

HET SUBJECTIEVE ELEMENT BIJ DE BEPALING DER VERANTWOORDELIJKHEID VAN DEN ACCOUNTANT¹⁾

Het vraagstuk van „de verantwoordelijkheid van den accountant” en wat daarmee verband houdt, is sinds langen tijd een onderwerp van diepgaande discussie.

Het thans volgende moet worden gezien als een poging om na te gaan, hoe het komt, dat in dit debat tot op heden geen oplossing gevonden is, die voor alle, of voor althans de meeste vakgenooten bevredigend genoemd kan worden.

Zeer terecht is bij het debat vóór alles een goede en exacte omschrijving — zoo U wilt analyse — noodig, van de functie van den accountant in het maatschappelijk verkeer.

Wij vinden zulk een analyse in de twee artikelen van Prof. Limperg (M.A.B.: Febr. '32 en in de eerste 4 kolommen van het vervolgartikel in Nov. '32). Bij deze analyse is het ontstaan van de accountantsfunctie geheel en volkomen consequent afgeleid van de werking van het economisch principe in het maatschappelijk verkeer.

Ook de dissertatie van dr. Belle (Hfst. 1) vangt aan met een bepaling van de functie van den accountant in het economisch leven.

Beiden komen tot de conclusie, dat de functie van den accountant o.m. gegroeid is tot die van „vertrouwensman in het maatschappelijk verkeer” (Belle noemt dit de „sociaal economische functie”). Doeh het eigenlijke meningsverschil ontstaat eerst ten aanzien van de taak-stelling, welke laatste tenslotte neerkomt op de vraag: „Hoe moet bovenbedoelde functie *uitgevoerd* worden?”

Na de analyse vangt n.l. thans de *synthese* aan: het keerpunt in het wetenschappelijk denkproces.

Nu is het een bekend feit, dat, alvorens men op grond van de bij analyse gevonden elementen tot een synthese over gaat, men zich ervan rekenschap moet geven, op welk gebied van wetenschap men zich bevindt. Men vrage zich n.l. af: Is het hier *mogelijk*, door middel van een objectief-rationeële redeneering een levensvatbare synthese tot stand te brengen, *uitsluitend* uitgaande van de bij analyse gevonden elementen?

Op ons gebied toegepast, gaat het hier om de volgende vraag:

Is het „überhaupt” mogelijk, uitgaande van een wetenschappelijk-economische analyse der functie, door middel van een objectief-rationeële redeneering, tot een voor iederen vakman bevredigende omschrijving te komen van de taak, resp. de verantwoordelijkheid²⁾ van den public-accountant q.q.? Of, anders gezegd:

Bestaan er „objectieve normen”, die tot richtsnoer kunnen dienen bij de uitoefening van de taak van den accountant?

Wij begeven ons hiermede op een zeer lastig terrein, n.l. daar, waar het gaat om de bepaling der objectieve beteekenis resp. de draagwijdte van wat men noemt: „economische wetmatigheid”.

Het is niet mijn bedoeling over dit onderwerp in zijn *algemeene* strekking een discussie te openen. In dit opstel heb ik mij slechts tot taak gesteld, om — met de in de twee voorlaatste alinea's gestelde vragen voor oogen —, aan te toonen, dat en waarom tot heden, de voornaamste woordvoerders van de „z.g.” Rotterdamsche en Amsterdamsche School er geen van beiden in geslaagd zijn, een geheel bevredigende oplossing te

¹⁾ Indien in het onderstaande sprake is van „accountant”, dan wordt hiermede bedoeld de *public-accountant*, bij de uitoefening van diens functie als zoodanig.

²⁾ De vraag, of de taak of wel de verantwoordelijkheid tot uitgangspunt moet worden genomen, (vgl. Belle pag. 20) is hier buiten discussie gelaten, aangezien dit probleem te zeer buiten het kader van dit opstel valt.

vinden voor het hier behandelde probleem van de verantwoordelijkheid resp. de taak van den accountant.

Dr. Belle („Rotterdamsche School”) acht het een groote tekortkoming, dat het begrip „verantwoordelijkheid” tot op heden door de „Amsterdamsche School” niet filosofisch gefundeerd is.

In Hoofdstuk II van zijn dissertatie geeft Dr. B. een filosofische fundeering.

Kant's filosofische fundeering van het verantwoordelijkheidsbegrip wordt hierbij als uitgangspunt genomen.³⁾

Nadat n.l. Dr. B. met behulp van Kant's „Metaphysik der Sitten” de tegenstelling tusschen „zedelijkheid” en „recht” nader heeft uiteengezet „als de onderscheiding eener innerlijke en een uiterlijke bepaaldheid” en nadat voorloopig is vastgesteld, dat de menschen als sociale gegevens tot elkaar staan in een *uiterlijke* betrekking, lezen wij op pag. 28:

„Wat geldt voor de „zedelijkheid in het algemeen” „geldt eveneens voor de „verantwoordelijkheid in het bijzonder”. Men zou derhalve een onderscheid kunnen „maken tusschen „zedelijke” en „sociale” verantwoordelijkheid”.

Volgens Dr. Belle is de „absolute verantwoordelijkheid” gelijk aan die, welke bestaat tusschen de menschen als „mensch” tot „mensch”. De verantwoordelijkheid tusschen menschen als „sociale gegevens” is één van *relatief* karakter.

En nu komt de sprong De handelingen van den accountant zijn volgens Dr. B. *economisch* bepaald, omdat hun oorzaak economisch is. Dus is ook zijn verantwoordelijkheid een *relatieve*.

Een uitvoerige bespreking aan de hand van een artikel van Prof. de Vries in de Economist 1926 dient om aan te toonen, dat in de economie een dusdanige wetmatigheid heerscht, dat de verantwoordelijkheid, verbonden aan een functie in het economisch leven, moeilijk los gedacht kan worden van deze wetmatigheid.

Hiermede heeft Dr. Belle den accountant en zijn verantwoordelijkheid weten te plaatsen in het hokje, waarin zij z.i. thuishooren.

Doeh is dit op objectief-wetenschappelijke wijze geschied?

Een „filosofische fundeering” kan m.i. niet wel gebaseerd zijn op een begripsformuleering van één filosoof, al is het zelfs Kant, noch is het m.i. verdedigbaar deze formulering uit te bouwen tot een theorie voor de verantwoordelijkheid van den accountant, door het eerste betoog te rijgen aan een referaat van één vooraanstaand Econoom, al is het zelfs Prof. de Vries. Dit alles zou slechts juist genoemd kunnen worden, indien Dr. B. aan de hand van een breed opgezet betoog had aangetoond, dat z.i.

- 1e. de Kantiaansche filosofie hier de *eenige* richtinggeevende kan zijn,
- 2e. het betoog van Prof. de Vries, althans dat deel, dat Dr. B. verwerkt heeft, filosofisch precies consequent hierop aansluit.

Dit alles missen wij, waardoor de theorie van Dr. B. slechts aanvaardbaar wordt voor die vakgenooten, die het bewust of onbewust met bovengenoemde twee punten *a priori* eens zijn.

Bij het lezen van het tweede Hoofdstuk der dissertatie van Dr. B. kon ik mij dan ook niet losmaken van den indruk, dat wij hier met een „achterafredeneering” te doen hebben van een reeds bewust of onbewust vooropstaande meening, en dat a.h.w. de peilers, waarop de brug moet rusten, eerst zijn pasklaar gemaakt en geplaatst, nadat de balken der oeververbinding reeds gelegd waren!

De „vooropstaande meening” van Dr. Belle was n.l., dat de

³⁾ Het is hier niet de plaats om Dr. B's uiteenzetting uitvoerig weer te geven. Er worden hier slechts die punten genoemd, die voor het voortzetten van mijn betoog noodzakelijk zijn.

opvatting van de z.g. Rotterdamse School, t.w. de economisch-rationalistische, de eenige juiste is.⁴⁾ Dat, bij de bepaling van de taak van den accountant, en als uitvloeisel daarvan: van diens verantwoordelijkheid, alle ethische factoren kunnen worden uitgeschakeld, omdat de handelingen van den accountant hun oorzaak vinden in het economisch gebeuren.

Dr. Belle gaat dus *a priori* van de stelling uit, dat bovenstaand „omdat” geen nader bewijs vordert. M.i. sluit het feit, dat zekere handelingen haar oorzaak vinden in een zeker „gebeuren” nog geenszins in, dat dit „gebeuren” dan — omgekeerd — het volledig karakter van die handelingen bepaalt. Dit geldt n.l. alleen voor die gevallen, waarbij werkelijk van één oorzaak gesproken kan worden. Doch ik geloof niet, dat het „economisch gebeuren” in de dynamische maatschappij dusdanig geïsoleerd staat, dat een geconstateerd causaal economisch verband als uitgangspunt kan dienen voor het bepalen van een richtsnoer (de synthese!), niet voor een enkele handeling, maar voor alle handelingen, die de accountant als zoodanig te verichten heeft.

(Daarbij komt nog, dat Dr. B. de wetmatigheid in het economisch leven zoo „exact” denkt, dat hij zelfs een vergelijking maakt tusschen de door het positieve Recht begrensde verantwoordelijkheid van den Rechter, die zich toch n.l. aan den letter van de Wet moet houden, ook al zou hij persoonlijk anders willen en de door de „economische wetten” op soortgelijke wijze begrensde verantwoordelijkheid van den accountant). (Zie pag. 28).

Uit het bovenstaande moge blijken, dat Dr. Belle's betoog van eenige „a priori's” is uitgegaan en hij er dus niet in geslaagd is, het subjectieve element bij zijn begripsbepaling uit te sluiten.

*
* * *

Het is wel zeer merkwaardig, dat Dr. Belle de „Amsterdamse School” als bij uitstek „ethisch-dogmatisch” kenschetst. Want, lezen wij de reeds hierboven genoemde artikelen van Prof. Limperg, dan is daarin eerst juist sprake van een zuivere objectief-economische analyse!

Prof. Limperg aecht blijkbaar een beroep op Kant niet noodzakelijk en houdt zich uitsluitend bij zijn onderwerp: de accountant als *economisch* verschijnsel.

In het M.A.B. 1932, pag. 153 1e kolom lezen wij, nadat prof. L. zijn *analyse* zoo ongeveer beëindigd heeft:

„Ik wil daarmee niet zeggen, dat de accountant-beambte het willooze werktuig zal moeten zijn in de handen van den oppersten leider. Dat zou ik voor geen enkelen beambte willen aanvaarden. Maar dat is een vraagstuk van ethiek. En daarmee wil ik mij niet bezig houden. „Economisch is de accountant-beambte een uitvoerend orgaan van de leiding en derhalve onderworpen aan de „regelen, die de opperste leider met betrekking tot de „controle stelt”.

Deze redeneering past prof. L. geheel analoog toe bij de bepaling der taak van den *public*-accountant. In plaats van „den oppersten leider” treedt dan „het publiek”, dat ingevolge de werking van de economische wet, hem als vertrouwensman heeft „aangesteld”. In plaats van de regelen van den oppersten leider treden de regelen, welke kunnen worden afgeleid uit het door het publiek gestelde vertrouwen, aangezien dit vertrouwen i.e. het wezen van de functie zelve uitmaakt.

Hierbij kon, evenals t.a.v. den beambte-accountant de ethiek geheel worden uitgeschakeld en blijft dan ook de rede-

neering (synthese) zuiver objectief-economisch. (N'en déplaise Dr. Belle!)

Wij hebben hier dus de *objectieve* „Leer van het gewekte vertrouwen”. Objectief is deze ongetwijfeld. Doch thans komt wederom de vraag aan de orde, welke — in meer algemeene termen vervat — aan het begin van dit opstel is gesteld: Is deze Leer te gebruiken in de *dynamische* maatschappij, zonder dat zij een belangrijk deel van haar objectiviteit inboet?

T.a.p. (pag. 154) lezen wij:

„Maar het maatschappelijk verkeer is verstandig en „redelijk: het stelt zijn norm van vertrouwen niet hoger, „dan de bekwame en zorgvuldig arbeidende accountant „vermag te bevredigen.”

Volgens den laatsten zin van gen. artikel, is de norm van vertrouwen gelijk aan die, welke de *verstandige leek* in de functie van den accountant stelt.

Dit is de poging van prof. L., om de door hem economisch gededuceerde normen voor de dynamische maatschappij toepasbaar te maken.

Het is zeer wel mogelijk, dat „het maatschappelijk verkeer” verstandig en redelijk is en dientengevolge voor ons naderbij gehaald kan worden, door ons „den verstandigen leek” voor oogen te houden. Doch — is hiermede niet de moeilijkheid eenvoudig verhevend?

Wie is „de verstandige leek”?

Ik kan mij voorstellen, dat in normale, of zeer sprekende gevallen van de accountantspraktijk, over het oordeel van dezen „leek”, zoo goed als geen verschil van meening zal bestaan. Doch, wanneer zich moeilijke-, of grensgevallen voordoen — en het is juist daarbij, dat de behoefte aan betrouwbare normen bij ons zoo groot is! — weten wij dan, waar wij aan toe zijn?

Niemand is in staat, een oordeel over een categorie van personen uit te spreken, zonder in subjectieve speculaties te vervallen. Ik geloof dat een nader bewijs hiervoor overbodig is.⁵⁾ Als ik „de verstandige leek” dus als mijn „opperste leider” beschouw, dan staat hij niet, zooals bij den beambte-accountant, in levenden lijve, of „in papieren instructies” vóór mij, doch dan is het een *subjectief beeld*, dat mij min of meer vageblijkt voor oogen zweeft. En indien ik mij door dit subjectieve beeld regels laat voorschrijven, dan zullen deze uiteraard, bij alle moeilijke gevallen, waar het dus gaat om de specifieke eigenschappen van „mijn verstandigen leek”, afwijken van de regels mijner collega's, naarmate dit „beeld” eveneens afwijkt.

De „Leer van het gewekte vertrouwen” heeft ongetwijfeld zijn waarde als „ordener” van den gedachtengang, vooral bij studeerenden, als voorschool voor de latere praktijk. Zij dwingt ons tot systematisch denken, waardoor wij onszelf meer rekenschap kunnen geven van de door ons in de praktijk aan te nemen houding; korter gezegd: een dwang tot consequent handelen. Doch de uiteindelijke oorzaak dezer consequentie wortelt in onze *eigen* persoonlijkheid en is niet door *objectieve* normen te vervangen!

Wij allen kennen de geëursiveerd gedrukte zinnestjes in het boek van Dr. Sternheim (Leerboek der Accountancy, deel IIIA), die daarin verspreid voorkomen, zooals:

„Het standpunt door den accountant in te nemen, zal „door de omstandigheden en zijn verantwoordelijkheids- „begrip worden bepaald”.

Al moge een dergelijke uitspraak wel zeer weinig houvast bieden, speciaal wat betreft de woorden „door de omstandigheden”, — want hierin is door de latere schrijvers zeer zeker

⁵⁾ Het gaat hier n.m.m. zooals Goethe zich uit t.a.v. geschiedschrijving: (Faust I) „....., die Zeiten der Vergangenheit sind uns ein Buch mit „sieben Siegeln; Was ihr den Geist der Zeiten heisst, das ist im „Grund der Herren eigner Geist, in dem die Zeiten sich bespiegeln.” Leest voor „Geist der Zeiten”: „Verstandige Leek”!

⁴⁾ Waarschijnlijk mede ter verdediging van het door Dr. B. in het tweede gedeelte van zijn boek ingenomen standpunt t.a.v. praktische vragen bij de accountantscontrole.

meer regelmaat ontdekt! —, *principieel* is het juist, dat het individueele verantwoordelijkheidsbegrip, de handelingen van den accountant in eerste instantie beheerscht.

Dit verantwoordelijkheidsbegrip is gegroeid en *vergroeid* met het Beeld, dat zich de accountant van het „maatschappelijk verkeer” (of wel van den „verstandigen leek”) gevormd heeft, omdat tusschen hem en dat Beeld een voortdurende wisselwerking plaats heeft.

*
* * *

Uit het bovenstaande is m.i. gebleken, dat de antithese: „economisch-rationalistisch”, „ethisch-dogmatisch”, vooral gezien het betoog van prof. *Limperg*, niet bestaat; veeleer maakt laatstgenoemd betoog een economisch-rationalistischer indruk, dan dat van dr. *Belle*.

Een vruchtdragende discussie over het probleem van de taak resp. de verantwoordelijkheid van den public-accountant kan m.i. slechts mogelijk zijn, indien wederzijds erkend wordt, dat hierbij, wanneer het op de *uiteindelijke* consequenties aankomt, het subjectieve element niet kan worden uitgeschakeld.

Dan zal automatisch het debat zich verdiepen, waardoor wellicht nog vele meningsverschillen kunnen worden overbrugd, waar thans nog aanleiding bestaat om van twee „Scholen” te spreken.

J. PINKHOF

DOELTREFFENDE CONTROLE OP DE GOEDERENBEWEGING

Onder bovenstaanden titel komt in het M.A.B. van September van dezen jaargang een artikeltje voor van de hand van den Heer *van Waes*, met de volgende conclusie:

„Het checken van in- en verkoopboek met de facturen behoort „als handeling niet thuis in een doeltreffend controleplan”.

De schrijver zelf deelt mede, dat deze stelling, voorzover ze betrekking heeft op de controle van het inkoopboek met de facturen, geheel in strijd is met de traditioneele stellingen en de practijk.

De vraag dringt zich naar voren of de practijk, welke toch jaren lang de opvatting heeft gehuldigd, dat controle van het inkoopboek met de inkoopfacturen voor de controle der goederenbeweging een vereischte was, werkelijk nu zoover de plank mis heeft geslagen, in dier voege, dat steeds onnoodig werk werd verricht?

Wanneer wij tegen de geuite bewering van den Heer *van Waes* stelling zullen nemen, dan zullen wij dit alleen kunnen doen op grond van een weerlegging van zijn theoretisch betoog.

Om nu zijn stelling te bewijzen, gaat schrijver uit van de praemisse, dat de inkoopsprijzen gedurende een zekere periode constant zijn. Hij zegt: „De controle van de verantwoorde hoeveelheden is geheel een totaal-controle, de controle op de juistheid van de omzetrekeningen is telkens voor perioden van onveranderde prijzen eveneens een totaal-controle”.

Alleen bestaat er volgens zijn meening gevaar op de zoogenaamde „critieke momenten”, dat zijn de momenten van inkoopsprijzfluctuaties en deze behooren dan nauwkeurig bekeken te worden.

Inderdaad zou men hier, voor wat betreft de hoeveelheidsverantwoording met het bewijs der stelling geslaagd zijn, indien men aan den eisch had voldaan, dat de gestelde praemisse juist was, m.a.w. dat op objectieve wijze kwam vast te staan, welke critieke momenten er waren geweest en dus tusschen de objectief vastgelegde punten een periode van vasten prijs als gegeven kan worden aanvaard.

Schrijver geeft nu in zijn artikel niet aan, op welke wijze

men tot vaststellen van de „critieke momenten” bij inkoop komt.

Naar onze meening zullen deze critieke momenten niet anders vastgelegd kunnen worden dan door inzage van de eenige objectieve gegevens, die daartoe beschikbaar zijn, n.l. de inkoopfacturen.

Iedere inkoop n.l. kan op zich zelf een „critiek moment” doen ontstaan. Wil men er derhalve van overtuigd zijn, dat men alle „critieke momenten” op objectieve wijze heeft vastgelegd, dan zal het noodig zijn, dat men iederen inkoop uit dit oogpunt bekijkt; derhalve overgaat tot algeheele controle met de inkoopfacturen.

Drs. F. TH. BEDEAUX

Naschrift

Met „critieke posten” bedoelen wij die posten, t.a.v. welke gevaar van verschuiving van tijdstip dreigt, tot bedekking van fraude en welke derhalve speciaal in dit opzicht dienen te worden gecontroleerd. Dit in tegenstelling tot de tusschenliggende posten, welke in totaal kunnen worden gecontroleerd.

De mogelijkheid van totaalcontrôle van een serie posten is echter beperkt tot het geval, dat de prijs gedurende een bepaalde periode onveranderd is geweest en dat deze prijs bovendien objectief is vastgelegd. En derhalve is ook het voorkomen van „critieke” momenten tot deze gevallen beperkt.

Bij voortdurende prijswijziging en afwezigheid van objectieve prijsgegevens is van critieke momenten geen sprake, of is — zoo men wil — elk moment critiek. In ieder geval is er dan geen plaats voor bekorting van de controle.

Deze mogelijkheid is op blz. 158, kolom 1, al. 2 en 4 ook uitdrukkelijk vermeld.

De verwijzing naar de mogelijkheid om in bepaalde gevallen de controle van de goederenbeweging als totaal-controle uit te voeren, was echter geen argument tot bewijs van de stelling, dat checken van het inkoopboek onnoodig en overbodig is.

En deze stelling staat of valt dan ook geenszins met het al of niet aanwezig zijn van de mogelijkheid tot bekorting van de controle der goederenbeweging. In hoeveel en in welke gevallen deze mogelijkheid aanwezig is doet aan de kern van het betoog niets toe of af. Wij willen daarom hiervan verder afzien en nog even de eigenlijke stelling eenigszins nader toelichten.

De stelling dat het checken van het inkoopboek met de facturen niet doeltreffend en daarom niet voldoende en overbodig is, steunt op de ontoereikendheid van dit controle-middel ten opzichte van het eigenlijke doel van de controle.

Het eigenlijke doel van de controle door een accountant in zg. publieke functie is: vast te stellen of de voorgelegde cijfers met inbegrip van de daarbij gegeven toelichting een juist en indruk geven van den gang en stand van zaken van den desbetreffende onderneming.

De accountant dient er voor te zorgen dat deze een juiste voorstelling geeft van de positie van de onderneming en de ontwikkeling in de verslagperiode. Dit sluit in dat de accountant abnormale bedrijfsresultaten en abnormale risico's zal hebben te signaleren; tenminste voor zooverre deze niet reeds duidelijk uit de stukken blijken.

Overigens dient de accountant geenszins de conclusie te trekken uit de overgelegde gegevens. Het is zijn taak vast te stellen, of deze gegevens met de werkelijkheid overeenstemmen en zoo niet, op de onjuistheden daarin te wijzen. Niets meer en niets minder.

Dit beteekent, dat de accountantscontrole voor alles moet gericht zijn op het vaststellen van de materieele, innerlijke juistheid van het te publiceerende verslag en niet zoozeer op de formeele boekhoudtechnische juistheid. De accuratesse van de administratie is wel van belang, doch de accountant kan niet