

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

volstaan met het constateeren van de accuratesse van het boekhoudtechnische apparaat.

In publieke functie is het de taak van den accountant vast te stellen of de werkelijkheid met het verslag overeenstemt. De controle is dus een materiele en geen formeele controle. De controle-techniek moet derhalve zijn gericht op het vaststellen van den werkelijken gang en stand van zaken.

Cheeken is een formeel controlemiddel en kan daarom niet meer zijn dan een hulpmiddel bij de controle. Allereerst moeten de werkelijke bedrijfstransacties worden geverifieerd. En daartoe is het noodig de afzonderlijke transacties na te gaan en deze in gezamenlijk verband te beschouwen. Het is om deze reden dat wij zoo grooten nadruk leggen op de controle van de goederenrekeningen en het cheeken van de chronologische registers als onvoldoende aanmerkten.

Een materiele controle van de transacties zal in sommige ondernemingen ongetwijfeld practisch onuitvoerbaar zijn. De eenige conclusie hieruit kan m.i. zijn, dat een dergelijk bedrijf niet voor accountantscontrole ten dienste van het publiek in aanmerking kan komen en dat derhalve een controleopdracht tot dit doel in dergelijke ondernemingen niet kan worden aanvaard.

Want een „publieke” verklaring, dat de cijfers van het jaarverslag met die van de boeken overeenstemmen heeft geen zin indien dit niet tevens beteekent dat de cijfers van de boeken de werkelijkheid weergeven. Een dergelijke verklaring — ook al sluit de formulering strafrechtelijke aansprakelijkheid uit — is bovendien veelal misleidend en in ieder geval strijdig met een eerlijke opvatting van de accountantsfunctie en daarom onwaardig.

De controle-middelen en controle-techniek moet geëvenredigd zijn aan het doel van de controle. T.a.v. de controle in publieke functie wil dit zeggen dat de controle moet gericht zijn op den werkelijken gang en stand van zaken en niet op de formeele administratie.

De opmerkingen van Drs. *Bedeaux* vallen deze stelling niet aan, doch waren mij aanleiding de kern van het betoog nogmaals iets scherper naar voren te brengen.

VAN WAES

BESLECHTE GESCHILLEN

Red. Prof. Mr. CHR. ZEVENBERGEN

(Bijdragen en mededeelingen zende men aan den Secretaris der Redactie)

Volstortingsplicht van een aandeelhouder in een Naamlooze Vennootschap

Een zekere *de Boer*, aandeelhouder der Naamlooze Vennootschap Veendammer Hypotheekbank had — nog onder de werking der oude wet — een niet-volgestort aandeel overgedragen aan *Woltman*, Directeur dezer N.V., zonder dat de Directie en de Commissarissen zich met den nieuwen verkrijger hadden tevreden gesteld en den vroegeren aandeelhouder, *de Boer*, van alle verantwoordelijkheid hadden ontslagen. Krachtens art. 43 (oud) van het Wetboek van Koophandel bleef *de Boer* mitsdien tot volstorting tegenover de vennootschap verbonden. Inmiddels was de Veendammer Hypotheekbank failliet verklaard en spraken de faillissementscuratoren *de Boer* tot volstorting aan, welke vordering door de Rechtbank werd toegewezen.

De Boer legde zich bij deze beslissing niet neer, doch ging in hooger beroep en, nadat hij door het Hof in het ongelijk was gesteld, in cassatie.

Weliswaar, zoo stelde hij voorop, heeft *Woltman* het aandeel weer aan een ander overgedragen, maar aangezien die over-

dracht nietig was, gelijk ik te bewijzen aanbied, is *Woltman* nog steeds aandeelhouder. Waar nu de N.V. Veendammer Hypotheekbank met *Woltman* een overeenkomst heeft gesloten, krachtens welke deze, tegen een contra-praestatie van zijn kant, ontslagen werd van zijn verplichting tot volstorting, ben ik als zijn voorman eveneens bevrijd.

Stel echter, zoo redeneerde hij verder, dat ik op den zoo juist genoemden grond niet ontslagen ben, dan ga ik toch in ieder geval vrij uit doordat ik, tengevolge van het door de Naamlooze Vennootschap aan *Woltman* verleende ontslag van diens stortings-verplichting, niet kan treden in de rechten, die zij tegen *Woltman* had. Volgens art. 1885 van het Burgerlijk Wetboek immers is de borg ontslagen, wanneer hij, door toedoen van den schuldeischer, niet meer kan treden in diens rechten. En dit artikel behoort op de verhouding tusschen vroegeren en tegenwoordigen aandeelhouder analogisch te worden toegepast.

Ziehier in hoofdtrekken weergegeven het door *de Boer* gevoerde verweer.

* *
*

Wanneer we daarop nader ingaan, dan treft het ons, dat *de Boer* het noodig gevonden heeft, voorop te stellen het nog-aanwezig-zijn van de hoedanigheid van aandeelhouder bij *Woltman*. Waarom, zoo kan men vragen?

De verklaring daarvan zal wel moeten worden gezocht in het arrest van den Hoogen Raad van 30 Januari 1931¹⁾, gewezen in een soortgelijke zaak. Zekere *Zuiderweg* had, evenals *de Boer*, een aandeel in de N.V. Veendammer Hypotheekbank overgedaan aan *Woltman*. Ook hij beriep er zich op, dat hij, tengevolge van het door de Bank aan *Woltman* verleende ontslag van diens stortingsplicht, niet meer in haar rechten tegen *Woltman* kon treden. Ten onrechte, oordeelde de Hooge Raad. Want volgens Uw eigen bewering, zoo hield hij *Zuiderweg* voor, heeft *Woltman* het aandeel weer overgedragen aan een ander en is hij dus, evenals gij, *gewezen* aandeelhouder. Maar dan kan er ook van een subrogatie Uwerzijds in de rechten der Bank tegen *Woltman* geen sprake zijn. Gij beiden zijt, als gewezen aandeelhouders, op grond van art. 43 (oud) van het Wetboek van Koophandel *zelfstandige* schuldenaren der Bank ten aanzien van het nog te storten bedrag; tusschen U bestaat geenerlei rechtsband, krachtens welken onderling verhaal terzake van het door een Uwer aan de Bank betaalde zou kunnen plaats vinden. Mitsdien faalt Uw beroep op art. 1438, 3° van het Burgerlijk Wetboek,²⁾ wijl daarop „slechts in die gevallen met vrucht beroep kan worden gedaan, waarin tusschen onderscheidene schuldenaren van elders een rechtsband bestaat, in dier voege, dat het of de schuld is van een en de anderen gehouden zijn die voor hem te voldoen, of het een schuld geldt, die naar de onderlinge verhouding gemeenschappelijk moet worden gedragen, zoodat zij met elkander tot voldoening gehouden zijn”.

Het was blijkbaar met het oog op dit bezwaar, dat *de Boer* stelde en te bewijzen aanbod, dat *Woltman* nog steeds aandeelhouder was.

* *
*

Gelijk boven werd aangegeven beriep *de Boer* zich te zijner bevrijding op een tusschen de Bank en *Woltman* gesloten overeenkomst, waarbij deze tegen een contra-praestatie van zijn verplichting tot volstorting werd ontslagen. Deze overeenkomst bevatte onder meer de volgende bepalingen:

¹⁾ Opgenomen in *Weekblad v. h. Recht*, nr 12267 en in *Nederlandse Jurisprudentie* 1931, bl. 764.

²⁾ Het artikel luidt: Subrogatie heeft plaats uit kracht der wet, ten behoeve van dengene die, met anderen, of voor anderen, gehouden zijnde tot voldoening eener schuld, belang had om dezelve te voldoen. Gewoonlijk neemt men aan, dat eronder vallen hoofdelijke schuldenaren, schuldenaren eener ondeelbare verbintenis („met anderen”) en borgen („voor anderen”).