

wen in de hooge beroepsopvatting van hen, die haar vervullen, is dit niet teveel verlangd.

Dat op het oogenblik onze Duitse beroepsgenoot, de Wirtschaftsprüfer, in het algemeen zeker doordrongen is van de betekenis van zijn functie, en de problemen die zich te dien aanzien voordoen ernstig onder oogen ziet, hopen wij met bovenstaande uiteraard beknopte en onvolledige „opmerkingen over den Wirtschaftsprüfer” te hebben aangetoond.

Met belangstelling zien wij nu ook uit naar den invloed, die het gewonnen functie-inzicht ongetwijfeld zal hebben op de vaktechniek. Zooals in het eerste gedeelte van dit opstel reeds werd gememoreerd, houden de schrijvers zich momenteel echter nog hoofdzakelijk met de functie-problemen bezig. Dat zij, eenmaal van het erkende principe: vertrouwensorgaan, uitgaande, ter zoo doeltreffend mogelijke vervulling van hun functie tot andere vaktechnische eischen zullen komen dan tot heden gesteld worden, meenen wij als zeker te mogen aannemen.

C. VAN DIJK

Verbetering van het voorgaand artikel:

op bladz. 70 kolom 1, regel 7 van onderen staat: „des Generalversammlung vorgelegt wird” moet zijn: der Generalversammlung vorgelegt wird;

op bladz. 72 kolom 1, regel 21 van boven staat: „aan besprekingen was gebonden” moet zijn: aan beperkingen was gebonden.

ENKELE OPMERKINGEN OVER DE GRONDSLAGEN VAN DE VERANTWOORDELIJKHEID VAN DEN ACCOUNTANT

Het in 1931 verschenen proefschrift van Dr. L. H. Belle¹⁾ heeft reeds veel stof in vakkringen doen opwaaien, tengevolge van de daarin voor het eerst *scherp* gemarkeerde onderscheiding tusschen twee richtingen in de Nederlandsche Accountancy²⁾, beiden vertegenwoordigd door mannen van onverdachte wetenschappelijke standing. De schrijver heeft deze beide richtingen, de z.g. „Amsterdamsche School” en „Rotterdamsche School”, nader geïnterpreteerd als resp. „Dogmatisch-ethische” en „Economisch-rationalistische School”. Men zou hieruit kunnen afleiden, dat ook de schrijver zich heeft afgevraagd, of eerst bedoelde oriëntering op de plaatsnamen, waar de betrokken richtingen worden gedoceerd, wel aanbeveling verdient. Niet om de door Drs. Robles³⁾ opgeworpen puzzle, tot welke richting den Haag valt te rekenen, in het „geografisch gescheiden kamp”, want zulks zou wijzen op een volmaakt verkeerde opvatting van het begrip „school” in zijn bovengenoemde beteekenis. (Het aangevoerde feit, dat meerdere Rotterdammers en Hagenaars eerder recht hebben tot de „Amsterdamsche School” te worden gerekend is dan ook niet ter zake dienende). Maar wel, omdat het te betreuren zou zijn, indien een dergelijke beginselkwestie uitsluitend zou worden beslecht in een strijd tusschen de accountants-academies, staande binnen de invloedssfeer der twee betrokken Hoogescholen. Een „Aufklärung” van de principieele grondslagen verdient de belangstelling van ieder vertegenwoordiger van ons, naar opleiding, rijk gevariëerd beroep.

Na sinds zes maanden tevergeefs te hebben uitgezien naar een door mij verwachte beantwoording van de door Drs. Robles in

zijn zoo even geciteerd tijdschriftartikel ondernomen aanval op de door Dr. Belle gepubliceerde „Grondslagen”, meen ik enkele opmerkingen te mogen plaatsen, waartoe de aandachtige lezing van dit artikel mij aanleiding gaf. Ik meen mij daarin niet te moeten laten weerhouden door den m.i. ten onrechte gekozen titel van „Boekbeoordeeling”, welke vermoedelijk den schrijver en diens medestanders heeft teruggehouden van een verweer. Drs. Robles' beoordeeling maakt namelijk meer den indruk van een verdediging van eigen overtuiging.

Drs. Robles is van meening, dat Dr. Belle's „Grondslagen” voor den argeloozen lezer gevaarlijk zouden zijn, wijl hij zich „licht zou kunnen laten meeslepen” door de hier gepropageerde *vazal-theorie* „aan te hangen de rijen der opportunisten in ons vak (te) versterken”. Wel wordt het gevaar beperkt tot den student-lezer, maar argeloosheid bestaat ook wel eens na de studiejaren.

Deze waarschuwing indachtig onderneemt men dan aan de hand van Drs. Robles andermaal de reis door het besproken boekwerk, om echter al ras het vertrouwen te verliezen, dat men wandelt met een veiligen gids. Immers worden tegenspreken signaleerd, die men bij juiste lezing van het aangevallen werk niet als zoodanig behoeft op te vatten en worden anderszinds begrippen ingevoerd, welke men in de „Grondslagen” tevergeefs zoekt.

Ten bewijze:

Tegenover de beide bekende toegevoegde epitheta kan men, volgens Drs. Robles, andere tweetallen ter keuze aandragen als bijv. Inductief-Deductief, Subjectief-Objectief, Practisch-Theoretisch. Ongetwijfeld *kan* dat, doch welk nut heeft het zulks te beweren, nu deze tweetallen *niet* aangedragen zijn? Ware het als woordenspel bedoeld, zulks zou overigens niet schaden, doch het brengt op een dwaalspoor nu speciaal de tegenstelling inductief-deductief den steller eenige malen tot het bestrijden van niet gelanceerde meeningen heeft gevoerd.

Don Quichotterie, zoo men het zoo noemen wil, in verband met het vechten tegen windmolens.

Dr. Belle komt bij de filosofische ontleding van het begrip „verantwoordelijkheid” op grond van *Kant's* zedeleer⁴⁾ tot de slotsom, dat de menschen als sociale gegevens tot elkaar in een uiterlijke betrekking staan, welke naar anderen maatstaf moet worden beoordeeld dan de zuiver ethische betrekking van mensch tot mensch. In beide soorten betrekkingen heeft het begrip verantwoordelijkheid een anderen inhoud, de sociale verantwoordelijkheid is relatief, de zuiver ethische absoluut te noemen.

In dit licht bezien, kent Dr. Belle den Accountant *qualitate qua*, handelend in de sfeer van het economisch leven, een *relatieve*, in casu een *economische*⁵⁾ verantwoordelijkheid toe, waaruit geboren wordt een *economische*⁵⁾ plicht, welke is te onderscheiden van den *gewetensplicht*. Hier ligt het aanknopingspunt met de economie, waarbij schrijver om het „begrip „economische wetmatigheid nader te bepalen en tevens de verhouding tusschen *ethiek* en *economie* nader aan te geven” zich in den strijd tusschen de Historisch-ethische — en de Oostenrijksche school der Economie verdiept. Al komt hier (hoe kan het bij de behandeling van dat onderwerp ook anders) de strijd tusschen inductieve- en deductieve methode even ter sprake (uitsluitend omdat de filosofie ook hierin verheldering bracht), nergens vindt men in het betrokken hoofdstuk „met de noodige kunstgrepen” *deze* strijd op de z.g. Amsterdamsche School van toepassing gebracht. Het zou mij trouwens niet duidelijk zijn — in bescheidenheid gezegd — hoe zulk een inductie-deductie tegenstelling op het terrein der zuivere theoretische

1) Dr. L. H. Belle. Grondslagen der Accountancy, 's Gravenhage 1931.

2) Zie ook *Nijst* „De Accountantscontrole” I, Hoofdstuk 1, 's Gravenhage 1929.

3) Maandblad v. Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde April 1932.

4) Grondslagen pag. 23.

5) Slechts *voornamelijk* economisch. De juridische verantwoordelijkheid is o.a. niet te onderschatten.

Accountancy zou moeten worden verkregen. Wanneer Drs. *Robles* de Heeren *Limpert* en *Sternheim* dan ook tegen het verrijt van niet strenge deductie in bescherming neemt, trapt hij, om eigen woord te gebruiken „een open deur in”. Kennelijk heeft het betrokken hoofdstuk ten doel met een voorbeeld te illustreeren, hoe men het economische gezichtspunt isoleerend heeft te onderscheiden van het psychische of ethische om „tot een zuivere probleemstelling te geraken”.⁶⁾ In de verhouding tot de ethiek zoekt Dr. *Belle* de parallel met den bedoelden strijd in de economie, niet in deductie of inductie. Men leze het betrokken Hoofdstuk er op na. Het bestaansrecht van de ethiek in de vervulling van de functie des Accountants wordt trouwens geenszins ontkend, doch deze ethische zijde dient als uitgangspunt, is geen eenige en alles beheerschende factor voor de bepaling van den omvang der verantwoordelijkheid. Zij krijgt de plaats van *beroepsethiek*, die haar toekomt.

„Empirische waarneming laat onmiddellijk zien, dat „onder degenen voor wie het etiket dogmatisch zou gelden, de leiders zich bevinden van groote accountantskantoren, die tot de voornaamste van ons land zijn te rekenen” — aldus Drs. *Robles*.

En hij vraagt zich af, hoe dit te rijmen is met hun niet-economisch en niet-rationeel handelen. Het komt mij echter voor, dat hier *niets* te rijmen valt. Inderdaad lijdt het geen twijfel, dat in de practische beroepsuitoefening de verschillen zich verdoezelen. Niet alleen het gezond verstand wijst hier reeds den weg, doch zonder economisch-rationeel handelen zou het Accountantsberoep — bij ontbreken van een praktijk — niet zijn uit te oefenen. Voor het berijden van stokpaardjes biedt het bedrijfsleven de benodigde ruimte niet.

Het komt er echter op aan, of alle praktijk zich uit een bepaalde theorie laat verklaren en of deze theorie logisch, causaal is uitgebouwd. Vooralsnog gaat het niet om de practische *toepassing*, doch om de *theorie* der beide „Scholen”.⁷⁾ Hier bestaat een apart verschil, hetwelk Dr. *Belle* op pag. 20 van zijn proefschrift aldus aangeeft:

„het verschil ligt niet slechts in het accent (economisch „of ethisch”⁸⁾ doch in het kiezen van het uitgangspunt en „de samenstelling van den causaliteitsketen. De Rotterdamse School gaat uit van de taak des accountants en „leidt daaruit de verantwoordelijkheid af, onder uitdrukkelijke erkenning van de onderworpenheid van den arbeid van den accountant aan economische wetten.

„De Amsterdamsche school neemt in haar theoretische „bespiegelingen tot uitgangspunt de verantwoordelijkheid „van den Accountant en/of het aanverwante begrip „opgewekt vertrouwen” en zij tracht in aansluiting daarop „tot een omschrijving van de taak en tot een bepaling van „den omvang van den Accountantsarbeid te geraken”.

In het bekende referaat van Prof. *Limpert*⁹⁾ wordt laatstbedoeld standpunt aldus samengevat:

„Het recht van bestaan van het ambt van den accountant is afhankelijk van de volkomen overeenstemming „tusschen zijn opvatting van de hem toevertrouwde taak „en het vertrouwen, dat zijn verklaring opwekt. Dat vertrouwen bepaalt den omvang zijner verantwoordelijkheid; de accountant vervulle dus zijn taak op zoodanige „wijze, dat hij die verantwoordelijkheid zonder voorbehoud kan dragen”.

⁶⁾ Grondslagen pag. 33.

⁷⁾ Ook een theorie kan grooter vertrouwen wekken dan gerechtvaardigd is.

⁸⁾ Tusschenvoeging van mij. (E.)

⁹⁾ De betekenis van de Accountantsverklaring. Purmerend 1926. Pag. 21.

Nu valt toch niet geheel te ontkennen, dat Dr. *Belle's* verrijt,¹⁰⁾ dat hier een cirkelredeneering aanwezig is, juist is. Immers het vertrouwen bepaalt de verantwoordelijkheid, die verantwoordelijkheid beheerscht de taakvervulling, waaruit de accountantsverklaring resulteert, die accountantsverklaring tenslotte wekt weder het vertrouwen op. Het begin en het eind van den keten ligt dus in dezelfde schakel en het vertrouwen vindt zijn oorzaak in het vertrouwen.

Men kan zich hier trouwens de bekende vraag stellen van de kip en het ei. Wat was er eerder? Een vertrouwen is bij den denkenden mensch gegrond op door hemzelf of anderen opgedane ervaringen, die bepaalde verwachtingen rechtvaardigen (of schijnen te rechtvaardigen). Wanneer dit fundament ontbreekt bevindt men zich op het domein van het „geloof”. Het vertrouwen, dat de Accountantsverklaring wekt is dan ook m.i. uitsluitend gebaseerd op de door de ervaring gerechtvaardigde verwachting, dat de steller der verklaring zijn taak volgens heerschende normen naar behooren heeft verricht.

Bovendien rijst het bezwaar, dat indien men den omvang der verantwoordelijkheid bepaald acht door het gewekte vertrouwen, men ook de consequentie heeft te aanvaarden, dat schommelingen in dat vertrouwen, periodieke overschattingen of onderschattingen der verklaring door „het groote publiek”, den omvang der verantwoordelijkheid beïnvloeden. Voor deze consequentie deins ik terug.

Het vertrouwen, wortelend in het zieleleven van den mensch, is daarenboven volstrekt onmeetbaar en naar boven tenslotte practisch onbegrensd, terwijl voor de verantwoordelijkheid van den accountant toch gelukkig wel zekere grenzen kunnen worden getrokken, die niet altijd de 100% *absolute* juistheid omvatten en ook niet kunnen omvatten.

„Een wig te boren in het logisch pantser, dat de vertrouwens-theorie van Prof. *Limpert* heeft gebouwd — om met Drs. *Robles'* woorden te spreken — is dan ook m.i. zeker niet onmogelijk. Een lacune is er, men heeft af te wachten, of en op welke wijze die zal worden hersteld, want waarschijnlijk zullen de vertrouwens-theoretici zich wel niet zoo gauw verslagen achten.

Bezien wij thans de hier tegenovergestelde theorie der zg. Economisch-rationalistische richting, die haar uitgangspunt in een bepaling van de functie des Accountants neemt. De controle heeft ten doel bescherming van het vermogen („voorkoming van vermogensonttrekking” zegt Dr. *Belle*) en hieraan knoopt zich voor den controleur, bij de in onze maatschappij gebruikelijke splitsing tusschen beheer en eigendom, de eisch van onafhankelijkheid van den vermogensbeheerder. Overgebracht op het terrein van de moderne onderneming komt Dr. *Belle* tot de conclusie, dat de public-accountant bij zijn optreden binnen de onderneming een *eigen* specifieke verantwoordelijkheid krijgt te dragen, die een afgeleide verantwoordelijkheid is.¹¹⁾ En een afgeleide verantwoordelijkheid zal in *grootte* de oorspronkelijke in den regel niet overtreffen.

Het is in de verdediging van deze theorie dat Drs. *Robles* — die haar minder vriendelijk en geheel onjuist *vazaltheorie* heeft gedoopt — een aantal tegenspraken meent te moeten opmerken. Enkele letter-vitterijen, voor het principe van geen belang, blijven in het volgende onbesproken.

„In flagranten tegenstrijd” acht echter Drs. *Robles* de bewering, dat „de norm van zekerheid, welke men met den „accountants-bijstand beoogt, is de neerslag van de eischen, „welke de *gemeenschap* aan die functie stelt”¹²⁾, alsmede, dat „het vertrouwen van de spaarders beter is te winnen door een

¹⁰⁾ Maandblad v. Accountancy en Boekhouden, Mei 1932, pag. 82.

¹¹⁾ Grondslagen pag. 14.

¹²⁾ Grondslagen pag. 9.

„certificaat inzake de solvabiliteit der onderneming, afgegeven „door een *zelfstandig* accountant”. Eenzelfde tegenspraak wordt aanwezig geacht in de stelling, dat „èn de ondernemings-„leiding èn de Accountant elk hun *eigen* verantwoordelijkheid „hebben, *ieder* een *zeker* vertrouwen genieten”.

Ik geloof, dat hier nòch een tegenspraak in is te zien, nòch de „onbewuste knieval voor de vertrouwenstheorie”; waarvan Drs. *Robles* droomt.

De afgeleide verantwoordelijkheid kan inderdaad de oorspronkelijke niet in grootte overtreffen, doch bevat de oorspronkelijke verantwoordelijkheid dan *geen* plichten tegenover de gemeenschap? Beperkt de „belangensfeer” der onderneming zich tot de juridische eigenaren? Drs. *Robles* zal dit toch niet meenen! Door ons geheele vennootschaps- en strafrecht weeft zich de draad van den waarborg tegen de benadeeling van schuldeischers, welke een belangrijk deel beheerscht der verplichtingen, die de rechts-gemeenschap aan de organen der ondernemingen oplegt. Om van de vele bijzondere wetten nog niet te spreken (Levensverzekeringbedrijf, Belastingwetten). De eischen van zekerheid (betrouwbaarheid is wellicht juister) worden door de gemeenschap duidelijk genoeg gesteld aan de bezitters der „oorspronkelijke” functies, om er geen tegenspraak in behoeven te zien, indien deze gemeenschapseischen in de afgeleide verantwoordelijkheid blijken te zijn begrepen. Het citaat van Prof. *Volmer* op pag. 19 der „Grondslagen”, dat ongetwijfeld gekozen wordt de¹³⁾ „juistheid overeenkomstig „de voorschriften van wet en overeenkomst (statuten)”, behoeft Drs. *Robles* dan ook m.i. geenszins te veronrusten.

Evenmin kan ik inzien, dat de omstandigheid, dat de leiding en accountant elk hun eigen verantwoordelijkheid hebben en ieder een zeker vertrouwen geniet, met de gegeven leer in strijd is. De accountant is deskundige en heeft een eigen verantwoordelijkheid voor de gevolgen van beroeps- en kunstfouten — gelijk ieder vrij beoefenaar van een wetenschappelijk beroep — die geheel zelfstandig staat en waaruit een eveneens zelfstandig genot van vertrouwen voortspuit. Dit is echter niet in strijd met de afgeleide verantwoordelijkheid, want het betreft hier niet grootte of inhoud van de functie, doch de *kwalitatieve* vervulling er van. Hieruit spruit ook de ontoelaatbaarheid van bepaalde voorbehouden, die met de vaknormen in conflict komen.

Het „vazalschap” gaat minder ver dan Drs. *Robles* zich dat denkt. Waartoe trouwens een dergelijke kleincerende benaming om den spotlust op te wekken? Du sublime au ridicule il n’y a qu’un pas!

Het valt toch niet te ontkennen, dat de accountant niet in de eerste plaats dienaar der gemeenschap is, hij ageert niet uit eigen initiatief, uit ambtsplicht — gelijk de officier van Justitie — doch stelt zijn diensten ter beschikking van degenen, die ze inroept, gelijk de arts, de advocaat. En zelfs dan blijft hem slechts de keus de opdracht te aanvaarden of te weigeren, op den wezenlijken inhoud oefent hij geen invloed uit. Ziehier de afgeleide, afhankelijke verantwoordelijkheid, ten voeten uit gemeten.

De opdracht eenmaal aanvaard zijnde, blijft echter de *uitvoeringswijze* uitsluitend ter beoordeeling van den deskundige, die zelfstandig naar objectieve normen zijn oordeel velt, zijn adviezen geeft en zijn rapport of zijn verklaring stelt, naar beste kunnen en weten, rekening houdend met alle omstandigheden; *óók en voor al*, doch niet *uitsluitend*, met het vertrouwen, dat die verklaring wekt en met de gevolgen, die iedere leemte kan veroorzaken. Aldus de eigen zelfstandige verantwoordelijkheid, het zelfstandige der functie in het maatschappelijke

verkeer, die groot en mooi genoeg is om er de volle bevrediging in te kunnen vinden.

„Je reinste opportunisme” noemt Drs. *Robles* dan voorts de zinsnede, dat de verantwoordelijkheid van den accountant *volkomen* wordt bepaald door de omstandigheden,¹⁴⁾ waaronder de accountant werkt. Inderdaad komt dit letterlijk op pag. 36 van het betrokken proefschrift voor, doch dan volgt puntkomma met de volgende woorden: „de functie, welke de accountant bekleedt, zijn taak en de daaruit voortvloeiende plichten „bepalen causaal de verantwoordelijkheid”. Van opportunisme vind ik hier inderdaad geen spoor te bemerken. Uit hun verband gerukte onvolledige citaten zijn misleidend.

Of ontkent Drs. *Robles*, dat de verantwoordelijkheid volkomen anders ligt naar gelang men een accountantsonderzoek verricht ter certificeering van een jaarrekening, tot toezicht op de naleving van een kartel-overeenkomst, ter verleenning van een eredit, of ter verkrijging van een surséance? Beoordeelt de accountant een liquidatiebalans niet anders dan die van een „going concern”? Wisselt de taakvervulling niet met de relatieve belangen, die voor den opdrachtgever op het spel staan?¹⁵⁾

Den omvang der controle acht Dr. *Belle* onderworpen aan de economische wetmatigheid; in aansluiting hierop wordt de nut- en offertheorie besproken. Drs. *Robles* stelt hier het bezwaar, dat de eene zijde, de kosten, duidelijk meetbaar is, doch dat ten aanzien van de meting van het nut nog zooveel verschil van meening bestaat.

Inderdaad is het nut dikwijls moeilijk meetbaar, doch af te schatten is het blijkbaar wel. In ieder geval, waar een opdracht tot accountantsonderzoek definitief tot stand komt, mag ook worden aangenomen, dat althans in de schatting van den opdrachtgever het verwachte nut in den vorm van te verkrijgen zekerheid of anderszins de te brengen offers overtreft.

En ook van de zijde des accountants is de afweging van nut tegen offer mogelijk, blijkens het verschijnsel, dat zij dagelijks geschiedt. Bij het streven den vereischten norm van relatieve zekerheid met de kleinst mogelijke offers aan arbeid te bereiken, zal de accountant voortdurend overwegen of de meerdere arbeid door de meerdere zekerheid wordt gerechtvaardigd en welke de consequenties van iedere arbeidsbekorting zullen zijn. De doelstelling van volle juistheid, tot de opperste grens van het menscheijk kunnen, dekt deze in de praktijk gevolgde gedragslijn *zeker* niet. Hoe het ook zij, verband tusschen nut en offer is directer aanwijsbaar dan tusschen den omvang van den arbeid en het in het maatschappelijk verkeer levend vertrouwen.

Resumeerende komt het mij voor, dat de in dit proefschrift voorgedragen *theorie* bouw een serieuzer behandeling verdient, dan hem van Drs. *Robles* gewerd en dat, uitgaande van de functioneele taakvervulling des accountants in het maatschappelijk leven, een *logischer* constructie kan worden verkregen, dan die, welke van het opgewekt verkeersvertrouwen terugredeneert. De functie als uitgangspunt nemend zullen langs den weg der afgeleide verantwoordelijkheid, bij uitbouw der theorie, de talrijke verschillen in de rijk gevarieerde „publieke” en „private” taak, de bijzondere positie van den accountant als overheidsdienaar enz. gemakkelijker verklaarbaar worden. De *maatstaf* der verantwoordelijkheid wordt teruggebracht binnen het eigenlijke beroep.

Uitbouw en volmaking der gegeven grondslagen zal moeten volgen, waarbij, zoo het tot een herdruk, (dien ik schrijver van

¹⁴⁾ Is Dr. *Sternheim* dan ook opportunist, die aan de omstandigheden telkens ruimte laat?

¹⁵⁾ Men bedenke hierbij, dat de Accountant bij zijn arbeid in andere belangensferen kan zijn opgenomen, dan die van de gecontroleerde onderneming zelve, waarvan Dr. *Belle* in het eerste hoofdstuk van zijn boek spreekt.

¹³⁾ Waarom lascht Drs. *Robles* hier uit eigen beweging het woord „formeel” tusschen?

ganscher harte toewensch) mocht komen, tevens verwacht mag worden, dat de scherpte, welke aan een polemischen betoogtrant nu eenmaal eigen is, op onderscheiden plaatsen zal worden verzacht.

Opmerkingen zal ieder critisch lezer voor zichzelf maken. Een tweetal geef ik hier ter overweging.

De verantwoordelijkheid, in het betrokken werk een zeer belangrijk begrip, definieert Dr. *Belle* als „de *aanvaarding* van „de gevolgen van eigen uitspraak of eigen daad”. Zulks zou ten onrechte den indruk kunnen wekken, alsof een mogelijkheid tot niet aanvaarding dezer gevolgen open bleef. In navolging van Prof. *Cobbenhagen*, die in deze van een „plicht” spreekt, ware het m.i. juister van een *gehoudenheid* tot aanvaarding te spreken.

De stelling op pag. 39 „dat het niet gaat om de „menschelijke wijs” bereikbare zekerheid, doch om de zekerheid, welke „economisch” *bereikbaar* is, zou ik liever aldus willen lezen, dat het ging om de zekerheid, welke *economisch vereischt* is ter vervulling van het gestelde doel, nl. om een gefundeerd oordeel te kunnen vellen over den toestand, waarin een gegeven beheer de zaken bracht. Dat het ook Dr. *Belle's* bedoeling niet is met het economisch bereikbare onder alle omstandigheden genoeg te nemen kan afdoende blijken uit de woorden, waarmee hij het tweede hoofdstuk van zijn werk besluit: De accountant, hij vervulle zijn taak met een open „oog voor de „grootte zijner verantwoordelijkheid, geleid door gezonde ethiek „en in evenwichtigheid der aan het beroep ten grondslag liggende beginselen.”

Ook hieruit blijkt tenslotte weer, dat in de *practische* beroepsuitoefening de verschillen zich verdoezelen. De scheidslijn „dogmatisch-ethisch” en „Economisch-rationalistisch” voldoet mij dan ook niet. Ook Dr. *Belle* erkent, dat het hier slechts een verschil in „accent” geldt. Ware met „vertrouwenstheorie” en (bijv.) „functioneele theorie” niet reeds genoeg gezegd, teneinde niet een tegenstelling te verdiepen, die de Heer *Reder* een „reeds uit de vroegere jaren der ontwikkeling van het „Accountantsberoep stammend misbaksel” heeft genoemd?

Er is tenslotte heel veel meer dat bindt, dan scheidt.

P. L. EK

Antwoord

De voorgaande anticritiek op mijn critische analyse van het proefschrift van Dr. *Belle* „Grondslagen der Accountancy” (verschenen in de M.A.B. 1932) moge dan al, volgens de onderteekening, niet van de hand van Dr. *Belle* zelf zijn, zij is toch klaarblijkelijk van iemand, die niet alleen geografisch maar ook filosofisch en theoretisch zich dicht in diens nabijheid bevindt.

De inzender meent te moeten verklaren, waarom hij, ten behoeve van den becritiseerden schrijver, de lans opneemt en gebruikt daartoe het argument, dat de z.i. ten onrechte gekozen titel „Boekbeoordeeling”, Dr. *Belle* en diens medestanders (tot nu dan!) van verweer zou hebben terughouden.

Dit komt overeen met hetgeen Dr. *Belle*, maar nu zelve, reeds openlijk in De Kroniek van Dr. *Sternheim* d.d. 1 Augustus 1932 heeft verklaard; n.l. dat het ten onzent geën gewoonte zou zijn, dat de betrokkene ingaat op de critiek welke in boekbesprekingen voorkomt. Dat hij dan ten opzichte van Dr. *Sternheim* in De Kroniek een uitzondering maakt, wordt door Dr. *Belle* aldaar verklaard met het motief dat Dr. *Sternheim* onparlementaire uitdrukkingen heeft gebruikt.

Mijn eerste opvatting was om geen dupliek te leveren, weliswaar had ik geen steekhoudend argument om dat op grond van een vermeende onjuistheid in den gekozen titel te doen,

doch was dit eer de reactie op de m.i. onnoodig persoonlijk-polemische wijze van repliceren.

Het wil mij voorkomen, dat het zeer wenschelijk is voor de verdere ontwikkeling van de opvattingen omtrent ons vak en haar uitoefening schriftelijk gedachtenwisseling te doen plaats vinden, in critischen vorm, accoord, maar dan strikt zakelijk!

Men sta mij dus toe, dat ik bij mijn dupliek tevens de persoonlijke franjes en polemischen vorm ter sprake breng (n.b. door dézen schrijver wordt aan het adres van Dr. *Belle* de verwachting uitgesproken, dat de scherpte van zijn polemischen betoogtrant verzacht zal worden! — Charité bien, ordonnée commence par soi-même).

Van droomen heb ik geen last, evenmin van hallucinaties, zoodat wat betreft het bekampen van windmolens ik niet in het voetspoor van Don Quichotte zal treden. Trouwens mij ontbreekt de schildknaap!

„Enkele lettervitterijen, voor het principe van geen belang, blijven in het volgende onbesproken”.

Dit is al een zeer goedkoope wijze van critiek-uitoefening. Welke deze letter-vitterijen zouden zijn, wordt den lezer niet medegedeeld. Hij moet dit maar op gezag van den Heer *Ek* zonder meer aannemen, evenals de conclusie, dat deze voor het principe van geen belang zijn.

Aangezien de feitelijke grondslag van dezen zijdelingschen aanval nu eenmaal ontbreekt, zal ik dus deze gratuite bewering verder onbesproken laten.

Door mij zijn ca. 25 aanhalingen met paginavermelding gedaan, in een artikel van ca. 7 kolom druks, gehouden in een zoo zakelijk mogelijk, onpersoonlijken betoogtrant.

Het verwijt van een niet serieuze behandeling moet ik dan ook van de hand wijzen; het zal wel aan mij liggen, als ik nu eenmaal niet het sublieme vermag te ontdekken in den voorgedragen theoriebouw van Dr. *Belle*.

Minder gepast lijkt mij de geuite algemeenheid, dat „Uit hun verband gerukte onvolledige citaten misleidend zijn”.

Tegen de aanwending van deze algemeenheid op mijn critiek protesteer ik. Daartoe heb ik inderdaad te serieuze mijn taak opgevat, zelfs al zou er bij het aanhalen van 25 citaten één bij zijn, waarbij door het mee-citeeren van den volgenden zin, de slip of the pen van Dr. *Belle* dat „de verantwoordelijkheid *volkomen(!)* wordt bepaald door de omstandigheden”, wat verzacht zou worden.

Echter moge dan de na de punt-komma volgende zin niet letterlijk mee-geciteerd zijn, de strekking en inhoud ervan (een herhaling van het in Hoofdstuk I reeds ontwikkelde begrip van functioneele verantwoordelijkheid, door mij al eerder letterlijk geciteerd) vormt juist in haar opvallende tegenstelling één van de hoofdpunten van mijn critiek. Dit schijnt den Heer *Ek* nu geheel ontgaan te zijn! Hetgeen mij dan trouwens ook geenszins verwondert, als hij in *zijn* citeering alleen aanhaalt de woorden „Je reinste Opportunisme” en weglaat de daarop — bij mij zonder enige scheiding — volgende woorden: „en bovendien volkomen in strijd met de in Hoofdstuk I opgezette functioneele verantwoordelijkheid; tenzij de inhoud van die functie dus ook weer van die omstandigheden zou afhangen.”

Aan den lezer het oordeel wie zich hier schuldig maakt aan misleidende uit hun verband gerukte onvolledige citaten!

Het schijnt den Heer *Ek* moeilijk te vallen humor van ernst te onderscheiden; de door mij opgeworpen geografische driehoekspuzzel Amsterdam—Den Haag—Rotterdam, geeft hem aanleiding te waarschuwen, dat dit toch een volmaakt verkeerde opvatting van het begrip „school” is. Men kan derhalve nota nemen van deze „ernstige” waarschuwing.

Bezwaar wordt gemaakt tegen het lanceeren van andere epitheta welke m.i. een juister beeld werpen op de karakteris-

tica van de 2 scholen, dan de door Dr. *Belle* gekozen. Zelfs al zou het waar zijn dat géén van deze termen door dezen genoemd zouden zijn, dan nog meen ik de bevoegdheid te hebben ze te creëren, als ze de opvattingen zoals die bij de vertegenwoordigers der beide scholen leven duidelijk in hun tegenstelling tot uiting brengen.

Deze terminologie is geen woordenspel, doch heeft haar dieperen zin, dat is te zeggen voor diegenen waarvoor het wèl bevattelijk is.

Maar het is trouwens Dr. *Belle* zelf geweest, die de controversie Historische \times Oostenrijksche school toepast op de Amsterdamsche \times Rotterdamsche richting, waarbij uitdrukkelijk de Amsterdamsche vergeleken wordt met de Historische vanwege den haar in de schoenen geschoven Ethischen inslag.

Aangezien de Historische School andere kenmerken heeft die wellicht zwaarder wegen, zoals de inductieve methode en de relativiteit, rechtvaardigt dit dat de parallel ook hierop getoetst werd en dat de critiek hierop, waarmede aangetoond wordt, dat de scholen hierbij juist van plaats moeten verwisselen, ingeslagen heeft, blijkt uit de tegenwerping dat de tegenstelling Inductief—Deductief op een dwaalspoor zou brengen en tot bestrijden van niet geopperde meeningen zou voeren!

„Het vazalschap gaat minder ver, dan Drs. *Robles* zich dat denkt.”

Toegegeven! Maar dan is er toch sprake van vazalschap, van afhankelijkheid? Dan kan men verder discussieeren over den graad van afhankelijkheid, hetgeen m.i. van secundaire betekenis is. Primordinaal blijft de vraag of onze verantwoordelijkheid een afgeleide, een afhankelijke is, ja of neen!

Deze vraag wordt door den Heer *Ek* met stelligheid in positieven zin beantwoordt, evenals Dr. *Belle* dit doet: de public-accountant krijgt bij zijn optreden in de onderneming een *eigen* specifieke verantwoordelijkheid te dragen, *die een afgeleide verantwoordelijkheid is!*

Ja, deze poneering is voor mij een contra-dictio in terminis. De Heer *Ek* *geloof*t, dat er geen tegenspraken in te zien zijn; och, ik wil hem gaarne dat geloof laten. Ik heb n.m.m. voldoende de m.i. flagrant duidelijke tegenspraken in het geschrift van Dr. *Belle* tegenover elkaar gesteld, dan dat ik ditmaal weer in herhalingen zou moeten treden.

Het verdere gepraat (om het niet onhoffelijker uit te drukken) over die afgeleide verantwoordelijkheid die de oorspronkelijke in grootte niet kan overtreffen en de oorspronkelijke verantwoordelijkheid die plichten bevat tegenover de gemeenschap, laat ik voor wat het is.

Terloops zij opgemerkt, in verband met dat voortdurend getimmer op die afgeleide verantwoordelijkheid die nooit in grootte de oorspronkelijke verantwoordelijkheid zou kunnen overtreffen, dat het Recht, waaraan oogenschijnlijk die inspiratie ontleend is, weliswaar den algemeenen regel kent, dat niemand meer rechten kan overdragen dan hij zelf bezit, doch er zijn ook op dezen regel uitzonderingen, waardoor dat inderdaad wèl mogelijk is.

De Heer *Ek* vraagt mij in een noot, waarom door mij uit eigen beweging het woord *formeel* tusschengelascht is in de zinsnede, waarin Prof. *Volmer* geciteerd wordt nl. „dat zonder eenigen twijfel gekozen wordt de („formeele”!) — door mij ter verscherping en verduidelijking op deze wijze tussehen haakjes met aanhalingsteekens geplaatst — juistheid, overeenkomstig voorschriften van wet en overeenkomst (statuten).”

Ja, als den Heer *Ek* dat niet duidelijk is, kan ik mij levendig indenken, dat hem dan de quintessence van mijn critiek moet ontgaan.

Het is juist die terugdringing tot die formeele juistheid alléén, die de versmalde basis biedt voor een striet juridische aanspra-

kelijkheidslcer en waarbij dan in schijn de functioneele verantwoordelijkheid van Dr. *Belle* een verjongd blazoen moet bieden voor de verouderde opvatting: de accountant — dienaar van den ondernemer.

Als het waar is, dat die bezitters van de „oorspronkelijke functies” in hun aansprakelijkheid tegenover de gemeenschap mede de verantwoordelijkheid van den accountant omvatten (want daáruit afgeleid!), waarom neemt de gemeenschap dan geen genoegen met verklaringen van die bezitters der oorspronkelijke functies *zelve*?

De leer van de maatschappelijke functie van den accountant, een naar mijn gevoelen objectievere benaming voor de leer van het gewekte vertrouwen, biedt een *directe, zelfstandige* analyse van de grondslagen der verantwoordelijkheid en kan de figuratie van die afleiding van oorspronkelijke functiebezitters missen.

Dat dan bij de aanlegging van de normen in het maatschappelijk verkeer irrationeele verwachtingen uitgesloten moeten worden is toch een logische vanzelfsprekendheid.

Er zijn inderdaad menschen die klaarblijkelijk meenen, dat er onmiddellijk op het kantoor van den accountant een rood lampje met aanwijzing gaat branden, wanneer er bij een van zijn cliënten iets geschiedt, dat niet in den haak is, ofwel in hun verwachting teleurgesteld zijn, dat, ondanks den aangestelden accountant, het bedrijf toch verlies heeft geleden.

Voor dergelijke consequenties deins ook ik terug.

Er wordt mij verder gevraagd, of ik het soms durf te bestaan te ontkennen, dat de verantwoordelijkheid anders ligt, naarmate de doelstelling van het onderzoek anders ligt.

Zou het geen overweging verdienen bij al dat gepraat en geschrijf over de verantwoordelijkheid een conventie in te voeren, dat wanneer men het noodig vindt, het weer daarover te hebben, daarbij stilzwijgend de algemeene functie van den controleerend accountant, de repeteerende contróle van de jaarrekening van een going concern, als de algemeene doelstelling van den accountants-arbeid bedoeld wordt, terwijl wanneer men het over de specifieke functie wenscht te hebben, dit dan uitdrukkelijk vermeld dient te worden?

De tautologie-afweging Nut en Offer, — een zoo zonder meer geuit, nietszeggende vanzelfsprekendheid, wordt maar al te vaak misbruikt, om voornamelijk éenzijdig met het oog op de concreet meetbare kosten in de practijk het achterwege laten van stukken van den contróle-arbeid te dekken.

Juist op dit punt zouden de theoretische grondslagen duidelijk moeten aangeven, wáár de grenzen liggen, van rationeele beperkingen in den contróle-arbeid en de irrationeele, want aantastend den zekerheidsgrondslag van de af te leggen verklaring.

Dat hierbij weer door de Heer *Ek* gesproken wordt van de doelstelling van „volle” juistheid tot de opperste grens van het menselijke kunnen, is weer een oplevering van een soortgelijke schildering van de Amsterdamsche school als reeds door mij bij Dr. *Belle* geconstateerd. Om nu eens en vooral die fabel uit de wereld te helpen, herhaal ik nogmaals de reeds op pag. 66 M.A.B., Jaargang 1932 door mij gesignaleerde uitdrukkingen:

Volkomen negeeren der Interne Contróle

al het werk *en detail* contróleeren

een *overdreven* voorstelling van de grootte van de verantwoordelijkheid.

een *plus* aan zekerheid boven de normale

absolute zekerheid door volledige verificatie

volledige duplicering, volledige hercontróle

Het moet nu maar eens uit zijn met het aan de Amsterdamse School opdringen van dergelijke surplus-eischen. Als zodanig zie ik ook de aanvoering door den Heer *Ek* van het begrip „volle” juistheid. Ik meen, dat de analyse van het begrip juistheid in de onderscheiding Formeele—Materieele en Bedrijfseconomische vol genoeg is, dan dat daarboven en overheen nog eens de „volle” juistheid moet worden geïntroduceerd.

„In de praktische beroepsuitoefening zullen de verschillen zich verdoezelen” aldus de Heer *Ek*.

Ik ben niet voor verdoezeling. Gemeenlijk pleegt op die wijze het inzicht niet te worden verhelderd. Dan voel ik meer voor de zakelijke belichting van verschilpunten zooals de Heer *W. Westra* in het Januari No. van den loopenden jaargang heeft gedaan, onder den titel Amsterdam-Rotterdam v.v.

„La critique est aisée, mais l'art est difficile”.

Dit door mij gekozen opschrift schijnt Dr. *Belle* meer te bekoren, dan den Heer *Ek*, tenminste is het reeds genoemde Kroniek No. bedient eerstgenoemde zich van hetzelfde gezegde tegen Dr. *Sternheim*. De Heer *Ek* echter verwijt mij dat mijn critiek meer den indruk maakt van een verdediging van eigen overtuiging. Dat daarbij te weinig critiek gegeven zou zijn, kan men anders uit de repliek van den Heer *Ek* niet bespeuren!

Dat daarbij een bescheiden poging is gedaan, om mij niet alleen tot de eerste helft van boven aangehaald gezegde te bepalen, een in dit geval zeker niet moeilijke taak, doch ook iets van de 2e helft te bieden, zou toch minstens eenige waardeering moeten vinden in de oogen van een tegenstander.

Of prefereert men inplaats van een opbouwende critiek, waarbij men noodwendig zijn eigen overtuiging blootlegt, liever een „Es ist nicht wahr” critiek?

Ook ik ben van meening, dat er meer eenheid mogelijk en zeker wenschelijk is. Maar die is alleen te verkrijgen door op een open en eerlijke wijze, zoo scherp en duidelijk mogelijk de verschillende standpunten tegenover elkaar te stellen.

Maar dan niet in den vorm van soortgelijke polemieken.

Drs. A. ROBLES

Hiermede sluiten wij deze discussie. De plaatsing der beide artikelen werd tot ons leedwezen vertraagd, door veel voorafgaande copie.

Red.

UIT HET BUITENLAND

Red.: **W. BEIJDERWELLEN, J. E. ERDMAN,**
CH. HAGEMAN en A. M. VAN RIETSCHOTEN

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

Een belangrijk besluit van het New-Yorksche Beursbestuur

Het onderstaande ontleenen wij aan eene mededeeling in de pers van *Richard Whitney*, President van de New York Stock Exchange:

Sinds April 1932 heeft de New York Stock Exchange met iedere maatschappij, welke notering van hare waarden op de beurs aanvraag, een overeenkomst gemaakt, waarin wordt gestipuleerd dat haar te publiceeren jaarrekeningen, later dan drie maanden na het aangaan dezer overeenkomst verschijnende, door een onafhankelijk public-account moeten gecontroleerd worden. De verklaring van dien accountant moet de stukken vergezellen en tevens den omvang van de controle vermelden.

Van 1 Juli 1933 af wordt de eisch weer iets verder uitge-

strekt. Bij iedere noterings-aanvraag moet de laatste balans, verlies en winstrekening en specificatie van de samenstelling van de „surplus” rekening door een onafhankelijk public-accountant gecontroleerd zijn. In het algemeen moet deze controle alle dochterondernemingen omvatten en de omvang van de controle moet niet minder zijn, dan is aangegeven in „Verification of Financial Statements”, uitgegeven door de Federal Reserve Board in Mei 1929. Iedere noteringsaanvraag moet tevens inhouden de overeenkomst, dat alle toekomstige te publiceeren jaarrekeningen op dezelfde wijze zullen zijn gecontroleerd en van een accountantsverklaring voorzien.

Het beursbestuur kan in noodzakelijke gevallen dispensatie van deze verplichtingen toestaan.

Terecht merkt de Redactie van *The American Accountant* hierbij op, dat deze bepaling voor het beroep in het bijzonder van moreele betekenis geacht moet worden, omdat reeds 88 % van de ondernemingen, welke waarden op de New Yorksche beurs genoteerd worden, jaarrekeningen met een accountantsverklaring publiceeren.

De veronderstelling wordt dan ook geuit, dat deze houding van het New Yorksche beursbestuur, de wettelijke regeling van de controle op de jaarrekeningen van alle of van bepaalde groepen van maatschappijen belangrijk kan bespoedigen.

In elk geval spreekt uit deze bepalingen sterk de waardeering voor het werk van den onafhankelijken public-accountant, als vertrouwensman van het publiek.

Zou het Bestuur van de Amsterdamsche Effectenbeurs in hare eischen tot opnemng van waarden in de notering ook van een dergelijke waardeering kunnen doen blijken? In Nederland zou daarmee de weg naar een wettelijke controle op de financieele verslaglegging waarschijnlijk ook aanzienlijk gemakkelijker worden.

v. R.

(*The American Accountant*, Februari 1933)

Fraude met „Crossed cheques” en de verantwoordelijkheid van de bank

Aan een Engelsch proces (*E. B. Savory & Co. v. Lloyds Bank Ltd.*) ontleenen wij de volgende wetenswaardigheden.

E. B. Savory & Co. eischten schadevergoeding van Lloyds Bank voor het bedrag op van haar ontvreemde crossed cheques door Lloyds Bank aan een tweetal cliënten gecrediteerd.

Deze cheques waren door *E. B. Savory & Co.* getrokken op haar bankier de Midland Bank en luidden ten gunste van make-laarsfirma's aan wie zij geregeld betalingen had te doen of aan toonder. Zij waren alle „crossed”. De cheques werden ontvreemd door twee bedienden van *E. B. Savory & Co.* en door hen als volgt gebruikt. Zij onderhielden elk, de een te zijnen eigen name, de ander op naam van zijn vrouw, eene rekening bij een filiaal van Lloyds Bank buiten de City. De cheques werden door hen bij een City-filiaal van Lloyds Bank ingeleverd met een verzoek tot crediteering van het provenu op hunne rekening bij het andere bijkantoor. Zij moesten daarbij gebruik maken van z.g. „paying-in slips”, waarop de aanwending van het provenu van ingeleverde cheques moet worden aangegeven.

Zij teekenden deze stukken of met gefingeerde namen (voor de toonder-cheques) of met de namen van de firma's aan wie de cheques waren uitgeschreven. Het kantoor der Lloyds Bank waar de inlevering der cheques geschiedde, kende echter geen der partijen en accepteerde zonder onderzoek hetgeen haar werd aangeboden. De cheques werden door haar direct in de clearing gegeven en de „paying-in slip” naar het bijkantoor, dat cliënten moest crediteeren, doorgezonden.

In het proces nu werd gesteld, dat Lloyds Bank „nalatig” was geweest, doordat niet werd geconstateerd, dat zij op de