

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. S. KLEEREKOPER — BESLECHTE GESCHILLEN: PROF. Mr. CH. ZEVENBERGEN — 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: Mev. Dr. R. PHILIPS, Drs. G. L. GROENEVELD, J. P. DE HAAN EN J. C. SPANGENBERG

BUITEN DE VASTE RUBRIEKEN WERDEN IN DEN VORIGEN JAARGANG BIJDRAGEN GEPLAATST O.A. VAN J. J. BUNING, H. VAN DULLEMEN, Dr. F. C. VAN GEER, D. J. GERRITSEN, A. H. J. DE GOEY, J. H. HAGEMAN, G. HARTOG, Ir. B. A. DE LA HOUSSAYE, MEVR. M. G. MEY-KONING, P. J. POTGIESER, PROF. P. A. J. LOOSECAAT VERMEER, Drs. A. ROBLES, I. ROET, W. WESTRA.

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. - NADruk IS GEOORLOOFD. ZOO DE BRON WORDT GE-
NOEMD. - BOEKEN TER RECENSIE EN ALLE ANDERE STUKKEN
VOOR DE REDACTIE ZENDE MEN AAN DEN SECRETARIS.

VERSCHEIJNT 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:

De functie van den accountant en de leer van het ge- wekte vertrouwen door Prof. Th. Limperg Jr.	Blz.	193
Aanvulling en wijziging van de Registratiewet 1917 door W. Westra	"	197
Verslag van het 4e Internationale Accountants-Congres, gehouden van 17 tot 21 Juli 1933 te Londen	"	199
Examenvraagstukken Red.: Drs. Abr. Mey en Drs. J. Paardekooper Opgave I Inrichtingsleer; Tentamen Ned. Handels- Hoogeschool Mei 1933. (Fabriek van deuren, ramen en ed. houtwerk) door J. Paardekooper	"	202
Voorkoming van Dubbele Belasting door W. Westra	"	203
De Gesellschaft mit beschränkter Haftung (G.m.b.H.) in het Nederlandsch Belastingrecht door B. van den Berg	"	206
Invoering van het Italiaansch Boekhouden in Nederland	"	207
Efficiëntie Redactie C. A. Blazer en L. Polak Nieuwe richting in Amerika en Duitschland. — De dicteermachine. — Het opmerken van verlies-tijden	"	207
Federatief Examen van het Nederlandsch Instituut van Accountants en de Nederlandsche Organisatie van Ac- countants	"	208
Repertorium van tijdschrift-literatuur op het gebied van Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde	"	210
Boeken-Repertorium	"	210
Ontvangen boekwerken	"	212

DE FUNCTIE VAN DEN ACCOUNTANT EN DE LEER VAN HET GEWEKTE VERTROUWEN

IV

De algemeene controle — d.i. de controle van het bedrijf zon-
der bijzonder oogmerk — vormt verreweg den belangrijkste
arbeid van den accountant als vertrouwensman van het maat-
schappelijk verkeer. En men kan omgekeerd zeggen, dat uit die

algemeene controle — verricht als continueele of als voortgezet-
periodieke controle — de meest belangrijke maatschappelijke
functie van den accountant is gegroeid. Het doel van deze func-
tie is algemeen bekend en verschil van meening over dat doel
en dus over den inhoud der functie bestaat er niet. Hieruit
volgt, dat er bij het in 't leven roepen van een specifieke functie
op het gebied der algemeene controle geen behoefte meer is aan
noeh plaats voor een beschrijving van die functie in het bijzon-
dere geval. Een nadere aanwijzing omtrent den inhoud der
functie — in welken vorm dan ook — heeft in dit geval slechts
zin als daarmee bedoeld wordt een *beperking* op de norm;
alleen wanneer de opdrachtgever het oogmerk heeft een specie-
fieke functie te scheppen, welke valt buiten het kader van de
normale functie op dit gebied, bestaat er grond voor hem om in
nadere aanwijzingen te treden omtrent den inhoud der functie,
welke hij op 't oog heeft.

Het is nu van groot belang, dat men inziet, dat een
beperking in dit geval doorgaans reeds een vergrijp is tegen de
Leer van het gewekte vertrouwen. Ook een duidelijke omschrij-
ving van de beperking in de Verklaring kan dit niet verhin-
deren. Zooals ik reeds bij een vroegere gelegenheid opmerkte¹⁾:
als er in het maatschappelijk verkeer een norm voor de doel-
stelling van het onderzoek is ontstaan, dan zal elke afwijking
beneden die norm onvermijdelijk ertoe leiden, dat de Verklaring,
waarin deze afwijking wordt omschreven, een groter vertrou-
wen opwekt dan door het gehouden onderzoek gerechtvaardigd
wordt. De in het maatschappelijk verkeer geldende norm is niet
bij toeval ontstaan; ze is het resultaat van een groei-proces,
waarin de behoeften van het verkeer een rationeele voorziening
hebben gezocht en verkregen. De norm houdt dus de voor het
verkeer *noodzakelijke* doelstelling in; op de rationeele economi-
sche behoefte past slechts één rationeele economische functie.
Neemt men een stukje van die functie weg — en dat moet het
resultaat zijn van de aangebrachte beperking, hoe die ook
omschreven moge worden —, dan moet doorgaans een irratio-
neele functie overblijven, waaraan het verkeer niets heeft. En
dat zou ook wel heel duidelijk blijken, indien de accountant, die
zich zulk een beperking laat welgevallen of ze zelf aanbrengt,
nu eens waarlijk als vakman in volle oprechtheid deed uitkomen,

¹⁾ De betekenissen van de accountantsverklaring in verband met de
verantwoordelijkheid van den accountant, referaat voor het Int. Ac-
countants-Congres 1926.

welke gevolgen zoo'n beperking voor de doeltreffendheid der functie had. Zoolang de accountant zulks niet doet — en hij kan niet met zooveel woorden zijn eigen Verklaring tot een bespotting maken — zoolang zal in het verkeer worden aangenomen, dat met de instelling der specifieke functie wordt beoogd, de zekerheid te verschaffen, die voor dat verkeer wordt vereischt.

Voor onderzoekingen als de hier bedoelde kan dus een zelfstandig geformuleerde taakopdracht geen constituerend element van de functie zijn; die functie heeft reeds haar noodzakelijken inhoud en daaruit vloeit een evenzeer bepaalde, door de eischen der controle-techniek geboden taak voort. Die taak kan de accountant niet beperken door zijn verantwoordelijkheid af te wentelen op den leek; hij kan van den lezer zijner Verklaring niet verlangen, dat deze de beteekenis voor zijn belangen van de beperking der functie kan bepalen. En zelfs wanneer deze daartoe in staat zou zijn, zou daarmee de zaak niet beter worden; want ook bij een volkomen inzicht in de beteekenis der beperking is de belanghebbende niet bevredigd. Hij krijgt steenen voor brood; hij wordt naar huis gestuurd met de uitkomsten van een onvolkomen functie, waarvan het verkeer heeft uitgemaakt, dat zij niet past op de behoeften.

Intusschen wil ik met het voorgaande niet zeggen, dat *elke* beperking der functie bij de algemeene controle uitgesloten is. Vooropgesteld natuurlijk, dat ze duidelijk naar buiten blijkt, kan hier of daar een beperking een rationeele specifieke functie ongerept laten. Indien aan deze voorwaarde wordt voldaan, dan verzet ook de Leer van het gewekte vertrouwen zich in beginsel tegen deze beperking niet.

En voorts wensch ik vast te stellen, dat de hier besproken en in 't algemeen verworpen beperking der *functie* niets heeft uit te staan met die beperkingen van de *taak*, welke de functie onaangetast laten. Ik onderscheid in dit verband tuschen een *volkomen* controle en een *volledige* controle. Elke controle moet „volkomen” zijn: d.w.z. ze moet een sluitend geheel vormen, doeltreffend voor de vervulling der functie en dus voor het gestelde doel; doch ze behoeft daarom nog geenszins alle gebeurtenissen, alle feiten, alle boekingen, alle gegevens te bestrijken, ze behoeft dus niet „volledig” te zijn. De Leer van het gewekte vertrouwen houdt geen enkel algemeen voorschrift in t.a.v. de volledigheid der controle. Zij eischt een volkomen controle, omdat slechts daarmee het gewekte vertrouwen kan worden gerechtvaardigd; maar zij verzet zich niet tegen die beperkingen, welke de functie niet aantasten en die overigens zelfs als rationeele vereenvoudigingen door de controle-leer worden voorgeschreven. De vraag of en in hoeverre onvolledigheid mogelijk is zonder dat de functie wordt aangetast, is er intusschen alweer eene, die slechts door den accountant als vakman moet worden beantwoord; daarover kan de leek niet mede beslissen. De opdrachtgever heeft dus ook hier geen medezeggenschap.

*
* * *

Het vraagstuk wordt moeilijker t.a.v. de *bijzondere onderzoekingen*. Een nadere aanwijzing is hier volstrekt noodzakelijk en er bestaat nu meer dan bij de algemeene controle aanleiding of noodzaak, om voor de bepaling der functie te treden in een omschrijving van de te verrichten taak. Toch is ook hier de principieele oplossing van het probleem gegeven, indien men in 't oog blijft houden het beginsel, dat de accountant als vakman niet van den leek-opdrachtgever behoeft te vernemen, wat deze noodig acht, om het gestelde doel te bereiken; hij heeft slechts noodig de aanwijzing van het *doel*, waarvoor het onderzoek moet worden verricht. Indien dus een taakbeschrijving hier noodig of doeltreffend is, dan kan deze toch slechts de beteekenis hebben van een aanwijzing der *functie*.

Men kan trouwens ook voor deze onderzoekingen veelal weer een norm onderkennen, die in het maatschappelijk verkeer is ontstaan. Kredietonderzoek, brandonderzoek, onderzoek ten behoeve van een prospectus en bij de overneming van een bedrijf, het zijn alle bijzondere onderzoekingen, welker doel bekend is; de specifieke functie heeft ook hier reeds een vasten inhoud gekregen. Maar ook indien dit niet zoo is, dan is toch weer het rationeele doel van het onderzoek bepalend voor den inhoud der functie en daaruit kan dan weer door den vakman de taak worden afgeleid; alweer: door den *vakman*, niet door den opdrachtgever die leek is t.a.v. de technische eischen der controle.

Toch moet in beginsel bij de bijzondere controle het conventionele element een grootere rol spelen bij de bepaling der functie dan bij de algemeene controle. Terwijl bij de algemeene controle de aanwijzing van den persoon reeds voldoende kan zijn, om de functie te bepalen — accountant X wordt „benoemd” tot accountant (auditor) bij een naamloze vennootschap — en bij sommige bijzondere onderzoekingen ook een enkele aanwijzing daartoe voldoende kan zijn, zijn toch in talrijke andere gevallen meer gedetailleerde aanwijzingen noodig. De opdracht tot een onderzoek ter zake van een veronderstelde of een gebleken fraude b.v. zal allicht een aanwijzing inhouden omtrent de plaats in de administratie, waar de fraude heeft plaats gevonden of wordt verwacht en waarop daarom het onderzoek moet worden gericht. Zulk een noodzakelijke aanwijzing kan zonder bezwaar ook in den vorm van een taakbeschrijving worden aanvaard, indien daardoor maar een rationeele doelstelling en een rationeele functie wordt verkregen. De accountant kan dus de taakbeschrijving als een constituerenden factor zijner functie aanvaarden, indien en voor zooverre hij als vakman van oordeel is, dat het doel — de vaststelling en de bestrijding der fraude — ook wordt bereikt. Gevaar voor een botsing met de Leer van het gewekte vertrouwen bestaat niet, indien uit de opdracht een rationeele functie resulteert.

't Is weer de vakman, die in 't eind te beslissen heeft over de vraag, of inderdaad de functie rationeel is. En voor die beslissing heeft hij een grondslag in de algemeene behoefte aan controle, die in het bedrijf bestaat. De bijzondere onderzoekingen hebben haar rationeele plaats in het kader van de algemeene controle; zij moeten zijn of beschouwd kunnen worden als aanvullingen der algemeene controle. Zij zijn incidenteele onderzoekingen, uitgelokt en noodig geworden door bijzondere gebeurtenissen in het bedrijf. Aldus hebben deze onderzoekingen, vergeleken bij de algemeene controle, een beperkte doelstelling. Maar die beperking leidt niet en mag niet leiden tot een *onvolkomen* controle. Integendeel. De controle wordt door de beperking toegespitst op bijzondere elementen. Het resultaat der beperking is een *onvolledige* controle, maar het blijft een in zich zelf gesloten geheel, een *volkomen* controle; de bijzondere onderzoeking is zelfs een *vervolmaakte* controle, eenzijdig gericht op het bijzondere doel.

*
* * *

In dat opzicht bestaat er een fundamenteel verschil met die andere beperkte onderzoeking, welke ik heb aangewezen met het woord *fragmentarische* controle. Tusschen beide, de bijzondere en de fragmentarische controle, bestaat overeenkomst in zooverre als beide in vergelijking met de algemeene controle een beperkt karakter dragen. Maar tusschen beide bestaat anderszijds een fundamenteel verschil; de eerste blijft in haar beperking een volkomen functie, de laatste is in wezen niets anders dan een onvolkomen algemeene controle, een functie, waaraan geknabbeld is, zoodat slechts een kleiner of grooter *fragment*

van een rationeele functie is overgebleven. Het zijn vooral deze onvolkomen onderzoekingen, welke door de Leer van het gewekte vertrouwen worden veroordeeld, omdat zij *steeds* grooter vertrouwen opwekken dan door den verrichten arbeid wordt gerechtvaardigd.

Zulk een fragment van een algemeene controle komt voor in tweërlei vorm; een fragment van een bedrijf wordt gecontroleerd of van de algemeene controle van het gehele bedrijf worden een of meer verrichtingen achterwege gelaten. Beide vormen dragen in beginsel hetzelfde karakter; ze gaan ook praktisch in elkaar over. Ik kan dus over beide tezamen spreken.

Zoodra uit de algemeene controle een schakel wordt weggelaten moet in 't algemeen een onvolkomen en dus ook ondoeltreffend onderzoek overblijven. Een deugdelijk controle-stelsel bevat geen overbodige schakels. Wanneer dus een dier schakels wordt weggenomen, valt het stelsel ineen en de controle wordt waardeloos. Hetzelfde kan gezegd worden van de controle van een fragment van een bedrijf. Ik denk hierbij niet aan een incidenteel onderzoek met een bijzonder doel, maar aan de continuele of voortgezet periodieke controle van het fragment. De opdrachtgever wil „de kas” gecontroleerd hebben; alléén de kas, want de rest van het bedrijf controleert hijzelf. Er zijn waarlijk accountants, die bereid zijn, om zulk een opdracht te aanvaarden. De taak heet scherp omschreven en dus een nauwkeurig bepaalde functie te constitueeren; men verzekert overigens, dat de Verklaring te dien aanzien aan duidelijkheid niets te wenschen overlaat. Och arme! Alsof daardoor iets verandert in het wezen van deze controle. Het onderzoek is — ieder vakman weet dit — volstrekt irrationeel. De controle is onvolkomen in het kader van de algemeene behoefte aan controle in het bedrijf en ze is bovendien — men kan ook zeggen: ze is dan ook — technisch onvolkomen; controle van het kasboek alleen heeft immers niet de minste waarde, ook niet als waarborg voor fouten of fraude alleen „in de kas”.

Het is een bedenkelijk verschijnsel, dat een fragmentarisch onderzoek van deze soort nog in beginsel wordt verdedigd; en wel met een beroep op de duidelijkheid der Verklaring en op het vrije beschikkingsrecht van den opdrachtgever. Ik laat de beteekenis der duidelijke Verklaring in dit verband nog een oogenblik rusten en wil thans alleen iets zeggen over de welwillendheid jegens den opdrachtgever en over de bescheidenheid dergenen, die zich, gewoonlijk zelfs met eenig vertoon van verontwaardiging, opwerpen als verdedigers van het recht van den opdrachtgever. 't Klinkt wellicht voor sommigen aannemelijk, dat men voor den opdrachtgever de vrijheid wil handhaven om uit te maken wat hij van zijn lasthebber verlangt. Wil hij iets ondoelmatig, dan is dat tenslotte, zoo zegt men, zijn zaak; hij is 't, die alleen heeft te beslissen wat er in zijn bedrijf zal worden gecontroleerd.

Voorop wil ik stellen, dat mij in mijn vroegere praktijk nimmer het verzoek is gedaan, om zulk een fragmentarische controle in te stellen. Het verbaast mij ook, dat er zakenmensen zijn, die zulk een onderzoek wenschen. Maar de voorstanders van de hier bedoelde vrijheid verzekeren ons, dat zulke zakenmensen er inderdaad zijn; deze zijn — dit wordt gaarne toegegeven — niet talrijk en dergelijke opdrachten komen niet veel voor, maar het gaat voor de voorstanders om het *beginsel* van het vrije beslissingsrecht van den opdrachtgever. Men verzekert ook, dat men den opdrachtgever in alle duidelijkheid de ondoeltreffendheid van het onderzoek in het licht stelt; zoo'n zakenman schijnt nu eenmaal niet voor rede vatbaar. Dit alles aangenomen, ben ik van oordeel, dat zulk een arbeid beneden de waardigheid is van den accountant; een ernstig vakman kan zich toch niet voor zulk zelfbedrog van zijn opdrachtgever leenen. Maar, afgezien van deze ethische zijde, de accountant wekt aldus onvermijdelijk grooter vertrouwen op dan door zijn arbeid gerechtvaardigd wordt. Hij moet dit als

vakman erkennen en hij erkent 't ook. Welnu, een beroep op de vrijheid van den opdrachtgever kan hem niet schoonwasschen van de fout, die hij maakt door de aanvaarding van een functie, van welker ondoeltreffendheid hij overtuigd is. De opdrachtgever moge eigenwijs zijn, maar we mogen niet veronderstellen, dat hij een dwaas is; en dus verwacht hij dan toch — zij 't dan ook tegen de duidelijke voorlichting van den vakman in — wél een resultaat van die controle, m.a.w. hij blijft in de veronderstelling, met een doeltreffende en dus niettegenstaande de beperking *volkomen* functie te doen te hebben.

Dit is eigenlijk zoo duidelijk en zoo vanzelfsprekend, dat ik over deze onvolkomen onderzoekingen niet meer dan enkele woorden zou hebben gezegd, ware het niet, dat het aldus voor een klein aantal uitzonderlijke gevallen ingestelde beroep op het „beginsel” der vrije beslissing van den opdrachtgever nu ook werd van toepassing verklaard op die andere fragmentarische onderzoekingen, welke zeer talrijk zijn en waarom eigenlijk de geheele strijd om de Leer van het gewekte vertrouwen gaat; *men verdedigt op grond van dat beginsel nu ook de willekeurige, de irrationeele beperking van de algemeene controle*. Eenmaal de vrijheid voor den opdrachtgever aanvaard zijnde, hebben wij ons, zoo concludeert men, ook neer te leggen bij elke beslissing van den opdrachtgever ten aanzien van den inhoud der functie en dus ook met betrekking tot den te verrichten arbeid. En daarmee zou dan ook het irrationeele fragment van een algemeene controle in beginsel zijn gerechtvaardigd. Als de opdrachtgever geen bemoeienis wenscht met bepaalde aangelegenheden, waarom zou men hem die dan opdringen? En als de opdrachtgever de rationeele algemeene controle niet betalen kan of wil, dan wordt hij bediend met zooveel fragmenten van die algemeene controle als hij vergoeden zal; onverschillig, of die fragmenten een sluitend geheel, een volkomen controle vormen of niet. Alle waar naar zijn geld.

*
* * *

Natuurlijk — de voorstanders dezer zienswijze verzekeren het ons met de hand op 't hart — de Verklaring zal in niets te wenschen latende duidelijkheid doen uitkomen, dat de controle niet „volledig” is geweest. Zoo wordt dan het vraagstuk teruggebracht tot een probleem van redactie van de Verklaring. En men ziet aldus zelfs kans, om de zoo zeer begeerde vrijheid van beweging voor opdrachtgever en accountant met de Leer van het gewekte vertrouwen te dekken. Immers, vooropgesteld wordt de *duidelijke* verklaring; daarmee wordt, zoo meent men, aan den eisch voldaan, volgens welke geen grooter vertrouwen mag worden opgewekt dan met den verrichten arbeid gerechtvaardigd is.

Ik heb deze opvatting reeds hiervoren bestreden en daarbij ook in herinnering gebracht wat ik bij een vorige gelegenheid erover heb gezegd; ik wil nog enkele opmerkingen hieraan toevoegen.

De opvatting, volgens welke de kern van het onderhavige vraagstuk schuilt in de Verklaring, is een begrijpelijke maar daarom niet minder bedenkelijke vergissing. Begrijpelijk is ze, omdat de Verklaring de waarneembare vorm is, waarin de accountant zijn oordeel en het resultaat van zijn arbeid in het verkeer brengt. In zekeren zin kan men zeggen, dat de accountant met zijn Verklaring het vertrouwen opwekt en zoo komt men er allicht toe te meenen, dat het eigenlijk de Verklaring is, welke de taak bepaalt.

Maar zoo is 't niet. De Verklaring²⁾ is tenslotte slechts het

²⁾ Onder de Verklaring van den accountant versta ik elke mededeeling van den accountant, waarin een oordeel wordt uitgesproken; onafhankelijk van haar vorm en omvang. In dezen zin is dus de eenvoudige handteekening onder een jaarrekening een Verklaring; zoo goed als een uitvoering rapport.

instrument, waarmee de functie van den accountant als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer zich in exacten vorm in dat verkeer concreetiseert en waardoor de functie in het verkeer werkt. Daaruit volgt ongetwijfeld, dat inhoud en vorm der Verklaring niet zonder beteekenis, ja zelfs in menig opzicht van groote beteekenis zijn. Ook de Verklaring is een constitueerende factor van het gewekte vertrouwen en ditmaal een, waarmee de accountant een individueelen invloed op den inhoud van dat vertrouwen kan uitoefenen; zij 't ook, dat naast dien individueelen invloed toch ook weer algemeene invloeden werken doordat ook voor inhoud en vorm der Verklaring in het verkeer normen ontstaan. Hoe dit zij — ik hoop in een later opstel over de Verklaring nog uitvoeriger te schrijven — boven en achter dit instrument staat de functie zelve. Om haar gaat 't; en zij dringt dan ook tot het verkeer door, over en door de Verklaring heen. De Verklaring moet aan vele eischen voldoen, wil ze als doelmatig en betrouwbaar instrument der functie in het verkeer kunnen worden gebruikt en geduld; maar die eischen vinden alle hun oorsprong in de eischen, welke aan de functie zelve worden gesteld.

En daarom kan dan ook geen Verklaring ingaan tegen de rationeele eischen, welke het verkeer aan de functie stelt. Ik zei 't hiervoren reeds: de Verklaring kan niet verhinderen, dat het verkeer aan den arbeid van den accountant een grootere beteekenis heeft dan de accountant blijkens zijn Verklaring zelf gerechtvaardigd acht. Elk *voorbehoud* in de Verklaring — al of niet met dit woord aangewezen — dat niet het resultaat is van het onderzoek, maar bij de bepaling van de eigen taak door den accountant is vooropgesteld, beteekent een *onvolkomenheid* in de functie; in de functie, welke het verkeer blijkt noodig te hebben. Dat voorbehoud moet dus in effect tekort schieten, wijl het verkeer moet aannemen, dat de accountant door de aanvaarding van de functie in de behoefte van het verkeer wenscht te voorzien; een andere veronderstelling ware zinloos. Zelfs het voorbehoud, dat uit het onderzoek voortvloeit — b.v. als gevolg van geconstateerde leemten in de organisatie, fouten enz. — en dat dus niet het gevolg is van een door den accountant aangebrachte beperking, wordt misleidend, indien het een essentieel element van de goedkeuring raakt. Er zijn toegewijde aanhangers van de Leer van het gewekte vertrouwen, die meenen getrouwelijk de Leer toe te passen, indien zij slechts de leemte in het onderzoek met een duidelijk geformuleerd voorbehoud in de goedkeurende Verklaring aanwijzen. Die opvatting is onjuist. Ook zulk een voorbehoud kan niet verhinderen, dat de Verklaring als instrument van een rationeele functie een grooter vertrouwen opwekt dan gerechtvaardigd is door het resultaat van de verrichte taak. Indien het hier bedoelde voorbehoud de functie op essentiele wijze aantast, dan heeft de accountant slechts de keuze tusschen het prijsgeven van de functie en de *afkeurende* Verklaring; elke goedkeurende Verklaring, hoe voorzichtig ook geformuleerd, komt in dit geval in strijd met de Leer, die men meent te volgen.

* * *

Uit het voorgaande is gebleken, dat de conventionele factor in de bepaling van de taak der accountants geene of slechts een secundaire rol speelt. De opdracht is slechts het instrument, waardoor de functie wordt in het leven geroepen en de opdrachtgever is slechts de tusschenpersoon tusschen de in het maatschappelijk verkeer samengebrachte belangen en den accountant. Het is de functie zelve, die met haar doelstelling en

met haar door die doelstelling bepaalden rationeelen inhoud ook de technisch voor haar vervulling vaststaande taak bepaalt.

Wij verkrijgen aldus een geheel ander beeld van de functie van den accountant dan dat, hetwelk zich vormt op grond van de opvatting, volgens welke de accountant een „afgeleide” verantwoordelijkheid zou hebben, een verantwoordelijkheid, welke „afgeleid” zou worden van die van den opdrachtgever, met name van den bestuurder der onderneming. Klaarblijkelijk kan er van een „afgeleide” verantwoordelijkheid slechts sprake zijn, indien er ook is een „afgeleide” functie. Tegen de opvatting nu, als zou er een dergelijke afgeleide functie voor den openbaren accountant bestaan, verzet zich de Leer van het gewekte vertrouwen. In die Leer wordt natuurlijk niet ontkend, dat de accountant juridisch in zijn specifieke functie afhankelijk is van de bevoegdheid van zijn opdrachtgever tot het verleenen van een opdracht, maar overigens wordt de inhoud der specifieke functie slechts „afgeleid” uit haar doelstelling. Trouwens, de geheele op een onzalig oogenblik uit slecht begrepen juridische regelen op ons economisch vraagstuk overgebrachte gedachte sticht verwarring. Het is duidelijk, dat de functie — en dus ook de verantwoordelijkheid — van den deskundige op het gebied zijner deskundigheid meer omvat dan de overeenkomstige functie van den leek; en evenzoo gaat de functie van den vakman uit boven die van den amateur. Men roept juist de hulp van den deskundigen vakman in, omdat de leek-amateur tekort schiet. Zoo wordt bv. de accountant aangewezen, om het college van commissarissen der onderneming als controleur ter zijde te staan. Zeker, de accountant neemt nu van den commissaris — laat ons zelfs aannemen: van den commissaris-*opdrachtgever* — slechts een deel van diens functie over: *maar dat deel van die functie wordt dan ook onmiddellijk bij de overneming in de handen van den accountant veel omvangrijker; het krijgt een geheel anderen inhoud dan het overeenkomstige deel van de functie van den commissaris.* Zoo wordt het dan ook mogelijk, dat de commissaris, ofsehoon juridisch slechts bevoegd, om de opdracht te verstrekken indien die bevoegdheid tot zijn functie behoort, een grootere verantwoordelijkheid overdraagt dan hij ooit zelf heeft gedragen. En zoo is het ook te verklaren, dat de accountant, die is toegevoegd en hulp verleent aan den commissaris, een grootere verantwoordelijkheid draagt dan die Commissaris. Beider „verklaring” kan in dit geval zelfs wettelijk denzelfden inhoud hebben — b.v. de eenvoudige handteekening onder de jaarrekening — en toch zal de aanvullende beteekenis, welke naar den aard der verleende opdracht de accountants-verklaring wellicht heeft, niet kunnen verhinderen, dat die verklaring een veel verder strekkende werking heeft. Omdat de handteekening van den accountant met betrekking tot een bepaald deel van het toezicht een omvangrijker vertrouwen, een vertrouwen met anderen inhoud opwekt dan die van den Commissaris.

Een korte opmerking nog naar aanleiding van het feit, dat eerst in dit deel van mijn uiteenzetting wordt gesproken van de verantwoordelijkheid van den accountant. Het blijkt, dat voor de ontwikkeling van de Leer van het gewekte vertrouwen een beschouwing over de verantwoordelijkheid gemist kan worden. Is eenmaal de functie bepaald, dan staat ook de omvang van de verantwoordelijkheid vast. We denken daarbij niet aan eenige bijzondere sanctie, gesteld op de niet-ervulling van de functie; ook niet aan een ethische verantwoordelijkheid, doch uitsluitend aan de blaam, die in het geval van een tekortkoming den accountant als vakman treft en die hem economisch overbodig of schadelijk maakt en hem op den duur dus uitschakelt. De accountant is „verantwoordelijk” voor de doelmatigheid zijner algemeene en zijner bijzondere functie en hij is „verantwoordelijk” voor de doeltreffendheid van de wijze, waarop hij die functie vervult. De inhoud der functie — dat is ook het *doel*

der functie — bepaalt tegelijkertijd de taak en de verantwoordelijkheid van den accountant.



Menigcen, die bereid is, om zonder voorbehoud den hiervoren op grond van de Leer van het gewekte vertrouwen ontwikkelde gedachtengang met betrekking tot de verhouding van den openbaren accountant tot zijn opdrachtgever te aanvaarden indien 't geldt de functie van den accountant in het openbare verkeer, verzet zich tegen de toepassing ervan op die gevallen, waarin de doelstelling zich richt op de belangen van een beperkten kring. Men wil onderscheiden tussehen publieke en private taak.

Aan die onderscheiding hoop ik t.z.t. een afzonderlijke beschouwing te wijden. Maar ik dien toch ook in het verband van deze algemeene analyse der functie van den accountant er iets van te zeggen.

Ik heb in het eerste gedeelte van dit opstel in het licht gesteld, dat de openbare accountant ook de aangewezen functionaris is voor de controle ten behoeve van den leider van het productieproces; en ik heb die functie principieel onderscheiden van die van vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer. Die principieele onderscheiding is in beginsel ook niet zonder betekenis voor de vraag, in hoeverre de opdracht een constituerend element voor de taak van den functionaris kan zijn; in zooverre is het dus in beginsel ook niet uitgesloten, dat de onderscheiding tussehen private en publieke taak, welke onderscheiding voor een deel samenvalt met de door mij gemaakte, van eenige betekenis zal blijken te zijn voor de toepassing van de Leer. Maar het zij reeds thans met nadruk vastgesteld: ook voor de functie van den controleur in het gesloten verkeer kan en moet de eisch gesteld worden, dat ze een rationeele functie zij; ook zij kan niet willekeurig worden ingekort, zonder al spoedig ineen te schrompelen tot iets ondoelmatigs en dus zinledigs. Ook in het gesloten verkeer leidt de irrationeele functie er onvermijdelijk toe, dat de accountant door de aanvaarding dier functie een grooter vertrouwen opwekt dan hij door zijn arbeid kan rechtvaardigen; ook in den kleinen kring kan niemand verwachten, dat de accountant een functie aanvaardt, welke vervulling hij als vakman niet doeltreffend acht.



Ik zou hiermede mijn beschouwingen kunnen besluiten, omdat ik de grondbeginselen van de Leer van het gewekte vertrouwen in verband met de functie van den accountant hiermede heb uiteengezet, ware het niet, dat ik verwachten moet, vroeger gesezen misverstand door deze beschouwingen nog niet te doen verdwijnen. Er wordt niet alleen slecht geschreven, maar ook slecht gelezen. En al zal ik ongetwijfeld ook zelf schuld hebben aan dit misverstand, ik heb toch goede gronden voor mijn meening, volgens welke de wonderlijke opvattingen, welke nu en dan omtrent mijn zienswijze zijn verkondigd, bovenal zijn toe te schrijven aan den bevangen blik en het bevangen gemoed, waarmede men mijn uiteenzettingen heeft gelezen. Ik geloof daarom aan mijn analyse eenige beschouwingen te moeten toevoegen over enkele toezettingen, die men aldus in de wereld heeft gebracht. Mijn toezegging in de inleiding van het eerste dezer artikelenreeks getrouw, zal ik mij daarbij niet bezig houden met bepaalde meeningsuitingen, maar in 't algemeen eenige bedenkingen trachten te weerleggen, welke tegen de Leer van het gewekte vertrouwen zijn ingebracht. Ik bepaal mij in dit opstel tot de algemeene bezwaren.

(Slot volgt)

Th. LIMPERG Jr.

AANVULLING EN WIJZIGING VAN DE REGISTRATIEWET 1917

Bij de wet van 7 Augustus 1933 (Staatsblad no. 432) zijn eenige wijzigingen en aanvullingen aangebracht in de Registratiewet 1917, onder meer teneinde het ontgaan van het registratierecht wegens overdracht van onroerend goed te weren. Het ontgaan van dit registratierecht werd werkstelligd door een pand of complex van panden in te brengen in een N.V.; bij verkoop dezer panden werden dan niet de panden zelf doch de aandelen der N.V. overgedragen. Ook had de bouw der panden vaak plaats voor rekening van een daarvoor opgerichte N.V., zoodat ook bij den verkoop dezer panden geen registratierecht werd betaald. Verder was het gewoonte geworden deze z.g. bouwmaatschappijen op te richten met een gering aandelenkapitaal, waarover dus weinig registratierecht werd betaald, terwijl het meerdere voor den bouw benoodigde geld werd gefourneerd door de oprichters in den vorm van een geldleening.

Aan deze praktijken is nu een einde gemaakt. Het nieuw ingevoegde artikel 45a bepaalt in zijn eerste lid, dat over den verkoop of andere overeenkomst tot overdracht van aandelen, onverschillig of hiervan al of niet bewijzen zijn afgegeven, in de in het tweede lid omschreven naamloze vennootschappen, commanditaire vennootschappen op aandelen en andere vennootschappen welke kapitaal geheel of ten deele in aandelen is verdeeld, een registratierecht verschuldigd is van f 2.50 van elke honderd gulden.

De in het eerste lid bedoelde vennootschappen zijn die, welke volgens haar naar goed koopmansgebruik laatstelijk opgemaakte en vastgestelde balans, binnen het Rijk gelegen of gevestigde onroerende zaken bezitten waarvan de verkoopwaarde $\frac{3}{4}$ of meer bedraagt van het verschil tussehen de waarde van de gezamenlijke bezittingen en de schulden der vennootschap. Onder de bezittingen worden niet meegerekend de vorderingen die bij de oprichting of de latere storting op aandelen zijn ontstaan. Verder bepaalt het derde lid van artikel 45a dat, wanneer de onroerende zaken op de balans voor een lager bedrag dan de verkoopwaarde zijn opgenomen, voor de beoordeeling van de verhouding in het tweede lid bedoeld, de balanswaarde wordt vervangen door de verkoopwaarde.

Zooals uit het bovengenoemde blijkt heeft men geen met name aangewezen ondernemingsvormen aan deze wet onderworpen doch alle vennootschappen welke kapitaal geheel of ten deele in aandelen is verdeeld. Van deze vennootschappen vallen alleen onder deze wet die, welke in een bepaalde verhouding tot hun overige bezittingen en schulden binnen het Rijk gelegen of gevestigde onroerende zaken bezitten. Het is dus onverschillig of deze vennootschappen al of niet binnen het Rijk gevestigd zijn.

De in de vorige alinea genoemde verhouding maakt, dat de vennootschappen alleen dan onder deze wet vallen wanneer de verkoopwaarde harer onroerende zaken $\frac{3}{4}$ of meer bedraagt van het verschil tussehen al haar bezittingen en schulden. Wanneer dit verschil tussehen bezittingen en schulden a is, dan moet de genoemde verkoopwaarde dus minstens $\frac{3}{4}$ a bedragen. Zijn de schulden = b dan heeft men, wanneer de vennootschap juist onder deze wet valt, de volgende balans

onroerende zaken $\frac{3}{4}$ a	schulden	b
andere bezittingen $\frac{1}{4}$ a + b	aandelen kapitaal + reserves	a

Wanneer dus de verkoopwaarde der onroerende zaken $\frac{3}{4}$ of meer bedraagt van het aandelen kapitaal + eventueele reserves, is de betrokken vennootschap aan deze wet onder-