

tionele rubricering der aldaar te verrichten werkzaamheden.

Hierbij wordt vastgehouden aan de reeds eerder omschreven belangrijkheids-onderseiding der werkzaamheden, de verschillende waarde-coëfficiënten worden afgelezen uit het eerste organisatie-schema.

Op grond van deze gegevens wordt beoordeeld of deze functionele verrichting machinaal kan geschieden, waarbij tevens gelet dient te worden op de rentabiliteit dier machine, in verband met de bezettingsmogelijkheid; meer uitvoerig kom ik hierop terug onder hoofdstuk IV.

Vervolgens wordt nagegaan of combinatie van enkelvoudige functies tot samengestelde mogelijk is, teneinde de verschillende enkelvoudige machine-typen te vereenigen in een meer gecompliceerd apparaat.

Het voordeel hiervan zal kunnen zijn, dat tengevolge van de betere bezetting van dit meer gecompliceerde type de kosten per handelingseenheid lager zijn, dan bij aanwending der enkelvoudige apparatuur. Ook hierop kom ik bij Hoofdstuk IV nog nader terug.

Gezien de groote verscheidenheid, welke de machine-markt biedt, zal vorenbedoelde handelswijze leiden tot de conclusie van aanwendingsmogelijkheid van diverse types. Naast factoren van technische aard (betrouwbaarheid der constructie, enz.) zal dan moeten beslissen de mogelijkheid der neven-aanwending.

Hieronder versta ik het volgende:

a. De machine biedt mogelijkheden, welke in het oorspronkelijk schema niet benut behoeven te worden, doch waarvan de aanwending — en dan in den regel gecombineerd met neven-aanwendingen van een ander onderdeel der geheele apparatuur — de mogelijkheid schept, een of meer niet voor mechanisatie vatbare onderdeelen der organisatie zoodanig te analyseeren, dat, als het ware langs omwegen, het uiteindelijk doel wordt bereikt. De nevenaandwendingen leiden in dit geval dus tot een uitschakeling van meer gecompliceerde, niet gemechaniseerde handelingen, waarvan de geanalyseerde mechanisatie op *zichzelf bezien* uit een kostenooqpunt niet gerechtvaardigd mocht worden geacht.

b. De nevenmogelijkheden zijn van zoodanigen aard, dat hiervan door andere afdelingen van het Bedrijf geprofitteerd kan worden; in dit geval wordt geanalyseerd, welke besparing deze afdeling hierdoor heeft, welk bedrag dan als ten gunste van het mechanisatie-objekt komende, kan worden beschouwd.

Uiteraard zal zich evenzeer het geval kunnen voordoen, dat nevenmogelijkheden van machines van andere afdelingen voor een deel van het te mechaniseeren objekt kunnen worden benut — speciaal bij de kleinere gedecentraliseerde taken zal zulks het geval zijn — maar het behoeft weinig betoog, dat dit als een negatieve factor b kan worden gezien.

c. Benutten van de nevenmogelijkheden leidt tot verkrijging van gegevens of samenstelling van overzichten van meer ondergeschikte beteekenis. Ik noem dit punt slechts volledigheidshalve daar bij een geheel juiste werkmethode deze mogelijkheid reeds moet zijn voorzien bij de classificatie der verlangens en mogelijkheden als bedoeld sub d van dit hoofdstuk.

Hiermede meen ik, deze uiteraard ruwen schets omtrent de voorstudies en algemeene principes eener centralisatie te mogen besluiten.

Gaarne had ik de verschillende onderdeelen met illustreerende voorbeelden aangevuld; dat zulks niet geschiedde vindt eensdeels zijn oorzaak in het streven de behandeling in dit deel van mijn opstel los te maken van eenige practische toepassing en

anderszijds uit een streven naar beperking, welke men zich nu eenmaal in een tijdschriftartikel moet opleggen.

Ik neem echter aan, dat het mogelijk zal zijn, ook zonder uitdrukkelijke verwijzing mijnerzijds, de technische toepassing der naar voren gebrachte algemeene gedachte, in de hierna volgende beschrijving der telefooncentralisatie, te herkennen en terug te vinden.

(Wordt vervolgd)

P. J. POTGIESER

---

### NAAR AANLEIDING VAN EEN PROEFSCHRIFT

---

Onder dezen titel komt in het December-1931-nummer van dit Maandblad, dat mij in Ned.-Indië eerst ultimo Januari 1932 onder de oogen kwam, een critisch artikel voor van de hand van den heer *H. R. Reder* naar aanleiding van mijn medio vorig jaar verschenen dissertatie. Mijn opponent verklaart daarin uitdrukkelijk, dat het niet in zijn bedoeling heeft gelegen een „boekbeoordeeling” te leveren.

Dit besluit van den heer *Reder* is mij welkom, omdat ik daardoor eerder de vrijheid kan nemen op zijn critiek te reageeren.

Naar mijn gevoelen heeft de heer *Reder* in dit artikel niet genoegzaam voldaan aan de eischen van objectiviteit en onpersoonlijkheid in de critiek, welke vervuld dienen te worden ter verzekering van een rustig en zakelijk dispuut. Ik zal hem op dien weg niet volgen, doch slecht volstaan met hem, al schrijvende, op enkele storende elementen in zijn betoog te attenderen.

Een zinspeling op de jeugd en de practische onervarenheid van den persoon van den schrijver van het proefschrift had m.i. beter achterwege gelaten kunnen worden; de heer *Reder* zal het met mij eens zijn, dat de waardeering van wetenschappelijke verhandelingen naar andere criteria geschiedt.

Het toeval wil, dat in dit geval betrokkene, wiens geboortedatum nog in de vorige eeuw viel, zoo langzamerhand bij de categorie ingedeeld moet worden, die de qualificatie „jongeman” als een vleierijtje aanmerkt en dat hij sinds 2 jaar in het Jeruzalem der toegepaste Accountancy geen vreemdeling meer is.

Aan het begin van zijn artikel toont de heer *Reder* zich verlost uit mijn dissertatie te vernemen, dat er zoiets als een „Rotterdamse” of „Economisch-Rationalistische School” bestaat. De School was hem tot dusver onbekend en uiteraard ook het bestaan van een controverse tusschen die School en de z.g. „Amsterdamsche” School, door mij de „Ethische” benaamd.

Berlijk gezegd ben ik door deze mededeeling van den heer *Reder*, die zooals bekend examinerator in de accountancy aan de Ned. Handels-Hoogeschool is, niet minder verrast.

Toen ik in de jaren 1930-'31 na een vrij langdurige stage in de practijk te Rotterdam afstudeerde, wist iedere student in de Rekening-wetenschap van de „Amsterdamsche School” te vertellen en vernam ik ook de noodige critiek op die School. De z.g. „Vertrouwenstheorie” en de daarop gebaseerde Contrôleleer behoorden tot de voornaamste objecten van critische beschouwing.

Nu is er natuurlijk in elke wetenschap en in elk vak wel verschil van meening te constateeren, doch zoodra men gaat spreken van een „School”, van de „Amsterdamsche School” (en deze betiteling trof ik ook wel buiten de muren der academie aan), is het mijns inziens zaak zich ernstig af te vragen of de meeningsverschillen niet resulteren uit dieper liggende oorzaken, nl. uit verschil in uitgangspunt voor de theoriën. Want *Scholen onderkent men aan de gezichtspunten op de theorie* en niet of

niet zoozeer aan de practische uitoefening van het vak.

Met het schrijven van het proefschrift, handelende over „Grondslagen der Accountancy”, heb ik mij o.m. tot doel gesteld den oorsprong van bedoelde afwijkende visies op de theorie der accountancy op te sporen en bloot te leggen. De denkbeelden, welke ik daarbij ontvouwde, bezitten een *betrekkelijken* graad van originaliteit. Ik rekende het tot mijn plicht, dit feit in het door den heer *Reder* gewraakte Voorwoord (dat overigens speciaal tot mijne leermeesters gericht was, reden waarom ik het in den heer *Reder* meer geapprecieerd had indien hij dat althans buiten geding gelaten had) te doen uitkomen.

.....

De heer *Reder* verklaart teleurgesteld te zijn in mijn proefschrift niet gevonden te hebben „de logische consequenties van de leerstellingen dier (Rotterdamse) School ten opzichte van den omvang (sic!) der accountantswerkzaamheden” en „de logische ontwikkeling van hetgeen uit de eigen opvatting volgt”.

Ik moge hier in hoofdtrekken mijn principes uiteenzetten, opdat men kan beoordeelen of, en in hoeverre het verwijt van een „missing link” van den heer *Reder* in deze op redelijke gronden rust.

Op blz. 1 van het proefschrift heb ik mijn uitgangspunt bekend gesteld n.l., dat de functie van den accountant in het economisch leven zijn taak bepaalt en daarmee zijn verantwoordelijkheid. Ik citeer:

„Aan iedere functie zijn twee kanten te onderscheiden, n.l. enerzijds de macht, die noodig is voor de behoorlijke uitoefening ervan en anderzijds de plicht, om de functie bekwaam en te goeder trouw te vervullen. De plicht tot vervulling van het ambt doet de verantwoordelijkheid geboren worden en zoo bepaalt wezenlijk de functie zelf de verantwoordelijkheid”.

Een goed begrip van de accountantsfunctie is dus noodig en om hiertoe te komen is het wenschelijk, dat het ontstaan en de ontwikkeling dier functie beschouwd wordt. Hieraan is de rest van het eerste hoofdstuk gewijd. Na de functie geschetst te hebben leek het mij geen overdaad het ethisch begrip „verantwoordelijkheid” en voorts de verantwoordelijkheid van den accountant onder de loupe te nemen (hoofdstuk 2).

Aan begripsbepalingen is onze vakliteratuur nog niet erg rijk. Het gevolg hiervan is, dat men dikwijls langs elkaar heen praat, een euvel waaraan elk jong vak laboreert.

Omtrent de verantwoordelijkheid van den accountant schreef ik, steunende op diverse uitspraken van den filosoof *Kant*, de volgende eindexclusies neer:

„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. De „zedelijke” verantwoordelijkheid zou een *absolute* verantwoordelijkheid te „noemen zijn; het is de verantwoordelijkheid, die bestaat tusschen de menschen als mensch tot mensch. De verantwoordelijkheid tusschen de menschen als sociale gegevens is van *relatieve* karakter (blz. 28).”

„De oorzaak van de handelingen van den accountant *qualitate qua* (om in den zin van *Kant* te spreken) is tevens de bepalingsgrond ervan. Die oorzaak heeft zijn oorsprong in de „maatschappelijke orde, of beter: in de economische orde” (blz. 28).

„In de economische orde heerscht alom wetmatigheid. De verantwoordelijkheid van een functie in het economisch leven, in ons geval van den accountant, kan moeilijk losgedacht worden van bedoelde wetmatigheid. Het is hierom, dat zij tot een *relatieve* verantwoordelijkheid wordt; met prof. *Cobbenhagen*

„zouden wij haar de „economische” verantwoordelijkheid willen „noemen” (blz. 29).

„De accountant dient met zijn arbeid een economisch doel. „wat *niel* uitsluit, dat aan zijn plichten een *zedelijke kant* te „onderkennen is” (blz. 35).

En wat schuift de heer *Reder* mij thans in de schoenen? Daartoe citeer ik de volgende passage uit zijn critiek: „Ik mag „wel zeggen, dat een beetje meer ethiek in de overwegingen van „verschillende accountants bij de vaststelling van hun werk-program 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*,<sup>1)</sup> voel ik voor dit begrip toch „altijd nog wel iets meer dan de heer *Belle*”.

(Commentaar hierop lijkt mij na vorengaande citaten uit mijn boek nogal overbodig. Waar ik mij op het standpunt stelde (zie boven), dat de verantwoordelijkheid van den accountant niet losgedacht kan worden van de „economische wetmatigheid”, voelde ik mij genoopt in een academisch proefschrift dat begrip nader te omlijnen. Dit feit haalt mij nota bene het verwijt van den heer *Reder* op den hals, dat ik onnoodig „zwaar economisch geschut” heb aangevoerd. Hij vindt mij op dit punt „eigenlijk naïef”, want het is naar zijn inzien een „waarheid als een koe”, dat accountants bij hun arbeid het nut daarvan moeten doen opwegen tegen de offers,<sup>2)</sup> terwijl hij ter verdediging van de „Amsterdamsche School” erop wijst, dat verschillende aanhangers ervan op een niet onbelangrijke practijk kunnen bogen, iets wat zonder de erkenning van het economisch principe niet mogelijk geweest zou zijn.

De heer *Reder* schijnt niet in te zien, dat dergelijke bewijzen uit het ongerijmde in den zin van een verwijzing naar succes in zaken, al een heel zwakke verdediging zijn van een „theorie”. Vlak daarop laat de heer *Reder* volgen: „De heer *Belle* ziet dit „ook zelf wel in (waartoe diende dan het verwijt van naïeveteit?); enkele malen komt althans in zijn betoog de beschuldiging (dik woord!) om den hoek kijken, dat er verschil is „tusschen theorie en practijk”.

Inderdaad heb ik willen aantonen, dat in theoretische beschouwingen over de accountancy eenvoudige waarheden wel eens over het hoofd gezien worden; in dit verband beschouwde ik de naar mijne meening foutieve uitgangspunten welke Dr. *Sternheim* en Prof. *Limperg* voor hun controleleer gekozen hebben. Alvorens daarop critiek uit te oefenen heb ik eerst uiteengezet, welk uitgangspunt ik tot het mijne gemaakt heb en hoe ik mij de richting van de causaliteitsketen gedacht heb. Resumeerende: De functie, die de accountant in het economisch leven bekleedt, legt hem een bepaalde taak op de schouders, welke hij bekwaam (naar de eischen van het vak) en te goeder trouw dient te volbrengen. Die taak bepaalt *wezenlijk* de verantwoordelijkheid. De omvang van de taak e.q. van den arbeid des accountants vindt ultimair zijn begrenzing in de economische wetten; de grootte der verantwoordelijkheid kan niet losgedacht worden van die economische wetmatigheid.

Het is m.i. derhalve principiëel onjuist om gelijk prof. *Limperg*, te zeggen, dat het opgewekt vertrouwen den omvang der verantwoordelijkheid van den accountant bepaalt. Het opgewekt vertrouwen is geen oorzaak, doch een gevolg van de verantwoordelijke wijze, waarop de doorsnede accountant zijn taak

1) Cursivering van mij.

2) Zóó beschouwd zou de verkondiging van de vertrouwens-theorie al evenzeer van naïeveteit getuigen want het is evengoed een „waarheid als een koe”, dat de accountant zijn werk op verantwoordelijke wijze dient te verrichten en dat de accountantsverklaring geen grooter vertrouwen mag opwekken dan gerechtvaardigd is.

ten uitvoer brengt en zijn functie in het economisch leven bekleedt; die functie nu, welke ontstaan is uit een in het maatschappelijk verkeer gegroeide behoefte (aan meerdere zekerheid) is de bron van alles, zoo men wil de eerste schakel der causaliteitsketen. En nu moge de heer *Reder* zich afvragen, zooals hij in het bewuste artikel doet, of dit alles „in wezen iets anders is dan een woordenspel”, hij zal toch niet willen ontkennen, dat het geboden is om in theoretische beschouwingen de logica volkomen tot haar recht te doen komen.

De heer *Reder* noemt onder de bezwaren, welke ik tegen de „Vertrouwenstheorie” heb, o.a. op, dat die theorie onbeantwoord heeft gelaten de vraag, waardoor het vertrouwen dat den omvang der verantwoordelijkheid zou bepalen, dan op zijn beurt bepaald wordt? Een positief antwoord op deze vraag is de heer *Reder* mij schuldig gebleven.

Het antwoord kan m.i. niet anders luiden dan: het opgewekte vertrouwen is een product van de verantwoordelijke en vakkundige wijze, waarop accountants hun taak uitoefenen. Als de heer *Reder* deze waarheid erkent, zal hij tevens inzien, dat de Vertrouwenstheorie voor de bepaling van den omvang der verantwoordelijkheid tot een cirkelredeneering leidt en als basis voor een contrôleleer niet logisch en dus ondeugdelijk is.

De heer *Reder* zegt in zijn artikel:

„Men kan het nut van de contrôle in den hier bedoelden zin „niet beter benaderen dan door zich rekenschap te geven van de „behoefte die in het maatschappelijk economisch verkeer aan „de den accountant toebedeelde *vertrouwens-functie* bestaat”.

Ik ben het terzake niet geheel met den heer *Reder* eens; het „nut” van de contrôle peilt men m.i. het best door zich rekenschap te geven van de *economische functie* van den accountant in het maatschappelijk leven en door het *doel* der accountants-contrôle voor oogen te houden. Een contrôle, welke niet aan het doel beantwoordt, b.v. doordat er *te weinig* gedaan is om de normale zekerheid omtrent de juistheid van de jaarrekening te hebben is in de eerste plaats *oneconomisch*; voorts is het gevolg ervan, dat op het gesteld vertrouwen inbreuk wordt gemaakt.

Het begrip „vertrouwen” dient n.m.m. in de theorie der accountancy een secundaire plaats in te nemen en géén bepalend element te zijn: het opgewekt vertrouwen is een *afgeleide* grootheid.

Dit is en blijft mijn hoofdbezwaar tegen de vertrouwensleer. Verder heb ik tegen het referaat-*Limperg*, waarin bedoelde Vertrouwenstheorie ontwikkeld wordt, nog verschillende andere bezwaren, welke ik hier niet alle herhalen zal! Voorzover de heer *Reder* ze in zijn critiek betrokken heeft zal ik ze kortelijk bespreken.

Op bladz. II van het bekende referaat heeft prof. *Limperg* verklaard, dat het „onmogelijk is, in concreto vast te stellen, „welke de omvang van de verantwoordelijkheid van den accountant „tant op dit oogenblik is”. Ik merkte hiertegen op, dat de norm der verantwoordelijkheid behalve in abstracto ook in concreto vastgesteld moet kunnen worden en dat dit laatste in de practijk feitelijk dagelijks geschiedt. Overal en ten allen tijde is die norm in concreto vast te stellen: anders zou de beroepsuitoefening immers niet mogelijk zijn!

De heer *Reder*, zich opwerpende als verdediger van de Amsterdamsche School, roept thans uit: „Van het uitspreken van een non-possumus is dan ook geen sprake; wél van een door de omstandigheden geboden zelfbeperking”.

Ik zou boven aangehaalde zinsnede ganschelijk foutief geïnterpreteerd hebben. Ten bewijze hiervan weet de heer *Reder* blijkbaar niet beter te doen dan te wijzen op de eminentie en de persoonlijke hoedanigheden van den steller van het referaat.

In onze kringen worden de verdiensten van prof. *Limperg* voorzover ik weet door niemand in twijfel getrokken, door mij

althans allerminst; integendeel, op enkele plaatsen in mijn dissertatie heb ik uitdrukkelijk mijn waardeering getoond voor deze figuur, die met prof. *Volmer* en enkele anderen (waartoe ik den heer *Reder* niet in de laatste plaats reken<sup>1)</sup>) een superklasse uitmaakt. Doch iedere accountant, die studie heeft gemaakt van de Economie, weet uit de Dogmen- en methode-geschiedenis dier wetenschap óók, dat in de „theorie” (nog) grooter geesten dan *Limperg* wel eens gedwaald hebben. Eén zwaluw maakt nog geen zomer, één nachtvorst nog geen winter.

Ik heb in mijn critiek toch waarlijk niet stilgestaan bij de letter van het referaat, doch in tegendeel den gedachtengang ervan op den voet gevolgd. Dusdoende kwam ik (op blz. 42) tot de conclusie, dat het uitspreken van genoemd „non-possumus” een diepere oorzaak had. De reden zag ik daarin, dat de omvang der verantwoordelijkheid niet te bepalen is zoolang men, het verband tusschen taak e.a. (de accountantsverklaring) en de verantwoordelijkheid (en/of het opgewekt vertrouwen) beschouwende met géén woord rept over de onderworpenheid van den arbeid aan de economische wetten. Het economisch principe kan slechts buiten de theorie gehouden worden, voor het geval men evenals Dr. *Sternheim* uitgaat van de idee, dat „aan den accountantsarbeid slechts de *natuurlijke grenzen van het mensschelijk kunnen*”<sup>2)</sup> te stellen zijn, omdat het dragen van *verantwoordelijkheid* de geheele persoon van den accountant op-eiseht”. Die gedachte vind ik in Dr. *Sternheim*'s boek over de contrôle op een enkele uitzondering na consequent en logisch doorgevoerd, reden waarom ik uit een *zuiver theoretisch* oogpunt zijn werk kan waardeeren, ondanks het feit, dat ik zijn uitgangspunt onjuist acht en de conclusies, waartoe hij komt, te vreemd aan de werkelijkheid vind.

Bedoelde homogeniteit van gedachte tref ik in veel mindere mate in het referaat *Limperg* aan. Aan het begin van genoemd referaat (nl. op blz. 8) ontmoet ik een in wezen aan *Sternheim*'s uitgangspunt gelijklopende uitspraak. Nadat prof. *Limperg* n.l. speciaal verklaard heeft, dat hij niet beoogt de „volmaakte zekerheid, die de onfeilbaarheid veronderstelt” (immers aan alle menschenwerk kleven fouten, waardoor het nooit volmaakt is), zegt hij: „Over géén andere zekerheid spreek ik dus dan die, „welke *menscheijkerwijze*”<sup>2)</sup> verkregen kan worden en daartoe „is vóór alles noodig een tot het uiterste aangekweekte verantwoordelijkheidszin en een volkomen onafhankelijkheid van „arbeid en oordeel”.

Het is m.i. volstrekt gemotiveerd om in deze passage analogie te zien met *Sternheim*'s uitgangspunt: de termen „natuurlijke grenzen van het *menscheijk kunnen*” van Dr. *Sternheim* en „*menscheijkerwijze te verkrijgen zekerheid*” van prof. *Limperg* roepen eenzelfde gedachte op.

Prof. *Limperg* was in 1926 zonder twijfel bekend met *Sternheim*'s boek, dat twee jaar tevoren het licht zag. Indien hij niet met *Sternheim*'s beginsel accoord ging, mocht aan prof. *Limperg* toch wel tenminste de eisch gesteld worden, dat hij in zijn referaat elke gedachtenassociatie met *Sternheim*'s uitgangspunt vermeden had?

De heer *Reder* meent, dat prof. *Limperg* aan bedoelden term onmogelijk de beteekenis toegekend kan hebben, welke ik hem aanreken. Stel, dat het inderdaad zoo is (en in 1926 ook zoo was), dan zou naar mijn gevoelen hierdoor eerder een zelfverwijt passen, niet een verwijt aan mijn adres en allerminst een verwijt in de sensationele formulering, welke de heer

<sup>1)</sup> Dat ik den heer *Reder* niet genoemd heb onder de leiders der twee Scholen, vindt zijn verklaring in het feit, dat ik de meening was toegedaan, dat hij — ondanks zijn devies — eigenlijk tusschen de Scholen in stond.

<sup>2)</sup> Cursiveering van mij.

*Reder* gekozen heeft (enormiteit der beschuldiging e.d. fraais).

Thans kom ik op de teleurstelling van den heer *Reder* terug, n.l. dat hij in mijn dissertatie, handelende over „Grondslagen der Accountancy”, niet gevonden heeft „de logische consequenties van die leerstellingen ten opzichte van *den omvang der accountants werkzaamheden*”. Mocht de heer *Reder* op grond van den titel meer verwachten dan ik gegeven heb, n.l. de „grondslagen”? Het is mijn bedoeling niet geweest een „Leerboek der Accountancy” te schrijven. Overigens is het mij niet recht duidelijk wat de heer *Reder* omtrent dien „omvang der accountantswerkzaamheden” had willen vernemen; had ik om hem tevreden te stellen moeten uitwijden over de toepassing mijner contrôle-principes op een „handelszaak van normalen omvang” of misschien op een „fabrieks-bedrijf van buitengewonen omvang”?

Ik heb in mijn publicatie in aansluiting aan de boven aangeduide leidende principes, waaraan de eerste twee hoofdstukken gewijd zijn, nog behandeld het wezen, het doel en het begrip der „contrôle” en der „administratieve organisatie”, mij daarbij zooveel mogelijk stellend op het standpunt der bedrijfseconomische wetenschap (vide blz. 65), terwijl ik voorts een aantal (uiteraard grootendeels bekende) hoofdregels voor de Contrôle- en Inrichtingsleer heb gereleveerd.

Ik geloof waarlijk, dat mijn criticus het karakter, den opzet en de strekking van mijn proeve eenigszins misverstaan heeft.

De heer *Reder* heeft zich „met verbazing 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”. In zijn artikel heeft de heer *Reder* o.m. de verhandeling van Drs. *Meij* in jaargang 1927 van dit tijdschrift over Interne Contrôle aangehaald. Die verhandeling is hem dus bekend en daarin zegt Drs. *Meij* het volgende:

„Geheel tegenover <sup>1)</sup> de theorie *Limperg* stelde zich de heer „*Roemer Valk* in een artikel in de Naamlooze Vennootschap, „5e jaargang met beroep op college dietaten 1925—’26 van „Prof. *Volmer*, die in tegenstelling tot den eisch van „*absolute „juistheid*” <sup>2)</sup> in het referaat *Limperg* stelde de erkenning van „normen verschillend voor verschillende omstandigheden en die, „blijkbaar zonder een algemeene grondstelling regels voor de „controleleer zou willen geformuleerd zien”.

Het is toch wel merkwaardig, dat nu ik de door Drs. *Meij* gesignaleerde controverse memoreer en haar erkennende, een poging doe om het verschil in theoretische visie tussehen prof. Dr. *Volmer* en prof. *Limperg* aan te toonen, de heer *Reder* zich verbaasd toont, over *het bestaan* dier controverse en daarop reageert op een wijze, alsof hij het (met permissie gezegd) in Keulen hoort donderen.

Ten slotte mag ik niet onbesproken laten de critiek van den heer *Reder* op mijn Contrôle-begrip. Ik heb n.l. in de oogen van den heer *Reder* blijkbaar een snoodheid bedreven door te spreken van de „steekproefgewijze” contrôle van den accountant ter bepaling van de goede functioneering van de interne contrôle.

Met enkele voorbeelden heb ik *verduidelijkt* in welke gevallen de accountant met steekproeven kan volstaan n.l. met betrekking tot het onderzoek naar de bestellingsbevoegdheid, de op de inkoopfactuur voorkomende (door de boekhouding voor accoord geparafeerde) berekeningen, enz. en in geval de voorraadopname reeds geschied is door een commissie van technisch onderlegde bedrijfsbeambten, die buiten het magazijnbeheer staan. In laatstgenoemde constructie zie ik n.l. een oplossing van

het probleem, waarvoor de accountant, wiens organisatie minder goed geëigend is tot het technische en tijdroovende werk der voorraadopname (vooral in bedrijven met een grooten, gevarieerden voorraad) gesteld wordt.

Mag de heer *Reder* op grond van genoemde gevallen nu concludeeren, dat ik de steekproef als *systeem van accountants-controle* propageer en dat ik daarmee ben teruggekeerd tot hetgeen ik genoemd heb (vide blz. 96) de eerste étappe van den ontwikkelingsgang (periode 1890—1907) en ten aanzien waarvan ik zelf getuigd heb, dat „na 1907 het steekproefstelsel „(voorzoover toen van een systeem gesproken kon worden) geleidelijk werd *verlaten en vervangen* door een *planmatiger „onderzoek naar de formeele juistheid der cijfers*”.

Ik meen, dat eerder gezegd kan worden, dat ik mij voor die gevallen, dat de accountant zich om economische en vaktechnisch te verdedigen redenen van de steekproef bedient (de heer *Reder* zal toch niet willen beweren dat in een goed opgezette contrôle de steekproef op géén enkel onderdeel der administratie toegepast mag worden?) op een ultra-modern standpunt gesteld heb. Want zelfs voor bedoelde gevallen zou ik bij het nemen van steekproeven „planning” willen zien. De vraag besprekende, *hoeveel* steekproeven de accountant dan zal hebben te nemen om de normale zekerheid te hebben, dat de interne contrôle op het bewuste onderdeel der administratieve organisatie goed gefunctioneerd heeft, schreef ik (vide blz. 104) het volgende: „De *matematische statistiek* verschaft *aanwijzingen* omtrent het aantal steekproeven, hetwelk t.a.v. massaverschijnselen genomen dient te worden, teneinde met voldoende zekerheid een conclusie te kunnen trekken. Het zou ideaal zijn, indien de accountant in dit opzicht intuïtie kon vervangen door de wetenschappelijke waarschijnlijkheidsberekening. Misschien ligt hierin voor de toekomst nog een eisch ten aanzien van de theoretische ontwikkeling van den accountant besloten.”

De heer *Reder* meent nog een ander bezwaar tegen mijn contrôle opvatting te berde te moeten brengen: ik zou volgens hem n.l. geen, althans niet voldoende, oog hebben voor de z.g. „*totaal-controle*”, welke (zoals de heer *Reder* terecht opmerkt) het middel is tot belangrijk rationeeler arbeiden dan bij volledige détailcontrole.

Het valt mij niet moeilijk om ook dit bezwaar te ontzenuwen; daartoe heb ik slechts weer enkele citaten uit mijn boek te geven, t.w.:

Op blz. 112 staat te lezen: „De normen, welke uit bedrijfsstatistieken verkregen kunnen worden, zijn behalve voor het beheer der ondernemingen en voor de opstelling van bedrijfsbegrotingen, voor de contrôle zelve van groote waarde. Goed gekozen normen en daaraan annex de aanwijzingen omtrent de toelaatbare deviaties, leveren het middel op voor *totaal-controle* op tal van eindeijfers.”

Mag ik den heer *Reder* nog wijzen op blz. 110, op welke plaats ik behandeld heb de totaal-controle van Inkoopboek, Crediteurenboek en de (in waarde gevoerde) Magazijnadministratie en op blz. 74, alwaar ik de extra comptabele kostprijscalculatie op basis van technisch-economische normen heb besproken?

En tot slot verwijzen naar blz. 108, waarin ik schreef: „Van het oude Engelsche standpunt, dat de accountant zich zonder meer mag verlaten op de betrouwbaarheid van de door de Directie onderteekende inventarisstaten is men ook in Engeland reeds lang afgestapt. De huidige opvatting in de Angelsaksische landen is, dat de accountant door steekproeven, verband houdende met *gross-profit tests* en *andere normen-controles* zich meer zekerheid dient te verschaffen van den post voorraden op de balans. Deze middelen zijn inderdaad de *meest economische*, echter op voorwaarde, dat de materieele juistheid van den inventarisstaat door een systeem van interne-controle genoeg-

<sup>1)</sup> Cursivering van mij.

<sup>2)</sup> Cursivering van mij.

„zaam is verzekerd.” (opname door een buiten het magazijn-beheer staande commissie).

Misschien ligt mijn zonde daarin, dat ik het klassieke (mooi-weer) voorbeeld van de gross-profit test op de verkoopen niet heb gegeven?

Summa summarum: Van *Reder's* ridder- en redelijkheid merk ik in deze critiek niet bijster veel; dat stemt spijtig.

Ik weet niet, of de door den heer *Reder* uitgesproken hoop, dat zijn artikel ertoe moge bijdragen om de verschillen tussehen beide Scholen uit te wisschen, in vervulling is gegaan. Ik kan slechts verklaren dat het hem niet is mogen gelukken in mijn theorie eenige wijziging van beteekenis aan te brengen. De heer *Reder* heeft opgemerkt, dat hij er zich van overtuigd houdt, dat prof. *Limperg* bereid is om het betoog in zijn referaat zoo noodig aan te vullen. Voorhands vestig ik daarop mijn hoop op een compromis.

Tot slot nog dit: verschil van meening, controverser tussehen „scholen” leidt veelal tot winst voor de wetenschap en is daarom eer te verwelkomen dan te betreuren. Want uiteindelijk dienen wij niet een School, doch het hooger doel, dat ondanks verschil in gezichtspunt op de theorie, ons vereenigd houdt en dat doel is, de theorie tot *voortuitgang* te brengen.

L. H. BELLE

### Naschrift

Ik mag wel beginnen met het aanbieden van mijn excuses aan Dr. *Belle* voor het feit, dat ik zijn leeftijd en de mate van zijn praktische ervaring heb onderschat. Het is goed, dat hij mij openlijk op deze fout in mijn vroegere uiteenzetting heeft gewezen: de lezers van het Maandblad kunnen bij het kennis nemen der discussies met deze mededeeling rekening houden.

Bovendien heb ik nog een fout te erkennen; ik heb namelijk het beroep, dat Dr. *Belle* in zijn proefschrift heeft gedaan op den wijsgeer *Kant*, niet juist geïnterpreteerd. De door mij indertijd gebezigde woorden „n'en déplaise enz.” zijn inderdaad misplaatst: ik heb *Kant* daarmee onrecht aangedaan. Misschien komt dit wel, doordat ik mij in deze „begripsbepaling” niet al te zeer verdiept heb; het heeft mij altijd verre gelegen, eenvoudige dingen zóó diep te zoeken.

Maar hiermede ben ik aan het eind van mijn boete-doening; ik blijf overigens, ondanks het door mij zeer gewaardeerde wederwoord van Dr. *Belle*, mijn bezwaren tegen de strekking van zijn proefschrift ten volle handhaven.

Ziehier mijn motieven.

Ik heb mij in mijn vorige uiteenzetting verbaasd getoond over het bestaan van een „Economisch-rationalistische School”, welke onder leiding van prof. *Volmer* e.a. zou zijn gevormd. De heer *Belle* is hierover op zijn beurt verwonderd: hij kan blijkbaar niet aannemen, dat de in zijn proefschrift als leidende gedachte vastgehouden tegenstelling Amsterdam-Rotterdam mij niet bekend zou zijn.

Natuurlijk heerscht hier een misverstand. De zoogenaamde tegenstelling „Amsterdam-Rotterdam” is mij meer bekend dan mij lief is: tientallen malen heb ik pogingen aangewend, om dit reeds uit de vroege jaren der ontwikkeling van het accountantsberoep stammende misbaksel uit de wereld te helpen. Ik meen zelfs, dat Dr. *Belle* bij een van deze pogingen zelf aanwezig is geweest; ik herinner mij, dat ik enkele jaren geleden in Rotterdam op uitnodiging van de Zuid-Hollandsche Club van Accountants een inleiding hield over „De zoogenaamde tegenstelling Amsterdam-Rotterdam”. Op initiatief van den heer *Dijker* was in deze bijeenkomst een aantal studenten der Handelshooge-

school aanwezig; vergis ik mij en behoorde de heer *Belle* daartoe niet, dan zal hij waarschijnlijk toch van de interessante gedachtenwisseling, die op bedoelde inleiding is gevolgd, gehoord hebben.

Om deze tegenstelling echter, welke naar mijn oordeel nimmer principieele beteekenis heeft gehad en die gelukkig bezig is te verdwijnen, gaat het hier niet; zij vond haar oorzaak in het feit, dat een groep van beroepsgenooten, die men ten onrechte geografisch aanduidde, de in hun oogen te strenge eischen der „Amsterdamsche School” op zuiver opportunistische gronden *nog* niet wilde overnemen. Dr. *Belle* heeft echter een „Rotterdamsche School” beschreven, welke blijkbaar de pretentie heeft, streng wetenschappelijk te zijn opgebouwd en die zou berusten op een fundamenteel van de „Amsterdamsche School” afwijkenden grondslag. Dit nu was nieuw voor mij. Het bestaan van een „Amsterdamsche School” is al jaren bekend; niet bekend echter was het bestaan van een daartegenover heerschend complex van opvattingen, waarop het begrip „School” van toepassing zou kunnen worden geacht. En ik ben zoodanig getroffen door de beteekenis van dit in het proefschrift van Dr. *Belle* voortdurend op den voorgrond geschoven feit, dat ik het noodzakelijk heb geacht, dit proefschrift als uitgangspunt nemende, een gedachtenwisseling in ons Maandblad te openen; wij moeten omtrent de draagwijdte van de aldus geschapen, voor mij en waarschijnlijk ook voor vele anderen nieuwe tegenstelling klaarheid hebben en niet rusten, vóórdat de meeningsverschillen in de juiste proporties naar voren zijn gebracht.

Dr. *Belle* beroept zich op enkele uiteenzettingen van *Roemer Valk* in de „Naamlooze Vennootschap”, om aan te toonen, dat de in zijn proefschrift aangeduide controverse reeds vroeger in het openbaar is besproken. Ik heb deze uiteenzetting indertijd gelezen, zonder dat het tot mij doorgedrongen is, dat hier denkbeelden eener afzonderlijke „school” naar voren werden gebracht. Ik heb nu de gedachtenwisseling *Valk/Mey* herlezen en verbaas mij erover, dat Dr. *Belle* er in het thans gegeven verband waarde aan hecht; de heer *Mey* heeft in zijn discussies met *Roemer Valk* op verdienstelijke wijze betoogd, dat de op gezag van Prof. *Volmer* in het geding gebrachte „toleranties” en „normen” geen nieuwe denkbeelden in zich sluiten, doch in wezen worden aanvaard ook door degenen, die *Roemer Valk*, blijkbaar op grond van door Prof. *Volmer* gegeven colleges wenschte te bestrijden.

Dr. *Belle* is in zijn proefschrift verder gegaan. Hij heeft in verschillend verband, doch telkens met denzelfden klem betoogd, dat de „Economisch-Rationalistische School” een afzonderlijken theoretischen grondslag heeft gevonden voor den accountantsarbeid, n.l. het economisch beginsel, hetwelk voor de „Ethisch-dogmatische School” een niet in de theoretische overwegingen te betrekken factor zou zijn; men blijft na lezing van zijn proefschrift in het geheel niet in twijfel omtrent de vraag, hoe belangrijk hij de economische wetmatigheid als uitgangspunt voor een afzonderlijk beginsel vindt.

Begrijpt Dr. *Belle* nu waarlijk niet, hoe naïef zijn gedachten-gang is? En hoe zonderling het is, van een groep ernstige beroepsgenooten te veronderstellen, dat zij op dit punt principieel met hem van meening zouden kunnen verschillen? Geen beroep is houdbaar, indien men in de uitoefening ervan systematisch zondigt tegen de ijzeren wet der algemeene economie, volgens welke er evenwicht behoort te zijn tussehen nut en offers. Ik heb mij verstort, in dit verband te spreken van „een waarheid als een koe”. Gelukkig vind ik, achteraf beschonwd, deze uitdrukking niet: maar zij geeft toch wel weer, hoe ik Dr. *Belle's* betoog aanvoel. Ik begrijp ook thans nog in het geheel niet, hoe men ertoe kan komen, op een zoo erkend algemeen economisch beginsel een afzonderlijke School te grondvesten voor de

accountancy. Stelt men deze „School” eigenlijk niet in een zonderling licht, door haar de pretentie toe te schrijven, in dit opzicht een nieuwe gedachte te hebben gepropageerd? Velen zullen met mij een geheel anderen maatstaf aanleggen voor het erkennen van een afzonderlijke school.

Ik zou volgens Dr. *Belle* gezondigd hebben tegen de regels, die bij een wetenschappelijke behandeling in acht behooren te worden genomen, door mij te beroepen op hetgeen hij noemt „succes in zaken”. Blijkbaar heb ik omtrent het begrip „wetenschappelijk” een van zijn opvatting afwijkende meening. Ik kan althans niet inzien, waarom dit beroep tegenover zijn betoog misplaatst zou zijn geweest.

Ik heb gewezen op het m.i. vermeldingswaardige feit, dat een vrij groot aantal aanhangers der „Ethisch-dogmatische School” een niet onbelangrijke praktijk hebben kunnen opbouwen, ondanks de volgens Dr. *Belle* aan hun theoretische opvattingen klevende ernstige principiële fout. De heer *Belle* ziet hierin een bewijs uit het ongerijmde; als ik mij goed realiseer, wat hij eigenlijk bedoelt, komt zulks hierop neer, dat ik uit gebrek aan argumenten zou hebben gegrepen naar een bij toeval ontstane ontwikkeling, die met de door hem aangeduide nieuwe leerstelling geen verband houdt.

Ik zie het gansch anders. Zuiver principieel gesteld, is de praktische ontwikkelingsgang van eminent belang voor de theoretische verklaring. Ik acht het een leemte in den gedachten-gang van Dr. *Belle*, dat hij dit blijkbaar niet aanvaardt. Het moet hem toch te denken geven, dat de bedrijven blijkens de jarenlange praktische ervaring in steeds groeiende mate bereid zijn, de offers te aanvaarden, die de aanhangers der „Ethisch-dogmatische School” vragen tegenover de toepassing der door hen aanvaarde grondslagen voor de uitoefening van het beroep. Stellig is dit niet toevallig; deze ontwikkelingsgang wettigt integendeel de slotsom, dat bedoelde offers economisch gerechtvaardigd zijn, en dat de „Amsterdamsche School” reeds lang ter ziele zou zijn, indien de bouwe in-gebreke-stelling door Dr. *Belle* een reëlen grond had. Verklaarbaar kan zijn opvatting, zooals ik reeds vroeger opmerkte, slechts zijn, indien men mag veronderstellen, dat hij het bestaan aanneemt van een wezenlijk verschil tussehen theorie en praktijk bij de aanhangers der door hem bestreden School. Neemt hij dit niet aan, dan mag men het oppervlakkig en derhalve weinig wetenschappelijk noemen, dat hij verzuimt te verklaren, hoe een succesvolle praktische opbouw mogelijk is geweest, zonder naar zijn inzicht behoorlijken principiëlen grondslag.

In het Februari-nummer van den thans loopenden jaargang van dit Maandblad heeft Prof. *Limperg* een aanvang gemaakt met het doen afdrukken van een serie artikelen, waarin hij, naar mij bekend is, de door hem gehuldigde, en door Dr. *Belle* in zijn proefschrift bestreden leer van het gewekte vertrouwen nader zal toelichten en tevens zijn denkbeelden zal uiteenzetten omtrent verschillende andere theoretische grondslagen der controle-leer. Ik verheug mij daarover, niet alleen, omdat ik mij er van overtuigd houd, dat deze publicaties veel zullen kunnen bijdragen tot het verdiepen van verdere gedachtenwisselingen omtrent bestaande geschilpunten, doch ook, omdat ik mij daardoor ontslagen mag achten van de verplichting, om op het op Prof. *Limperg*'s leer betrekking hebbende gedeelte van de repliek van Dr. *Belle* thans nader in te gaan; niemand beter dan Prof. *Limperg* zelf kan de verduidelijking brengen, die hier blijkbaar noodig is, en de beteekenis accentueeren van zijn leer als grondslag voor de theoretische bestudeering van het beroep.

Toch wil ik in dit verband nog enkele opmerkingen maken. In de eerste plaats naar aanleiding van den noot bij Dr. *Belle*'s hierboven afgedrukt betoog.

„Zóó beschouwd zou de verkondiging van de Vertrou-wens-theorie al evenzeer van naïeviteit getuigen, want „het is evengoed een waarheid als een koe, dat de accoun-tant zijn werk op verantwoordelijke wijze dient te ver-richten en dat de accountantsverklaring geen grooter „vertrouwen mag opwekken dan gerechtvaardigd is.”

Dr. *Belle* heeft hier enkele zinsneden uit het referaat van Prof. *Limperg* gelicht, die buiten het verband van het indertijd geleverde betoog inderdaad van opmerkelijken eenvoud zijn. Ik geloof echter, dat hij daarmee meer zichzelf treft dan Prof. *Limperg*, die zich er van bewust mag zijn, dat het betoog, waarin deze zinsneden voorkwamen, van veel grootere principiële waarde is dan de thans door Dr. *Belle* toegepaste wijze van eiteeren zou kunnen doen vermoeden. Dr. *Belle* treft m.i. zichzelf, omdat men zich met reden kan afvragen, waarom hij het noodig heeft geoordeeld een overwegend gedeelte van zijn proef-schrift te besteden aan de bestrijding van een leer, die haar waarde zou ontleenen aan een zóó simpel gegeven als hij thans naar voren brengt. Dr. *Belle* doet zichzelf daarmee echter onrecht; ik ben er van overtuigd, dat de verdere publicaties, die (hij mag dit ongetwijfeld in zijn credit boeken) door het verschijnen van zijn proefschrift missehien iets zijn bespoedigd, beter dan het indertijd voor een internationaal gezelschap uit-gebrachte referaat de principiële beteekenis zullen kunnen aan-tonen, van de leer, waaraan hij in zijn proefschrift zooveel aandacht heeft geschonken.

Er is in de repliek van Dr. *Belle* echter nog een punt, dat ik in dit verband niet onbesproken mag laten.

Hij schrijft:

„De heer *Reder* meent, dat Prof. *Limperg* aan de term „menschelijker wijze te verkrijgen” onmogelijk de beteekenis toegekend kan hebben, welke ik hem aanreken. Stel, „dat het inderdaad zoo is (en in 1926 ook zoo was), dan „zou enz.”

De tussehen haakjes gestelde woorden „en in 1926 ook zoo was” trekken de aandacht. Men mag dit beschouwen als een addertje onder het gras: de verdeckte beschuldiging, dat ik achteraf een interpretatie heb gegeven, die niet in overeenstemming is met de oorspronkelijke bedoeling van het door Prof. *Limperg* in 1926 geschrevene.

Is dit inderdaad Dr. *Belle*'s bedoeling, dan mag ik hem tegenwerpen, dat de „Amsterdamsche School” reeds lang vóór 1926 gewerkt heeft aan den systematischen opbouw van een goed gefundeerde controle-leer; en dat een van de belangrijke factoren daarbij altijd is geweest het zoeken naar evenwicht tussehen toe te passen controle-maatregelen en de eischen van het economisch beginsel. In 1926 was een interpretatie van de woorden „menschelijkerwijze te verkrijgen” in den geest van Dr. *Belle* niet minder in strijd met de werkelijkheid dan zij het nu is.

Uitvoeriger meen ik te moeten stilstaan bij dat gedeelte van Dr. *Belle*'s betoog, hetwelk betrekking heeft op de consequenties van de leerstellingen der „Economisch-rationalistische School” voor de praktische beroepsuitoefening. Hij spreekt daarover eenigszins denigcreend, blijkbaar omdat hij het geen stijl vindt, dat ik aan een zuiver principieel betoog, als zijn proefschrift bedoelde te zijn, dergelijke op lager niveau liggende verlangens wil vastkoppelen. Ik kan daar, in het algemeen gezien, iets voor gevoelen. Maar Dr. *Belle* moet mij ten goede houden, dat ik wat meer heb willen weten van de praktische beteekenis der door hem met zooveel élan tegenover mijn eigen school gepropageerde theoretische beginselen: ik behoer, na mijn vorige uiteenzetting ook voor hem, tot de groep verdwaaalden, die voor hun prak-

tijk leering zullen moeten trekken uit hetgeen in Rotterdam is opgebouwd.

Intusschen, dit meerdere is in Dr. *Belle's* wederwoord niet te vinden. Ik zal het dus moeten doen met het weinige, dat in de door mij gewenschte richting uit zijn proefschrift kan worden geput; en ik beperk mij daarbij zelfs tot datgene, hetwelk hij in zijn hierboven afgedrukte uiteenzetting zelf heeft geeiteerd.

Ik zie het met de bestellingsbevoegdheid en de controle van de juistheid der inkoopfacturen verband houdende vraagstuk in beginsel geheel anders dan de heer *Belle* en wil trachten hem aan te toonen, dat het misplaatst is, in dit verband naar het middel der steekproeven te grijpen, om offer en nut met elkander in evenwicht te doen zijn.

In elk bedrijf, waar het vraagstuk der controle op de goederenbeweging rijst, heeft de accountant tot plicht na te gaan, of het noodzakelijke verband tusschen voorraad en behoefte, en tusschen hoeveelheid en waarde bestaat. Welnu, van den aanvang af behoort zijn streven, ook volgens de reeds lang bestaande opvattingen van de „Amsterdamse School”, er op gericht te zijn, dat zoowel de inrichting der administratieve verantwoording als het daarop gebaseerde controle-plan het mogelijk maken, om met de kleinst mogelijke offers het beoogde resultaat te bereiken. Voldoet de magazijn-administratie, zooals thans naar mijn ervaring in het groote meerendeel der bedrijven het geval is (de uitzonderingen vormen een afzonderlijk vraagstuk, waarop men bij principiële behandeling niet nader behoeft in te gaan) aan de in dit opzicht te stellen eischen, dan is aan de hand daarvan artikel voor artikel periodiek op eenvoudige wijze na te gaan, of de noodzakelijke voorschriften in acht zijn genomen en de gewenschte verhoudingen gehandhaafd zijn; hoeveelheids- en prijsverloop zijn hier op veel doeltreffender wijze te volgen dan bij de vergelijking der afzonderlijke stukken met de chronologische boekingen mogelijk is. Mits, zooals vanzelf spreekt, de accountant zich door een doeltreffend stel controlemaatregelen de zekerheid verschaft, dat de magazijnadministratie betrouwbaar is.

Hier ligt het zwaartepunt. Het is een misverstand, te meenen, dat de bestellingsbevoegdheid op zichzelf een factor is, die beteekenis heeft los van de verhoudingen, op het voorkomen van verbreking waarvan de bestellingsvoorschriften zijn gegeven; het is evenmin juist, dat van elke inkoopfactuur op zichzelf zou moeten worden nagegaan, of zij juist is berekend, wil de accountant ervoor kunnen instaan, dat hoeveelheid en waarde in logisch verband tot elkander staan. De accountant zoek het middel, om over de inkoopfacturen als afzonderlijk object heen, een veel minder tijdroovende controle op het handhaven van de gewenschte voorraadsverhoudingen, op het bestellen tegen verdedigbare prijzen en op het bestaan van het noodzakelijke verband tusschen hoeveelheid en waarde uit te oefenen. Hij zoek de oplossing niet, zooals Dr. *Belle* doet, in het werken met steekproeven bij de behandeling der bewijsstukken; uit een oogpunt van economische wetmatigheid is deze oplossing volstrekt minderwaardig.

Ik voorzie de mogelijkheid, dat Dr. *Belle* straks zal mededeelen het geheel met mij eens te zijn en de toepassing van steekproeven in dit verband slechts te zien als een aanvullend controle-middel, over de langs anderen weg verkregen, op zichzelf reeds krachtige controle heen. Ik wil hem er bij voorbaat op wijzen, dat hij dan verder gaat dan ik meen, dat noodig is; ik acht in het meerendeel der gevallen een logisch opgebouwde controle aan de hand van een doeltreffende magazijnverantwoording voldoende als waarborg tegen het onontdekt blijven van hier mogelijke fouten en onregelmatigheden. Hoe dit echter zij, Dr. *Belle's* voorbeeld van de toepassing der steekproeven is in elk geval weinig gelukkig gekozen; van beide één: of deze toe-

passing is vak-technisch onaanvaardbaar, omdat zij als eenig controle-middel ondeugdelijk is, of zij is overbodig en daardoor niet in overeenstemming met de beginselen, waarop de „Economisch-rationalistische School” prat gaat.

Opmerkelijk vind ik in dit verband de gedachte van Dr. *Belle* of van zijn School (ik meen, dat ik ook vroeger daaromtrent al iets hoorde verluiden), om het steekproevenstelsel een „wetenschappelijk” grondslag te geven en het via de mogelijkheden der mathematische statistiek te verheffen tot een theoretisch betrouwbaar controle-systeem; men zou zich immers slechts op de wet van de groote getallen behoeven te beroepen, om aan te toonen, dat afwijkingen theoretisch binnen bepaalde eng te trekken grenzen moeten blijven. Deze gedachte is in het betoog van den heer *Belle* slechts terloops naar voren gebracht. Maar zij bewijst, tot welke zonderlinge gevolgen het eenzijdige streven voert, om de kosten der controle te drukken ter wille van het economisch beginsel. Het feit, dat een onafgebroken serie van onopgemerkte afwijkingen in een uitgebreide administratie op den langen duur tot een bepaald gemiddelde leidt, hetwelk men door uitbreiding van het aantal steekproeven zou kunnen drukken, neemt de simpele waarheid niet weg, dat elke onopgemerkte afwijking op zichzelf bedenkelijk kan zijn en dat het nut der controle daardoor veel meer kan worden geschaad dan door de kostenbesparing gemotiveerd is.

Dr. *Belle* vraagt: „de heer *Reder* zal toch niet willen beweren, dat in een goed opgezette controle de steekproef op geen enkel onderdeel der administratie toegepast mag worden?” Neen, dat wil ik zeker niet beweren; steekproeven komen ook bij de meest verstokte aanhangers der „Ethisch-dogmatische School” voor. Maar zij dragen een geheel ander karakter dan de steekproeven, die Dr. *Belle*, als ik hem althans goed begrijp, op het oog heeft.

Er zijn in bijna elke bedrijfsverantwoording gegevens, waarvan de accountant de juistheid slechts zou kunnen vaststellen, indien hij de handelingen, waarop de desbetreffende cijfers en boekingen betrekking hebben, zelf zou bijwonen of door zijn personeel zou doen bijwonen. Men denke aan de besteding van loonuren aan de boekingen, die betrekking hebben op de verdeling van loonuitgaven over werken, orders of bedrijfssonderdeelen; aan de besteding van machine-uren, het verbruik van grondstoffen en andere dergelijke gegevens, waarvoor geen externe stukken aanwezig kunnen zijn. Ik mag aannemen, dat de aanhangers der „Economisch-rationalistische School” ons, Amsterdammers, al lijden wij aan ethiek, er niet van zullen verdenken, dat wij naast elken fabrieksarbeider, resp. naast elke machine een assistent plaatsen, om vast te stellen, of de notities, welke straks als grondslag voor de kostprijsboekingen zullen dienen, juist zijn. De accountant kan hier in wezen eigenlijk niet verder gaan dan de bestudeering van de vergelijking met begrotingen en standaardberekeningen, die in dit opzicht een krachtig hulpmiddel vormen, en het constateeren van de aansluiting der kostprijsboekhouding aan de door hem gecontroleerde hoofdadministratie en magazijnverantwoording. Hier vind ik echter toepassing van steekproeven als aanvullend controle-middel op haar plaats. Steekproefsgewijze toegepaste vergelijking van grondstoffen-verstrekkingsbons, machine-uren-notities en loonverdelingsnotities met de daaruit voortspruitende boekingen, verstrekt een inzicht in de wijze, waarop met dergelijke, binnen zekere grenzen achteraf oncontroleerbare gegevens wordt omgesprongen; volledige vergelijking over de geheele linie heeft geen zin, omdat de onvermijdelijke leente in de controle hierdoor niet noemenswaard wordt aangevuld.

Ik mag voorts nog wel even memoreeren, dat ik het met Dr. *Belle's* opvattingen omtrent de voorraadsopnemingen geheel eens ben. Naar mijn inzicht vertoont de accountantcontrole op

de goederenbeweging een onverschoonbare leemte, indien zij niet als sluitstuk heeft de medeopneming in natura, voor zoover deze mogelijk is. Een beroep op een buiten het magazijnbeheer staande commissie is hier principieel ontoelaatbaar, omdat zij een afwenteling beteekent van de verantwoordelijkheid, die in strijd is met het wezen der accountants-functie. Waarbij hier nog komt, dat zij ook uit een oogpunt van besparing feitelijk geen zin heeft; hetgeen de hierbedoelde afzonderlijke commissie te verrichten heeft, kan haar zonder bezwaar worden bespaard door de medewerking van den accountant of diens assistenten. Deze medewerking behoeft in beginsel niet plaats te vinden, en kan ook practisch grootendeels niet geschieden op den balansdatum; zij kan over den loop van het jaar worden verdeeld, omdat het toezicht daardoor tevens aan doeltreffendheid wint.

Ten slotte nog een enkel woord over Dr. Belle's verzuchting:

„Van Reder's ridder- en redelijkheid merk ik in deze „critiek niet veel; dat stemt spijtig”.

Ik moet er ernstig bezwaar tegen maken, dat de heer Belle mij op weinig elegante wijze langs een omweg van onridder- en onredelijkheid beticht. Want dit bedoelt hij toch.

Ik heb niet anders gedaan dan een naar mijn oordeel voor mijn medestanders en mij grievend proefschrift, hetwelk is aangekondigd als een uitvloeisel van aan de Handelshoogeschool gedoceerde opvattingen, bestrijden. Weliswaar is in dit proefschrift verschillende malen lof toegezwaard aan de „Amsterdamsche School”. Maar daartegenover bevat het een naar mijn inzicht volkomen ongemotiveerden en met dezen lof geheel strijdigen aanval op deze school in den ergsten vorm, dien men zich eigenlijk denken kan.

H. R. REDER

## BELASTINGVRAAGSTUKKEN

Red. P. K. NIEKERK

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

### Waardeering van voorraden in verband met de toepassing van de Wet op de Inkomstenbelasting

Bij de behandeling van de vraag: wat is winst, bezien van uit het oogpunt van de bepalingen van de Wet I.B., vormt uit den aard der zaak het hierboven genoemde vraagstuk omtrent de waardeering van voorraden een belangrijk element.

Vooraf zij opgemerkt, dat er een tijd geweest is, dat dit vraagstuk van heel wat meer actueel belang was dan thans: ten tijde der O. W. belasting speelde het een groote rol. Als oorzaken daarvoor zijn te noemen:

het hooge tarief dezer belasting; het groote belang om de winsten der afzonderlijke jaren zoo juist mogelijk te bepalen (in verband met het tijdstip van de invoering dezer wet en ook met dat van de beëindiging). En verder vooral ook nog de omstandigheid, dat de groote veranderingen in de waarde van het geld geheel nieuwe balansvraagstukken aan de orde brachten.

Het bovenstaande neemt m.i. niet weg, dat het vraagstuk van de waardeering van voorraden als element van het fiscale winstbegrip ook thans nog van voldoende belang te achten is, om daaraan een bespreking te wijden.

De Wet I.B. geeft geen enkel voorschrift omtrent de wijze van waardeering van voorraden; zulks in overeenstemming met

het algemeene beginsel om bij de bepaling der bedrijfswinst als belastbaar object zooveel mogelijk aanpassing aan de practijk van het bedrijfsleven te verkrijgen.

Het vraagstuk heeft nadere begrenzing gekregen door het ontstaan van jurisprudentie, als gevolg van verschil van inzicht omtrent de interpretatie der wet, op dit punt, tusschen belastingplichtigen en de belastingadministratie. Er bestaat over deze kwestie zelfs een vrij groote hoeveelheid jurisprudentie. Bij de bestudeering daarvan lijkt het op het eerste gezicht een vrijwel hopelooze taak om deze bonte verscheidenheid van gevallen eenigermate te systematiseren. Bij nader inzien echter bleek het toch wel mogelijk enkele richtlijnen te trekken.

Een geschikte basis vond ik in een oude ministerieele resolutie van 2 Juni 1917. Hoewel deze destijds gegeven werd voor de O.W. belasting, is ze ongetwijfeld tevens van toepassing voor de Inkomstenbelasting. Deze resolutie luidt als volgt:

„Bij het berekenen der O.W.-belasting moet de methode, volgens welke de belastingplichtige de waarde zijner voorraden bepaalt, worden gevolgd, mits zij is volgens goed koopmansgebruik en de belastingplichtige niet blijkbaar van methode is veranderd om de winst over een belastingjaar te drukken.”

Thans allereerst iets omtrent dien eisch van „waardeering volgens goed koopmansgebruik”, een eisch, welke ook in de jurisprudentie telkens weer naar voren komt.

Uit den aard der zaak moeten er verschillende waardeeringssystemen zijn, welke geacht kunnen worden aan dezen eisch te voldoen. In de eerste plaats toch valt op te merken, dat de wijze van waardeering van den voorraad ten nauwste moet samenhangen met de functie, welke de voorraad in een bepaald bedrijf inneemt. Het zou dus zeer onlogisch zijn om aan te nemen dat er een uniform systeem voor de „waardeering van voorraden volgens goed koopmansgebruik” zou moeten bestaan.

Maar bovendien komen, ook indien het betreft de waardeering van voorraden in soortgelijke gevallen, in de practijk naast elkaar verschillende waardeeringssystemen voor, welke, elk voor zich, ook van wetenschappelijke zijde, voor- en tegenstanders vinden. Het wil mij voorkomen, dat het niet op den weg van den fiscus ligt om in deze materie partij te kiezen en dat er, in het algemeen, ruimte gelaten moet worden voor elk systeem, dat op een redelijken en objectieven grondslag berust.

De vraag moet dus gesteld worden, of dit standpunt, in hoogste instantie door den Hoogen Raad, inderdaad ingenomen wordt.

In het algemeen is dit m.i. zeker het geval. Wanneer men inzage neemt van de jurisprudentie op dit terrein, dan krijgt men den indruk, dat elk redelijk waardeeringssysteem, mits consequent toegepast, bij den Hoogen Raad bescherming vindt.

Om geheel juist te zijn, moet ik memoreeren dat de Hooge Raad in het verleden tegen één bepaald waardeeringsprincipe positief stelling heeft genomen; nl. tegen het z.g. „principe van den ijzeren voorraad”, dat ten tijde der O.W.-belasting herhaaldelijk ter sprake is gekomen. Daar dit vraagstuk indertijd in de vakliteratuur in den breedte is behandeld en het thans niet meer van actueel belang is te achten, heeft het m.i. weinig zin hierop verder in te gaan. Slechts zij aangestipt dat, terwijl de Hooge Raad aanvankelijk niet geheel afwijzend tegenover deze theorie scheen te staan, hij in latere arresten hierop is teruggekomen, terwijl een Arrest van 20 Juni 1923 principieel stelling nam tegenover deze theorie.

Een vraagstuk, dat in dezen tijd van dalende prijzen zeker wel van practisch belang is te achten is het navolgende: mag, bij de waardeering van handelsvoorraden, rekening gehouden worden met de verwachting, dat in de toekomst de prijzen nog verder zullen dalen?

Men kan wel als vaststaand aannemen, dat het fiscaal toe-