BOEKBESPREKINGEN

THEORIE UND PRAXIS DER PRÜFUNGEN IM BETRIEBE, door Dr E. Zimmermann.

door Drs W. van Bruinessen

In de reeks „Betriebswirtschaftliche Bibliothek“, uitgegeven door de Firma W. Girardet in Essen, zijn een aantal werken verschenen op het gebied van de leer van de controle en van de administratieve inrichting en statistiek, waarvan kennisneming voor verschillende Nederlandse accountants doelmatig geacht kan worden, omdat deze kennisneming tot een inzicht in de beroepsuitoefening zelve en wellicht ook tot een oordeel omtrent de theoretische grondslagen van de beroepsuitoefening in Duitsland kan leiden.

Het kan naar onze mening niet worden ontkend dat bij de voor onze vakexamens verplicht gestelde literatuur nagenoeg uitsluitend kennis geëist wordt van de Anglo-Saksische literatuur, terwijl op deze literatuurlijsten aan de Duitse literatuur slechts een onbetekende plaats is ingeruimd. Daarlatende de oorzaken van de eenzijdige oriëntering omtrent de grondslagen van de beroepsuitoefening in het buitenland, welke hiervan het gevolg is, moet gesteld worden dat deze toestand onbevredigend is, nu immers de economische betrekkingen tussen Nederland en Duitsland bij voortdurend intensiever worden. Indien de besprekingen van enkele boeken uit vermelde reeks, welke successievelijk in dit maandblad zullen verschijnen, tot gevolg zou hebben dat de beroepsgenoten, die in hun practijk aanraking hebben met de werkzaamheden van Duitse collegae, deze literatuur zelf ter hand nemen, zou schrijver dezès zijn werkzaamheden ruimschoots beloofd achten.

Doelstelling van Dr Zimmermann is het geven van een theoretische fundering aan de controle werkzaamheden, hetgeen hij langs drieërlei weg meent te kunnen bereiken n.l. door een analyse van de problemen, door een normalisering van de begrippen en door de bepaling van de beroepsphenomenologie. Gaan wij thans na, in hoeverre deze doelstelling door de schrijver bereikt is.

Het is bij een beoordeling van de behandeling van een reeks vraagstukken, de beoefening van het accountantsberoep in het buitenland betreffende, noodzakelijk dat een recensent zich niet te zeer laat leiden door hetgeen in het eigen land als verworvenheid geldt, doch de behandeling ziet tegen de achtergrond van de factoren van tijd en plaats van de behandeling. Te dien aanzien geeft de redacteur van deze reeks, de Göttinger Hoogleraar Hasenack een aanwijzing: in zijn „Ten geleide“ vermeldt Prof. Hasenack, dat het eerste concept van Dr Zimmermann in 1945 tijdens de ineenstorting is verloren gegaan, dat de schrijver het concept heeft herschreven tijdens zijn verblijf in Geallieerde krijgsgevangenschap, waarna ook dit concept in het ongereede raakte en dat vervolgens het concept voor de derde maal werd geschreven tijdens de reconstructieperiode. Het is duidelijk dat hierdoor een normale wetenschappelijke behandeling van de problematiek wat in het gedrang geraakt is, terwijl deze omstandigheden bovendien tot gevolg hebben gehad, dat in het boek nauwelijks literatuur verwerkt is, hetgeen het nadeel heeft dat niet kan worden vastgesteld in hoeverre de opvattingen van Dr Zimmermann representatief geacht kunnen worden voor de Duitse beroepsopvattingen.

Het is in de tweede plaats noodzakelijk, bij de beoordeling in aanmerking te nemen dat de ontwikkeling van het vrije beroep in Duitsland sinds 1933 aanzienlijk geremd is geweest, doordat de beroepsuitoefening in belangrijke mate bepaald werd door een dwangstelsel van overheidsmaatregelen. Met deze achtergrond is het dan ook begrijpelijk dat de schrijver zich somtijds beperkt tot een formele controle: weliswaar noemt hij bij de bepaling van de inhoud van het begrip controle (pag. 18) als een van de doelstellingen van de controle de ondersteuning van de bedrijfsleiding, doch anderzijds stelt hij b.v. bij de bespreking van de controle van de bewerkingskosten in de industriële onderneming, dat bij deze controle op de voorgrond dienen te staan de beoordeling van de vraag of de juiste kostenplaats belast is, of de kosten fiscaal als bedrijfslast kunnen worden beschouwd en of een juiste verdeling van de kosten over de perioden, waarop de resultatenrekeningen betrekking hebben, heeft plaatsgevonden. (pag. 163 e.v.) Ongetwijfeld belangrijke vraagstukken, doch naar onze mening is de behandeling onvolledig, omdat door de schrijver geen aandacht wordt geschonken aan de beoordeling van de doelmatigheid van de kostenbesteding, hetgeen toch bepaaldelijk tot de taak van de accountant gerekend moet worden.

Schrijver stelt dat het vraagstuk van de bepaling van de grondslagen van de controle een economisch vraagstuk is (pag. 43), zodat nut en offer moeten worden afgewogen, doch hij wijst erop dat men tot het atwegen eerst kan komen, indien de doelstelling van het onderzoek bekend is, aangezien deze doelstelling het nut bepaalt. Als uitersten geeft hij dan enerzijds de controle, waarbij de doelstelling is het verkrijgen van een „Gesamtnurteil“, een oordeel omtrent het beeld van de rekening en verantwoording, anderzijds de controle, waarbij het doelstelling van de opdrachtgever is dat alle onvolkomenheden in

de rekening en verantwoording aan het licht gebracht worden. Beide soorten onderzoeken worden aangeduid met de termen „Ueberprüfung" en „Nachprüfung".

Ten aanzien van de Nachprüfung (pag. 97 e.v.) gaat de schrijver ervan uit dat „diese Prüfung eine geistige Arbeitswiederholung sei". Als voordelen hiervan ziet hij dat alle boekingsposten aan een onderzoek worden onderworpen, terwijl de „prophylactische" werking ervan groter is dan bij de Ueberprüfung het geval is.

Bij de Ueberprüfung (pag. 101 e.v.) kent hij een belangrijke functie toe aan het controlemiddel van de steekproef, doch hier is naar onze mening de analyse bepaald onvolkomen. Dr Zimmermann oordeelt het gebruik maken van steekproeven een doelmatige controletechniek en geeft hiervan als voorbeeld dat van een reeks boekingsposten, welke zich over een tijdvak van een jaar uitstrekt, de in een bepaalde maand geboekte posten allen, doch de in de overige maanden geboekte posten slechts voor zover deze een bepaald minimumbedrag overschrijden, met de stukken worden gecontroleerd. Is het aldus verkregen oordeel omtrent de juistheid van een reeks boekingsposten ongunstig, dan dient een aanvullend onderzoek plaats te vinden. (pag. 122 e.v.) Dit aanvullend onderzoek behoeft in enkele gevallen slechts te omvatten de beoordeling van de boekingen op bepaalde grootboekrekeningen aan de hand van de hierop vermelde omschrijvingen, n.l. indien door middel van de steekproef is vastgesteld dat bij de codering van de grootboekrekeningen fouten zijn gemaakt. In een overwegend aantal gevallen echter zal het naar schrijvers oordeel noodzakelijk zijn, dat de reeks boekingsposten aan een hernieuwd, nu integraal uitgevoerd onderzoek wordt onderworpen. Zo gesteld is, dat wij dit deel van de analyse onvolkomen achten, mag hieruit niet worden geconcludeerd, dat wij de steekproef als controlemiddel a priori verwerpen, doch slechts dat in de analyse van Dr Zimmermann de bewijsvoering, met behulp waarvan zou kunnen worden vastgesteld, dat de steekproef een rationeel controlemiddel is, ontbreekt.

De schrijver schenkt in het hoofdstuk „das Prüfungsorgan" aandacht aan de vereisten voor het verkrijgen van de vakqualificatie (pag. 142 e.v.), welke vereisten hij verdeelt in de „Voraussetzungen im Wissen", „Voraussetzungen im Können" en „Charakterliche Voraussetzungen". Opmerkelijk zijn de eisen welke hij meent te moeten stellen aan de juridische kennis van Duitse collegae: „die juristische Ausbildung muss dazu ausreichen um auch schwierige Fragen auf allen Rechtsgebieten an Hand der Kommentare und Rechtssprechungssammlungen entscheiden zu können". Ten aanzien van de (bedrijfs)-economische kennis van de accountant wordt aanvankelijk gesteld dat de verhoudingen analoog liggen als het geval is bij de vereisten van juridische kennis, doch deze eis wordt daarop aanmerkelijk verzwakt door de mededeling, dat dit in een tijdvak van een snelle evolutie in het (bedrijfs)economische denken onmogelijk geacht moet worden: „In solchen Fällen soll der Prüfer aber wenigstens wissen, wo er Aufklärung finden kann". Deze opvatting, welke de schrijver kenbaar maakt geheel overeenkomstig het in het „Ten Geleide" gestelde ten aanzien van de herkomst van vele Duitse beroepsgenoten, „rekrutiert aus dem Berufsstand der Rechtsanwälte" heeft op de behandelde stof een duidelijk stempel gedrukt: de functie van de accountant als bedrijfseconomisch deskundige is stiefmoederlijk behandeld.

Duidelijk komt het verschil met de Nederlandse beroepsopvattingen naar voren indien men zich realiseert welke belangrijke plaats in ons land wordt toegekend aan de analyse van de verantwoordelijkheid van de accountant. Ja, zelfs bij de analyse van het begrip „das Prüfungsorgan" (pag. 23) wordt gesteld dat bepaalde rechtspersoonlijkheid bezittende organisaties op het gebied van de accountantscontrole als de Revisionsgesellschaften en de Revisionsgenossenschaften „die organisatorische Vorteile des Grossbetriebs ermöglichen", zonder dat wordt ingegaan op de vraag of deze organisatievormen voor de beoefening van het accountantsberoep wel doelmatig zijn.

Ondanks de veelvuldige afwijkingen van hetgeen in Nederland algemeen aanvaard wordt als grondslag van de beroepsuitoefening zijn er belangrijke delen van de analyse welke wij kunnen onderschrijven.

Als voorbeelden hiervan kunnen worden genoemd:

- de eis van onafhankelijkheid van de controleur bij de uitvoering van het onderzoek (pag. 50 e.v.), waar gesteld wordt dat de accountant onafhankelijk dient te zijn in de keuze van de aan te wenden middelen, opdat hij tot een onafhankelijk oordeel kan komen.

- de functie van het controleprogramma, waaraan door Dr Zimmermann terecht grote betekenis wordt toegekend (pag. 66 e.v.)

- de eisen welke aan de verslaglegging omtrent de uitkomsten van het onderzoek moeten worden gesteld (pag. 177 e.v.)

Samenvattend kan naar onze mening worden gesteld dat kennisneming van dit boek voor die beroepsgenoten, die ten behoeve van hun practijk kennis moeten nemen van de verklaringen van Duitse accountants, aanbevelenswaard moet worden geacht.