

gevens, welke aan de primaire boekingen ten grondslag hebben gelegen (externe bescheiden-teeken, interne bescheiden-teeken, passeer-teeken),

door van een verschil in *plaats* voor eenzelfde teeken gebruik te maken, is het mogelijk van eene bepaalde getalleneigenschap nut te trekken, waartoe het teeken *links* van bedrag of hoeveelheid wordt geplaatst in het onderdeel, dat gecontroleerd wordt en *rechts*, indien het een onderdeel betreft, met behulp waarvan een ander gecontroleerd wordt.

Nog moeten wij er op wijzen, dat het aanbeveling verdient boekingen, welke bij de controle niet accoord zijn bevonden, of waaromtrent eene aantekening in het dossier noodig is, ook van een controle-teeken te voorzien en wel van hetzelfde teeken. dat gebezigd zou zijn, indien de post wel accoord was geweest. Dit geschiedt met het doel, het personeel der onderneming, welker administratie gecontroleerd wordt, niet te doen zien, dat eenige post niet accoord is bevonden resp. dat omtrent eenige boeking eene aantekening is gemaakt, zoodat niet de gelegenheid geopend wordt, om nog even gauw eene wijziging aan te brengen, welke ook weder foutief kan zijn en ten aanzien waarvan in zulk een geval eene kans bestaat, dat zij aan de aandacht van den accountant ontsnapt.

In ons artikel „Een en ander omtrent Aantekeningen en Vastleggingen” schreven wij aan het slot:

„Achter de dubbele verticale lijn volgt weder een smal „kolommetje, hetwelk dient voor het plaatsen van een „controle-teeken. De betekenis daarvan hopen wij te be„spreken in een artikel omtrent de Controle-teekens.”

In bedoeld kolommetje nu wordt bij de desbetreffende aantekening hetzelfde controle-teeken geplaatst als bij den post, waarop die aantekening betrekking heeft. Daardoor kan de leidende accountant bij het doorlezen der aantekeningen de waarde van het boekingsstuk leeren kennen, hetgeen voor hem weer eene aanwijzing kan zijn omtrent den graad van belangrijkheid der desbetreffende aantekening.

Tot het geven van een voorbeeld der praktische toepassing van het beschreven systeem kiezen wij:

- een stuk der Creditzijde van een tabellarisch kasboek (Model I)
- de Debetzijde van eene Crediteurenkaart (Model II)
- de Debetzijde van eene Onkostenspecificatie-kaart (Model III)

Model I

Datum	No.	Omschrijving	Bedrag	Fo.	Crediteuren	Onkosten
1928 Nov.	6	712 Per wissel van P. Jansen	f p590 15		f p590 05p	f p— 10p
"	"	713 " reiskosten van naar Rotterdam y)	— 20			" 20q
"	"	714 " bijdrage	" r1			" r1 — f

y) het reiskostenbriefje — waarvoor bepaalde formulieren gebruikt worden — is voor „accoord” geparafeerd door den procuratiehouder.

z) uit eene aantekening op het Kasbriefje blijkt, dat het bedrag betaald is tijdens afwezigheid van den procuratiehouder. De accountant weet echter, dat bedoelde bijdrage iedere maand wordt gegeven.

Model II P. Jansen

Datum	Omschrijving	Bedrag
1928 Nov.	6 Betaald	K 712 f p590 05

Model III Reiskosten

Datum	Omschrijving	Bedrag
1928 Nov.	6 naar Rotterdam	K 713 f q7 20

Uit dit voorbeeld blijkt, behoudens hetgeen hiervoor besproken werd omtrent vorm en plaats van het controle-teeken, dat in een tabellarisch boek de teekens, zoowel bij het bedrag in de hoofdkolom, als in de desbetreffende bijkolommen worden geplaatst, in welke laatste dan de „opsluiting” plaats vindt.

Aan de hand van de gegeven voorbeelden willen wij niet nalaten, er nog op te wijzen, dat door de plaatsing van het link-sche” controle-teeken onmiddellijk vóór het bedrag, deze teekens niet in een rechte lijn onder elkaar komen te staan. De assistenten hebben daarom toe te zien, dat de controle-teekens zoo netjes mogelijk worden geschreven. Een serieus boekhouder stelt er prijs op, dat zijne boeken er keurig uitzien en het is de plicht van den accountant daartoe mede te werken en zorg te dragen, dat de boeken niet met slordige of slordig geplaatste controle-teekens worden ontsierd.

Volledigheidshalve moeten wij, wanneer wij over controle-teekens spreken, ook nog het volgende naar voren brengen.

Naar onze meening behooren de externe (accountants-) controle en de interne (beheers-) controle één geheel te vormen, onder leiding van den externen accountant.

Bij de interne controle zal door het personeel der onderneming evenzeer van bepaalde teekens gebruik gemaakt moeten worden. Er zij geconstateerd, dat het vaststellen, ook van deze teekens, door resp. in overleg met den externen accountant behoort te geschieden.

Het komt ons voor, dat de externe accountant, al was ’t alleen maar uit utiliteits-overwegingen, hiervoor anders gevormde teekens behoort vast te stellen dan die, welke door zijne eigen assistenten gebezigd worden.

Het gebruik maken van stempeltjes, met behulp waarvan te zien is, welke employé eene bepaalde controle heeft verricht, is hier o.i. wél op zijn plaats.

G. HARTOG

DE VERANTWOORDELIJKHEID VAN DEN ACCOUNTANT

Door het proefschrift van Dr. Belle en de bespreking daarvan in dit tijdschrift door den heer Reder is het probleem van de verantwoordelijkheid van den accountant en de daaruit volgende consequenties weer een „brandend vraagstuk” geworden:

niet in het minst doordat de stelling werd geponeerd, dat het verschil in visie op dit probleem reeds twee scholen zou hebben doen ontstaan: een Amsterdamsche en een Rotterdamsche School, beide met behulp van meerdere praedicaten nader te definieeren.

Misschien kan het onderstaande tot de oplossing bijdragen.

Sprekend over de verantwoordelijkheid van den accountant dient men allereerst te beseffen, dat de accountant in twee onderscheiden functies kan optreden, nl.

1. in publieke functie¹⁾ d.w.z. als functionaris van de economische samenleving (Volkswirtschaft) *Dijker* noemt dit: publieke taak²⁾, *Limperg*: als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer³⁾ en

2. in private functie, d.w.z. als functionaris van de onderneming (Betriebswirtschaft). *Dijker* spreekt hier over: private taak, *Limperg* over: orgaan der bedrijfsleiding.

De strijd over de verantwoordelijkheid van den accountant gaat — op het oogenblik althans — alleen over den accountant optredend in publieke functie. Hiertoe zullen wij ons daarom beperken.

Elke functionaris is verantwoordelijk voor de goede uitoefening van zijn functie. De functie bepaalt dus den omvang der verantwoordelijkheid van den functionaris. Deze verantwoordelijkheid geldt tegenover het organisme tot welks voortbestaan en ontwikkeling de functie dient.

Past men dezen algemeen-geldenden regel toe op den accountant optredend in publieke functie, dan volgt, dat de verantwoordelijkheid van den accountant wordt bepaald door zijn functie en dat de accountant verantwoordelijk is tegenover de economische samenleving.

Wil men dus de grenzen van de verantwoordelijkheid van den accountant nader omschrijven, dan zal men daartoe de aard en omvang zijner functie dienen vast te stellen. De publieke functie van den accountant is het resultaat van een langdurig — ofschoon niet geleidelijk — maatschappelijk ontwikkelingsproces. Er bestaat hieromtrent een vrij uitgebreide literatuur, waarnaar wij verwijzen. Voldoende zij hier, te constateeren, dat de krachten welke het economisch organisme van dit oogenblik hebben gevormd, tegelijk de behoefte hebben geschapen aan „een controlerend en adviseerend orgaan” ten behoeve van de groote groepen belanghebbenden bij de groote productie- en verbruikshuishoudingen. De behoefte aan accountantsdiensten is afhankelijk van de constructie van het economisch organisme en wijzigt met dit. De functie van den accountant en dus ook zijn verantwoordelijkheid is daardoor afhankelijk van tijd en plaats en dus noch constant, noch uniform. Het zoeken naar absolute normen voor de verantwoordelijkheid van den accountant is daarom een vergissing.

Ondanks dit variabele karakter blijkt het in de praktijk toch mogelijk de behoefte van accountantsdiensten voldoende nauwkeurig te meten en dus ook de verantwoordelijkheid voldoende nauwkeurig te begrenzen. Zonder twijfel heeft ook de wijze, waarop de functie wordt uitgeoefend invloed op de vraag naar en de behoefte aan accountantsdiensten, doch deze invloed is secundair. De primaire bepalingsgronden van de accountantsfunctie en -verantwoordelijkheid zijn de krachten, welke de constructie van het economisch organisme beheerschen.

De accountant optredend in publieke functie is verantwoor-

delijk tegenover de economische samenleving in het algemeen en in het bijzonder tegenover diegenen, die direct belang hebben bij een goede uitoefening dezer functie. Hiertoe zijn te rekenen: kapitaalverschaffers, arbeiders, afnemers en leveranciers. In het bijzonder het belang van de kapitaalverschaffers in den meest ruimen zin en dus ook de verantwoordelijkheid aan dezen, spreekt duidelijk.

Nogmaals op te merken, dat de hier besproken verantwoordelijkheid van den accountant direct voortvloeit uit het aanvaarden van de functie en geheel losstaat van den persoon van den opdrachtgever, is misschien overbodig.

Ofschoon zoowel *Belle* als *Reder* hun gedachten hebben neergelegd in bewoordingen, welke van de bovenstaande en ook onderling afwijken, is m.i. tenslotte hun gedachtengang geen andere.

In het eerste hoofdstuk van zijn proefschrift verdedigt *Belle* de stelling, dat de verantwoordelijkheid van den accountant wordt bepaald door zijn functie en dat deze functie ontstond uit „de behoefte aan betere controle in het bedrijfsleven en meerdere zekerheid in het maatschappelijk verkeer” (blz. 7), welke behoefte met de ontwikkeling van de economische samenleving groeide.

En *Reder* zegt bij de bespreking van dit proefschrift in het December-nummer 1931 op blz. 163 letterlijk: „Men kan het „nut” van de controle 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 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 afteleiden, evenals uit deze functie de taak van den accountant, zijn verantwoordelijkheid en de omvang van zijn arbeid”.

Het lijkt mij geheel onmogelijk op grond van deze betoogen of op grond van uitspraken van andere leidende figuren op het gebied der accountancy tot het bestaan van twee „scholen” te besluiten. Mogelijkerwijze ligt het daartoe vereischte principiële verschil elders; althans hier ligt het blijkbaar niet.

Drs. E. VAN WAES

DE INVLOED VAN EENIGE WETTELIJKE BEPALINGEN OP HET WERK VAN DEN ACCOUNTANT

Eenigen tijd geleden kwam ik het volgende geval tegen. Iemand, die jarenlang in Indië had gewerkt, wenschte na zijn terugkomst in Holland een loonhoutzagerij over te nemen. Hij vroeg het advies van een bekend accountantskantoor omtrent de gevraagde koopsom. Dit maakt op grond van de winstrekeningen, na controle der administratie, uitschakeling van bijzondere invloeden en rekening houdende met de conjunctuurverwachtingen in het algemeen en in het bijzonder met die van het bepaalde bedrijf, een calculatie van de te verwachten winst. Daar de aankooprijzen der duurzame productiemiddelen juist en normaal zijn en daarop behoorlijke afschrijvingen zijn toegepast zoodat de boekwaarden als bedrijfswaarden kunnen worden aangemerkt, wordt, temeer daar uit den aard der zaak geen goederenvoorraden aanwezig zijn, voor de waardeering der activa geen technisch-deskundige in den arm genomen. Op grond van de conclusies, waartoe het accountantsrapport leidt, komt de overname tot stand.

Nadat de nieuwe eigenaar eenige maanden de zaak heeft geëxploiteerd, verschijnt een ambtenaar van de arbeidsinspectie. Hij verbaast er zich over een nieuwen eigenaar te zien en deelt

1) Onder „functie” wordt verstaan: deeltaak in een samenwerkend geheel. Aan den term „functie” wordt de voorkeur gegeven boven „taak”, omdat gene wijst op het organisch verband, hetgeen voor een goed verantwoordelijkheid-begrip dienstig is.

2) M. A. B. 1930 blz. 130.

3) M. A. B. 1932 blz. 19.