

MAANDBLAD VOOR ACCOUNTANCY EN BEDRIJFSHUISHOUDKUNDE

ONDER REDACTIE VAN: R. A. DIJKER, G. P. J. HOGEWEG, PROF. TH. LIMPERG JR., A. NIERHOFF EN H. R. REDER.

RUBRIEK REDACTEUREN: EXAMEN-VRAAGSTUKKEN: Drs. ABR. MEY EN Drs. J. PAARDEKOOPER — LITERATUUR: Drs. A. ROBLES — BESLECHTE GESCHILLEN: Mr. P. J. DE KANTER — UIT DE FINANCIËLE HUISHOUDING DER OVERHEID: J. H. TEXTOR — UIT HET BUITENLAND: W. BEIJDERWELLEN, J. E. ERDMAN, Ch. HAGEMAN EN A. M. VAN RIETSCHOTEN — EFFICIENTIE: C. A. BLAZER EN L. POLAK — BELASTINGVRAAGSTUKKEN: P. K. NIEKERK — REPERTORIUM VAN TIJDSCHRIFT LITERATUUR: Mej. Dr. R. PHILIPS, Drs. G. L. GROENEVELD, J. P. DE HAAN EN J. C. SPANGENBERG

MEDEWERKERS: PROF. Mr. Dr. H. W. C. BORDEWIJK, J. P. CROIN, Mr. P. J. DAM, E. VAN DIEN, W. H. ELLES, G. W. FRESE, PROF. Dr. Ir. — J. GOUDRIAAN Jr., S. KONIJN, JAMES POLAK, PROF. Dr. N. J. POLAK, J. E. SPINOSA CATTELA, Dr. A. STERNHEIM —

SECRETARIS DER REDACTIE - C. VERWEY
TESSELSCHADESTR. 15 - AMSTERDAM, TEL. 82444

UITGEVER: J. MUUSSES - PURMEREND
TELEFOON 77 - GIRO No. 15062

DE COPIE VAN INGEZONDEN BIJDRAGEN WORDT NIET TERUGGE-
GEVEN. - NADRIJK IS GEOORLOOFD, ZOO DE BRON WORDT GE-
NOEMD. - BOEKEN TER RECENSIE EN ALLE ANDERE STUKKEN
VOOR DE REDACTIE ZENDE MEN AAN DEN SECRETARIS. —

VERSCHIJNT MAANDELIJKS, BEHALVE IN DE MAAND AUGUSTUS.
ABONNEMENT PER JAAR F 10.—, FRANCO PER POST F 10.24, BUITEN-
LAND F 10.60. MEN ABONNEERT ZICH VOOR DEN GEHEELEN
JAARGANG —

INHOUD

Naar aanleiding van een proefschrift door H. R. Reder	Blz.	161
Internationale discussieconferentie voor budgetcontrôle door Mevrouw M. G. Mey—Koning (wordt vervolgd)	„	165
Repertorium van tijdschriftliteratuur op het gebied van Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde	„	170
Boeken-repertorium	„	173
Afterdinerspeech door Jac. H. M.	„	174
Inhoudsopgave van den achtsten Jaargang	„	175

NAAR AANLEIDING VAN EEN PROEFSCHRIFT

Op den 6en Juli 1931 werd door den heer *L. H. Belle* verdedigd een proefschrift ter verkrijging van den graad van Doctor in de Handelswetenschap aan de Nederlandsche Handels-Hoogeschool te Rotterdam. Het is getiteld:

„Grondslagen der Accountancy”

Ik zou, hoewel de inhoud van dit mij toegezonden boekje in verschillende opzichten aanleiding kan geven tot interessante gedachtenwisseling, niet naar het potlood hebben gegrepen, om er in ons blad iets over te schrijven, ware het niet, dat de daarin tot uitdrukking gebrachte gedachtengang en de gegeven critische beschouwingen ten aanzien van bestaande publicaties zijn aangekondigd als uitvloeisels van een aan de Handels-Hoogeschool gevormde afzonderlijke leer; als iets nieuws ten aanzien van de grondslagen der verantwoordelijkheid, hetwelk men als een voortschrijding op het gebied der contrôleleer zou moeten beschouwen.

Ik weet niet, of de heer *Belle* gelijk heeft, wanneer hij zich in zijn voorwoord tot Prof. *Volmer* wendt met de woorden: „In het proefschrift zult Gij, evenals mijn andere leermeesters, ongetwijfeld op colleges uitgesproken denkbeelden onderkennen”. Ik weet evenmin, of zijn op verschillende plaatsen gedane beroep op de nieuwe „Rotterdamsche of Economisch-Rationalistische School” gegrond is en of zijn motiveeringen te dezen op-

zichte in overeenstemming zijn met de door deze mij tot nu onbekende „School” gehuldigde leerstellingen. Maar wèl weet ik, dat de tot de scherp beeritiseerde „Amsterdamsche of Ethische School” behorende beroepsgenooten, die in den gedachtengang van den heer *Belle* in de eerste plaats zouden zijn aangewezen tot het zich ten nutte maken van de nieuwe leerstellingen, er belang bij hebben te ervaren, of dit inderdaad zoo is, dan wel of dit proefschrift moet worden beschouwd als een op zichzelf staande uiting van een jongen man, die na afloop van zijn studie het praktische leven nog moet intrekken.

Mijn bedoeling met het schrijven van dit artikel is niet een „boekbeoordeeling” te leveren, doch opnieuw te trachten een uitgangspunt te verkrijgen voor het scheppen van meer klaarheid op een gebied, dat voor ons beroep van het grootste belang is.

Ik ben in het proefschrift niet genoemd als een der voorvechters van de „Amsterdamsche of Ethische School”; uitsluitend Prof. *Th. Limperg*, Dr. *A. Sternheim* en *G. P. J. Hogeweg* genieten deze eer. Klaarblijkelijk ben ik bij mijn tot nu toe aangewende pogingen, om mij door verschillende meeningsuitingen, zoowel schriftelijk als in vergaderingen, op te werken tot de hierbedoelde kwaliteit, niet geslaagd. Daarom stel ik er prijs op, vooraf te verklaren, dat ik mij in het gezelschap der voorvechters van de „Amsterdamsche School” altijd heel behagelijk heb gevoeld en dat ik daaraan het recht meen te mogen ontleenen, om mij op te werpen als bestrijder van de in het proefschrift tot uitdrukking gebrachte beginsel-leer en als verdediger van degenen, tegen wier opvattingen de schrijver, volgens hemzelf op gezag van vooraanstaande docenten in ons vak, scherp oppooneert.

De kern van het proefschrift is de telkens op den voorgrond geplaatste tegenstelling: „Rotterdamsche of Economisch-Rationalistische School” en „Amsterdamsche of Ethische School”. Ik moet dit eerst door enkele toelichtingen verduidelijken en begin daarbij met de beide volgende citaten.

Bladzijde 18.

„Economische wetten bepalen dus de hoeveelheid arbeid, welke de accountant in de onderneming te verrichten heeft. „De z.g. *Nut- en Offertheorie*, welke ten aanzien van den ac-

accountantsarbeid voorgestaan wordt door die richting in de „accountancy, welke men de Rotterdamsche School pleegt te noemen en waarvan prof. Dr. *Volmer*, prof. Dr. *N. Polak*, *Dijker*, en *Blazer* de leiders zijn, staat dus op den bodem der economische theorie, waar zij doceert, dat het offer aan accountantsarbeid steeds moet kunnen opwegen tegen het nut, zoo die „arbeid economisch gerechtvaardigd wil zijn.

„Daarnaast spreekt men van de Amsterdamsche School; prof. *Limperg*, *Hogeweg*, Dr. *Sternheim* e.a. rekent men tot de voor-„mannen er van”.

Bladzijde 20.

„De bepaling van de taak des accountants en de begrenzing „van den omvang van zijn arbeid wordt in de vakliteratuur beschouwd in verband met de verantwoordelijkheid van den accountant.

„Bij deze beschouwing nu wordt door de Rotterdamsche „School het accent gelegd op den economischen kant van de „accountantsfunctie, terwijl de Amsterdamsche richting den nadruk pleegt te leggen op het ethisch moment. Maar er is nog „meer; het verschil ligt niet slechts in het accent, doch in het „kiezen van het uitgangspunt en de samenstelling van de „causaliteitsketen. De Rotterdamsche School gaat uit van de taak „des accountants en leidt daaruit de verantwoordelijkheid af, „onder uitdrukkelijke erkenning van de onderworpenheid van „den arbeid van den accountant aan economische wetten. De „Amsterdamsche School neemt in haar theoretische bespiegelingen tot uitgangspunt: de verantwoordelijkheid van den „accountant en/of het aanverwante begrip „opgewekt vertrouwen” en zij tracht in aansluiting daarop tot een omschrijving „van de taak en tot een bepaling van den omvang van den „accountantsarbeid te geraken.

„Waar zij aan het begrip verantwoordelijkheid zulk een primaire plaats toewijst in den bouw van haar controleleer zou „men mogen verwachten, dat zij aan dit ethische begrip de nodige filosofische fundeering had gegeven. Deze is harerzijds „echter nog niet gegeven. Dit zal naar het ons voorkomen de oorzaak zijn van haar dwalingen op dit kardinale punt. De verantwoordelijkheid van den accountant wordt door haar te ab-„soluut gezien; zij miskent het feit, dat een begrip, hetwelk in „het domein der ethiek in absoluten zin denkbaar is, in de realiteit van het maatschappelijk leven relatief genomen dient te „worden.”

In deze beide citaten is omvat het stramien, waarop in het proefschrift verder geborduurd wordt. Zich hieraan houdende tracht de schrijver, zich beroepende op filosofen van grooten naam, in de eerste plaats den lezer duidelijk te maken, welke de filosofische grondslagen voor de verantwoordelijkheid zijn, en hem het bewijs te leveren, dat de mensch en dus ook de accountant gedwongen is economisch te handelen en zich te houden aan de wetmatigheid, welke in het economisch leven heerscht. Daarop aansluitende geeft hij zijn „Critiek op bestaande opvattingen”, die in wezen niet anders bevat dan een critiek op het referaat, hetwelk door Prof. *Limperg* is uitgebracht op het in 1926 in Amsterdam gehouden Internationaal Accountantscongres; weliswaar wordt ook Dr. *Sternheim* verschillende malen in het geding betrokken, doch naar mijn indruk meer ter versterking van de gronden tot veroordeeling van de bekende vertrouwenstheorie, dan ter bestrijding van een afzonderlijke opvatting.

Ik mag, aangezien het niet doenlijk en ook niet noodig is, het betoog van den heer *Belle* hier op den voet te volgen, zijn bezwaren ten aanzien van de „bruikbaarheid” van het referaat-*Limperg* en van de theorie, welke daarin is uiteengezet, als volgt samenvatten, waarbij ik mij zooveel mogelijk houd aan

de door hemzelf gekozen bewoordingen.

a. De hoeveelheid arbeid, de offers, die worden gebracht ter bereiking van het nut, hetwelk men met het onderzoek beoogt, wordt niet blootweg bepaald door vaktechnische eischen, welke aan den arbeid van den accountant worden gesteld. Deze maken slechts één der factoren uit, welke tezamen normgevend zijn voor den omvang van den arbeid; dit quantitatief probleem is zonder een erkenning van de economische wetten, welke ook den accountantsarbeid beheerschen, niet oplosbaar.

b. Het gaat voor den accountant niet om de „menschelijkerwijs” bereikbare zekerheid, doch om de zekerheid, welke economisch bereikbaar is. Wat men in het maatschappelijk verkeer noodig heeft, is de „normale” zekerheid, of zoo men wil de 100 % zekerheid, welke onder de geldende omstandigheden, d.i. binnen de sfeer der economische wetmatigheid, bereikbaar is.

c. De „missing link” in *Limperg's* constructie wordt aangeleid door de volgende zinsnede in zijn congres-referaat:

„Het is dus ook niet mogelijk, in concreto vast te stellen, „welke de omvang van de verantwoordelijkheid van den „accountant in verband met zijn verklaring op dit oogenblik is.”

Gekomen in het stadium van het betoog, waarin hij (*Limperg*) den omvang van de verantwoordelijkheid begrijpelijk moet maken en aan de norm der verantwoordelijkheid inhoud moet geven, spreekt hij het non-possumus uit.

Hij ontvlucht die noodzaak door een ongemotiveerde ontkenning van de mogelijkheid, om in concreto de verantwoordelijkheid van den accountant te bepalen. En daarmee is in onze (*Belle's*) oogen de intrinsieke waarde van de z.g. „leer van het opgewekte vertrouwen” gemeten.

d. Onbeantwoord is gebleven de vraag, waardoor het vertrouwen wordt bepaald, hetwelk den omvang van de accountants-verantwoordelijkheid zou bepalen.

De lust is groot, om enkele zinsneden aan te halen, waaruit voorts blijkt, hoe beklagenswaardig men in de „Rotterdamsche School” eigenlijk de aan ethiek lijdende Amsterdammers vindt en hoe „welfremd” de door hen aangehangen leer is. Ik moet het echter bij de hierboven gegeven toelichtingen, welke voor een juist begrip van de later volgende uiteenzetting mijnerzijds noodig zijn, laten. Vooraf echter nog enkele mededeelingen omtrent hetgeen het proefschrift, tegenover kritiek, brengt aan aanduiding en verklaring van de beginselen der „Rotterdamsche School.”

Eigenlijk moest ik zeggen „omtrent hetgeen het proefschrift niet brengt”. Outdoet men n.l. het principieele betoog van den schrijver van de algemeenheden, die hij ten aanzien van de „Rotterdamsche School” te berde brengt, en zoekt men naar de logische consequenties van de leerstellingen dier school ten opzichte van den omvang der accountants-werkzaamheden, dan kan men een gevoel van teleurstelling niet onderdrukken. Feitelijk is dit principieele betoog (derhalve niet de in een dergelijk proefschrift uiteraard onvermijdelijke reeks van opmerkingen, die het beginsel niet rechtstreeks raken en waarin ik veel lezenswaardigs heb aangetroffen) niet anders dan een kritiek op het bestaande, zonder logische ontwikkeling van hetgeen uit de eigen opvatting volgt. Het verwijt van een „missing link” is hier naar mijn oordeel veel meer op zijn plaats dan ten aanzien van het gesmade referaat-*Limperg*, waarvan de samensteller uitdrukkelijk heeft verklaard, geen beschouwingen omtrent den in de praktijk noodigen omvang van den accountants-arbeid te willen geven; ik kom hierop elders in dit stuk nader terug.

Alleen aan het einde van het proefschrift heb ik, bijna geheel los van de veel vroeger gegeven principieele beschouwingen, enkele aanduidingen gevonden omtrent hetgeen de schrijver ziet als consequenties voor de praktijk van het vak. Wat daar echter is geschreven omtrent het steunen op interne controle en andere

middelen, om het beginsel der „economisch-rationalistische” school tot zijn recht te doen komen, is een aaneenschakeling van klanken uit het verleden en zóódanig een herhaling van hetgeen telkens weer door talrijke anderen dan de in het proefschrift genoemde leiders der „Rotterdamsche School” is verkendigd, dat ik mij met verbazing heb afgevraagd, waarin dan toch wel „het nieuwe” bestaat, dat, wederom volgens den heer *Belle*, Prof. *Volmer* zou hebben gebracht en waarop de nieuwe school gegrondvest zou zijn:

Ik zal hierop straks nader terugkomen; eerst echter het kritische deel.

Voorop moet ik stellen, dat de heer *Belle* zich bij zijn hierboven sub e weergegeven bezwaar tegen het referaat-*Limpert* heeft schuldig gemaakt aan een ganshelijk foutieve interpretatie der daar aangehaalde zinsnede. Ik kan den schrijver van het proefschrift geruststellen; de aanhangers van de „ethische school” hebben omtrent den omvang der verantwoordelijkheid van den accountant positieve opvattingen, omdat zij niet in gebreke zijn gebleven, het thans in Nederland bestaande vertrouwen in accountants-verklaringen te meten. Men moet echter bedenken, dat het referaat-*Limpert* werd geschreven ten behoeve van een vergadering, waarin accountants aanwezig waren uit een groot aantal landen der wereld; landen, waarin het ontwikkelingsstadium van het beroep onderling groote verschillen vertoont, omdat het tijdsverloop ten aanzien van deze ontwikkeling en de economische omstandigheden, waaronder zij plaats vindt, eveneens sterk verschillen. Prof. *Limpert* heeft hierop in zijn referaat uitdrukkelijk gewezen en deed naar mijn inzicht verstandig, zijn beschouwingen te beperken tot de grondslagen der verantwoordelijkheid en deze niet uit te strekken over den omvang daarvan op een bepaald tijdstip in een bepaald land: het onze.

Van het uitspreken van een non-possumus is dan ook geen sprake; wèl van een door de omstandigheden geboden zelfbeperking. Trouwens, mag de heer *Belle*, mogen zijn leermeesters, waarop hij zich beroept, aannemen, dat een zoowel in de praktijk als in den theoretischen opbouw van het accountantsberoep zóó ervaren man als Prof. *Limpert* zich zonder meer zou schuldig maken aan het propageeren van een grondslag voor de verantwoordelijkheid, waarvan hij de gevolgen voor de beroepsgenooten in het eigen land niet overziet? Eerlijk gezegd begrijp ik niet, dat de schrijver van het proefschrift, resp. degenen, op wier gezag hij beweert te schrijven, niet tot nadenken gestemd zijn door de enormiteit van deze beschuldiging en niet bij den samensteller van het veroordeelde referaat te rade zijn gegaan, alvorens op de veronderstelling van een non-possumus hun verder oordeel te bouwen.

Ik meen met Prof. *Limpert*, dat het jarenlange streven van de talrijke beroepsgenooten, die aan den practischen en den theoretischen opbouw van het vak hebben gearbeid, beloond is in dien zin, dat zich in ons land wel degelijk een thans omgrensbaar vertrouwen heeft gevormd in de accountants-verklaring; en ik ben het met hem eens, dat dit gaandeweg tot logisch begrip gegroeide vertrouwen geleidelijk de plaats, die de accountant in het maatschappelijk leven inneemt en daardoor ook den omvang van zijn taak en van zijn verantwoordelijkheid is gaan bepalen. Zonder storing is dit niet gegaan; de heer *Belle* zelf heeft daaromtrent in zijn proefschrift lezenswaardige opmerkingen gemaakt. Maar ook heeft de heer *Belle* in zijn eerste hoofdstukken op verdienstelijke wijze betoogd, op welke plaats de contróleerende accountant thans in de maatschappij is aangeland en welke grondslagen daaruit af te leiden zijn voor de bepaling van den omvang van zijn verantwoordelijkheid; in wezen vormen zijn desbetreffende beschouwingen een bevesti-

ging van de juistheid van het door Prof. *Limpert* gepropageerde beginsel.

Er zou tussehen de beide „Scholen” verschil zijn in uitgangspunt, in samenstelling van de causaliteitsketen; een verschil, dat uitgedrukt kan worden in de tegenstelling in volgorde: taak-verantwoordelijkheid (Rotterdam) en vertrouwen-verantwoordelijkheid-taak (Amsterdam). Is dit in het betoog van den heer *Belle* in wezen iets anders dan een woordenspel?

Mij lijkt, van wetenschappelijk-economisch standpunt gezien, de leer van het opgewekte vertrouwen veel beter gefundeerd dan die van de „Rotterdamsche School”, die het zwaartepunt feitelijk geheel legt in de vermindering van de kosten der contróle, zonder den grondslag voor den accountantsarbeid seherp en duidelijk aan te geven. Men kan het „nut” van de contróle in den hier bedoelden dieperen zin niet beter benaderen dan door zich rekenschap te geven van de behoefte, die in het maatschappelijk economisch verkeer aan de den accountant toebedeelde vertrouwensfunctie bestaat. Zooals men dit, ongetwijfeld zonder protest van de zijde der „Rotterdamsche School”, ook doet ten aanzien van de functie van de trustee of van den notaris. Erkent men dit, dan moet men ook toegeven, dat slechts uit het wezen van deze in het maatschappelijk verkeer logisch gegroeide behoefte de aard van de vertrouwensfunctie is af te leiden, evenals uit deze functie de taak van den accountant, zijn verantwoordelijkheid en de omvang van zijn arbeid.

Ik heb het altijd als een groot voordeel van het referaat-*Limpert* beschouwd, dat het de discussies over de verantwoordelijkheid en den omvang van den arbeid door een logisch opgebouwde redeneering verplaatst naar een ander terrein dan dat, waarop zij daarvóór werden gehouden. Niet van onszelf uit kunnen wij onze verantwoordelijkheid bepalen. Nu niet meer, omdat met jarenlangen noesten arbeid aan het vak vorm en inhoud zijn gegeven en in het maatschappelijk verkeer een mate van vertrouwen in onze verklaringen is ontstaan, waaromtrent men theoretisch wel kan discussieeren, doch die in werkelijkheid veel meer bepaald is dan men vaak wil doen gelooven.

Wel degelijk is dit vertrouwen en zijn dus ook de consequenties er van voor de practische beroeps-uitoefening te meten.

Ik zelf heb, na het verschijnen van het referaat-*Limpert*, enkele malen getracht, den omvang van het thans bestaande publieke vertrouwen aan de hand van voorbeelden te demonstreeren. Schriftelijk in de beide door mij ten behoeve van de „Vereeniging voor Verzekeringswetenschap” uitgebrachte referaten; mondeling in verschillende bijeenkomsten van vakgenooten, welke aan gedachtenwisseling over dit onderwerp waren gewijd. Ik ben ook gaarne bereid, deze gedachtenwisseling in ons blad of elders weer op te nemen, evenals ik mij er van overtuigd houd, dat Prof. *Limpert* bereid is, om de beweerde „mis-sing-link” in zijn betoog zoo noodig aan te vullen.

Dit neemt intussehen niet weg, dat ik het blijf betreuren, in het proefschrift van den heer *Belle* een interpretatie van eens anders meening te hebben aangetroffen, die hij bij enig nadenken zelf had moeten verwerpen; aan een zoodanige „naïviteit” had de samensteller van een dergelijk proefschrift, hetwelk na jarenlange studie op wetenschappelijke basis blijkbaar in overleg met de leiders bij deze studie is geschreven, zich m.i. niet mogen schuldig maken.

Thans de omvang van den accountantsarbeid en de rol, welke door de „Amsterdamsche School” bij de bepaling daarvan aan de „ethiek” zou zijn toebedacht, met veronachtzaming van de realiteit van het maatschappelijk leven.

Ik mag wel zeggen, dat een beetje meer ethiek in de overwegingen van verschillende accountants bij de vaststelling van

hun werkprogram in de praktijk naar mijn smaak zeker niet ongewenscht zou zijn; n'en déplaie de groote wijsgeeren, waarop een beroep is gedaan, om aan te toonen, dat de ethiek ons accountants vreemd moet zijn, voel ik voor dit begrip toch altijd nog wel iets meer dan de heer *Belle*. Maar men heeft gelijk, wanneer men zegt, dat het gevaarlijk is, om ethische neigingen bot te vieren in een zoo bij uitstek practisch vak als het onze. En ook heeft men gelijk, wanneer men beweert, dat het economisch beginsel door accountants moet worden hoog gehouden.

Eigenlijk vind ik den heer *Belle* ook hier weer naïef. Mij dunkt, het is niet noodig, er een „Rotterdamsche School” op na te houden, om de gewoonte ingang te doen vinden, dat accountants bij hun arbeid het nut daarvan doen opwegen tegen de offers. Het geldt hier een waarheid als een koe! Het is natuurlijk onmogelijk, dat de aanhangers van de „Amsterdamsche School”, waarvan er naar mij bekend is verschillende zijn met een niet onbelangrijke praktijk, ooit iets van beteekenis in het beroep zouden hebben bereikt, indien zij deze eenvoudige waarheid, ten bewijze waarvan geen zwaar economisch geschut behoeft te worden aangevoerd, zouden hebben veronachtzaamd. De heer *Belle* ziet dit ook zelf wel in; enkele malen komt althans in zijn betoog de beschuldiging om den hoek kijken, dat er „verschil is tusschen theorie en praktijk”. Blijkbaar stelt de „Rotterdamsche School” zich bij het verklaren van het wezen der „Amsterdamsche School” op het standpunt, dat deze alleen maar in theorie het economisch beginsel verwaarloost. De vraag, of het niet anders zou kunnen zijn, is, indien men althans den heer *Belle* mag gelooven, bij haar niet opgekomen.

Het economisch beginsel weegt zwaar in de contrôle-leer; eigenlijk geeft het daaraan in hoofdzaak aantrekkelijkheid. De ontwikkeling, die dit leervak heeft genomen, dankt het aan het voortdurende streven, om door het vestigen van betere begrippen omtrent de beteekenis van cijferverhoudingen in de bedrijven en door het aanpassen van boekhouding en statistiek aan de eischen, welke door deze betere begrippen zijn ontstaan, den accountantsarbeid doeltreffender te doen zijn, zonder dat de kosten er van in een ongunstigere verhouding komen te staan tot het nut. Wat dit betreft, is de „Amsterdamsche School” zeker niet in gebreke gebleven. En er moet derhalve bij den heer *Belle* een misverstand bestaan, waar hij aanneemt, dat de hier bedoelde overwegingen den aanhangers dier school, althans in theorie, vreemd zouden zijn.

Ik moet er, alvorens ik hier verder op inga, even de aandacht op vestigen, dat de schrijver van het proefschrift daár, waar hij met voorbeelden het absurde van de consequenties der leerstellingen van de „Ethische School” tracht aan te toonen, grijpt naar citaten uit het bekende boek van Dr. *Sternheim*. Persoonlijk ben ik het met de in dit boek verkondigde en door voorbeelden nader toegelichte opvattingen in meerdere opzichten nimmer eens geweest; men kan de noodzakelijkheid van grondigheid in den accountantsarbeid en van een hoog opgevoerden verantwoordelijkheidszin zeker beter en met minder gevaar voor beschuldiging van overdrijving betoogen dan in dit boek is geschied. Ik kan begrijpen, dat daardoor misverstand is ontstaan en dat men zich verkeerde voorstellingen is gaan maken van de opvattingen dergenen, die met Dr. *Sternheim* worden vereenigd in het begrip „Amsterdamsche School”.

Dit neemt echter niet weg, dat er een onmiskenbare tegenstelling bestaat tusschen de volgelingen van Prof. *Limperg* e.s. eenerzijds en de door den heer *Belle* naar voren geshoven groep anderszijds. Deze tegenstelling komt duidelijk tot uitdrukking in het laatste gedeelte van het proefschrift, hetwelk den titel draagt „De Accountantscontrole” en waarin, zooals ik elders reeds opmerkte, het economisch beginsel opduikt in een vorm, die aan lang vervlogen dagen doet terugdenken, om-

dat door het geheele betoog heen de interne controle en de noodzakelijkheid van het steunen daarop door den accountant het „Leitmotiv” vormen.

Dit vraagstuk is heelemaal niet nieuw. Reeds in mijn studietijd, die al tientallen jaren achter mij ligt, stelde men zich de vraag, of het voor den accountant al dan niet voldoende is, om steekproefsgewijze de „goede werking van het systeem van interne controle na te gaan”, m.a.w. of hij, nadat die steekproeven tot zijn tevredenheid zijn uitgevallen, verantwoord is met op grond daarvan verder op de interne controle te steunen.

De „Amsterdamsche School” heeft dat, volgens den heer *Belle* blijkbaar in tegenstelling met de Rotterdamsche, altijd ontkent en haar streven voortdurend gericht op het ingang doen vinden van het beginsel, dat de accountant slechts op grond van eigen waarneming, resp. op grond van waarneming door het hem ter beschikking staande apparaat mag oordeelen. Eigen waarneming in dien zin, dat het oordeel omtrent de vraag, of een administratieve verantwoording en de daarop aansluitende jaarrekening al dan niet juist zijn, gevormd moet worden los van het oordeel van in het bedrijf werkende personen; derhalve op grond van een door externe controle-maatregelen verkregen, op zichzelf staand sluitend geheel van waarnemingen. Ten onrechte vereenzelvigt men dit beginsel met „de volledige verificatie van de administratie in al haar onderdeelen”; ten onrechte neemt men aan, dat de grenslijn hier slechts kan worden getrokken tusschen deze volledige verificatie in alle details en het systeem der steekproeven ter beoordeeling van de goede werking der interne controle, waarvan het bestaan dan overigens als grondslag voor de verklaring zou mogen worden aangevaard.

Ik heb meermalen pogingen gedaan, om met behulp van practische voorbeelden aan te toonen, dat men zonder in een geheel volledige verificatie te vervallen, maar ook zonder in den zin van de „Rotterdamsche School”, of althans van den heer *Belle*, te steunen op het oordeel van in het bedrijf werkende personen, zich telkens over bepaalde periodes een geheel zelfstandig oordeel kan vormen; ik mag in dit opzicht verwijzen naar de indertijd door mij gegeven inleiding voor een der studievergaderingen van het N. I. v. A. Ook anderen hebben gepoogd ditzelfde te bereiken; in dit blad komen uiteenzettingen voor van *Mey* en *Hartog*, die beiden hebben aangetoond, dat men in de zoogenaamde totaal-controle een doeltreffend middel kan vinden tot belangrijk rationeeler arbeiden dan bij volledige detailcontrole, ook zonder dat men in wezen zijn zelfstandigheid ten opzichte van de „internen” in het bedrijf prijsgeeft.

Trouwens, ook een der door den heer *Belle* genoemde leiders der „Rotterdamsche School”, de heer *Blazer*, heeft zich openlijk op een ander principieel standpunt gesteld dan hij; van het door den heer *Belle* geprezen verouderde stelsel van steunen op de interne controle is in de op 28 November 1929 door den heer *Blazer* gegeven „Openbare Les” gelukkig niets te bespeuren geweest.

Mij dunkt, dit vraagstuk is heel wat verder gebracht dan de uiteenzetting van den heer *Belle* feitelijk tot zijn eigen schade en tot die van de „School”, waarop hij zich beroept doet vermoeden. Het is waarlijk niet noodig, om de mogelijkheid van rationeelen accountantsarbeid te demonstreeren door een telkens herhaald beroep op de interne controle, die ter wille van het economisch beginsel niet herhaald mag worden. Zij behoeft niet herhaald te worden, mits men een open oog heeft voor de mogelijkheden, die door een steeds beter ontwikkelde controle-leer aan de hand worden gedaan.

Wanneer men, zooals blijkbaar in de „Rotterdamsche School” geschiedt, den nadruk legt op het begrip „herhaling” bij het verklaren van den accountantsarbeid, maakt men feitelijk een

ernstige gedachten-fout. Men stelt zich daarbij in wezen op het standpunt, dat de bedrijfsleider gedekt zou zijn door het bestaan van interne controle in den hierbedoelden zin. Dit kan niet juist zijn. Los van de betekenis van den accountantsarbeid als grondslag voor zijn verklaring, heeft deze arbeid ook betekenis als voorziening in een behoefte van de interne organisatie. Indien de accountant, daartoe alleen al door zijn in het maatschappelijk verkeer vereischte functie als zelfstandig controleur gedwongen, zich rekenschap geeft van de goede werking der interne controle, verricht hij tevens arbeid, die anders door „internen” zou moeten worden verricht, omdat de organisatie zonder een het geheel beheerschende eindcontrole van alle onderdeelen een ernstige leemte zou vertoonen. In plaats van een herhaling te zijn kan de externe accountantscontrole integendeel in talrijke gevallen, gezien als maatregel in de interne organisatie, het karakter dragen van „vervanging” en daardoor in wezen besparend werken.

Heeft men zich in de volgens den heer *Belle* bestaande „Rotterdamse School” wel rekenschap gegeven van het gevaar, hetwelk verbonden is aan het in dezen vorm propageeren der zoogenaamde „Nut- en Offertheorie”? Dit gevaar is verre van denkbeeldig, omdat men, zoodra de noodzakelijkheid van zelfstandig oordeelen door den accountant in beginsel wordt losgelaten, de deur open laat of weer open doet voor principieel gesanctioneerde willekeur. Ik heb nooit kunnen begrijpen, hoe een dergelijk beginsel innerlijke bevrediging kan schenken aan degenen, die het als grondslag zouden moeten nemen voor hun arbeid.

Ik weet wel, dat de praktijk tot nu toe niet feilloos is geweest. Maar ik heb dat nooit zoo zwaar ingezien en behoor dan ook niet tot de beroepsgenooten, die hier spreken van het kweken van karakterloosheid door het propageeren van een beginsel van grondigheid, hetwelk in de praktijk niet doorvoerbaar zou zijn. Ik meen integendeel, dat de ontwikkelingsgang van ons beroep in dit opzicht tot tevredenheid mag stemmen, omdat er in ons land een onmiskenbare, vrijwel ononderbroken evolutie is in de richting van den geheel zelfstandigen controleur, die noch om theoretische noch om praktische redenen uit den weg hoeft te gaan voor de in de bedrijven reeds toegepaste interne controle. En dit zal beter worden, naarmate men de studerende, de a.s. vervangers van de thans in de methode van werken nog overheerschende, in de onvermijdelijke bezwaren eener snelle ontwikkeling gevangen ouderen, doordringt van de m.i. onomstootelijke waarheid, dat ons beroep in dezen zijn betekenis ontleent aan deze volkomen zelfstandigheid. Mede uit een oogpunt van noodzakelijk evenwicht tusschen nut en offers. Want ook de verkleining van het nut tot een zoodanigen omvang, dat gerechtvaardigde twijfel kan worden geopperd aan de economische gegrondheid van het accountantsberoep, heeft heel groote bezwaren.

Ik hoop, dat dit artikel er toe moge bijdragen, dat de verschillen tusschen de „Amsterdamsche” en de „Rotterdamse” school, tusschen de „Ethische” en de „Economisch Rationalistische” school, of hoe men deze begrippen verder nog met alarmeerende namen moge aanduiden, zich zullen uitwissen. De mogelijkheid daartoe groeit, naarmate men zich de moeite wil getroosten, om behoorlijk te onderscheiden en afstand doet van de geleidelijk gegroeide gewoonte, om in wezen eenvoudige dingen onder het mom van wetenschappelijkheid een anderen vorm te geven dan zij inderdaad hebben.

In dit verband mag ik nog even terugkomen op de elders sub a. en b. genoemde bezwaren van den heer *Belle* tegen het referaat-*Limperg*. Wat heeft het voor zin, om aan het woord „menschelijkerwijs” via een aan de hand van uitspraken van

bekende filosofen breed opgezet betoog een betekenis toe te kennen, die een zoo reëel denkend mensch als prof. *Limperg* er onmogelijk aan kan hebben toegekend? Welk nut heeft het, om de eenvoudige stelling: „de vaktechnische eischen bepalen den omvang van het onderzoek” te bestrijden met een vele bladzijden beslaande uiteenzetting omtrent de noodzakelijkheid van economischen accountantsarbeid, welke door geen mensch met zin voor realiteit zal worden ontkend?

Mij is dit volstrekt onduidelijk. En ik kan dan ook in gansch het proefschrift niets ontdekken, wat de slotsom zou wettigen, dat hier iets nieuws is gebracht; iets, waardoor de hooggestemde uitspraak, als zou er onder de leiding van Prof. *Volmer* e.a. een leer gegroeid zijn, die ons beroep in een verder stadium kan brengen, te motiveeren zou zijn.

H. R. REDER

INTERNATIONALE DISCUSSIE CONFERENTIE VOOR BUDGETCONTROLE

Aansluiting op voorafgaande behandeling.

In het November-nummer van den vorigen jaargang gaf ik, als eerste deel van een verslag omtrent deze conferentie, een overzicht van de deelneming en een korte uiteenzetting omtrent het wezen der budgetcontrole. De betekenis der budgetcontrole ligt daarin, dat voor het geheele bedrijfsbeheer, in al zijn afdelingen, budgets worden opgemaakt, waarin de verwachtingen en plannen voor de naaste toekomst zijn vastgelegd. Hoewel elke afdelingschef zijn eigen plannen en calculaties maakt, heeft toch ten directiekantore een samenvoeging en uniformering van al deze plannen plaats („the coördination”); de opbouw van het budget, aansluitende aan de organisatie van het bedrijf, maakt het gemakkelijk, de informatiën, zoowel voor centrale leiding, als voor afdelingsleiding, te beperken en schept tevens de basis om elk dier leiders verantwoordelijk te stellen voor de naleving van de generale plannen. Wijziging in plannen en wijziging in exogene omstandigheden, die bedrijfsuitkomsten, verkoopcijfers, enz. zullen beïnvloeden, geven aanleiding tot modificatie van het budget, zoodat dit steeds als norm kan worden gebruikt. Voor een en ander is uiteraard noodig dat budget en boekhouding in rubricering en opbouw samenvallen.

Al naar gelang van het doel der begroting kan men den termijn laten varieeren en, bijv. voor den algemeenen bedrijfs-gang jaarbegrotingen hebben, met indeeling der cijfers van maand tot maand (seizoeninvloeden) of meerjarige begrotingen bijv. voor begroting der kapitaalsuitgaven.

Het budget bestaat uit een aantal deelbegrotingen: verkoopbudget, productiebudget, inkoopbudget, benevens verkoopkostenbudget, productiekostenbudget, enz. Het geheel wordt samengevat in het financieringsbudget, dat het geheele verloop der kapitaalbehoeften aangeeft. De jaarbegroting loopt uit in een waarschijnlijke resultatenrekening.

De budgetcontrole dient als middel ter verhooging van efficiency (afwijking der kosten van den norm, blijven van den verkoop beneden verwachting); als basis voor personeelsbeoordeling (het slagen om de geprojecteerde cijfers te halen); als middel om de resultaten op den voet te volgen (maandrapport resultaten met vermelding afwijking van projectie en gevolgen daarvan voor volgende maanden); middel tot economische financiering (overzicht verloop kapitaalbehoefte); middel tot snelle aanpassing, aan gewijzigde externe omstandigheden (conjunctuurpolitiek); middel tot registreeren van de plannen der bedrijfsleiding en het volgen van de effecten daarvan. (Elk plan