lijksheidsgevoel, met zijn beroepsopvatting of met zijn eer en geweten. Maar waartoe dit alles, als een meer logische en principieel juiste oplossing voor de hand ligt?

Ik geloof niet aan andere voordeelen van den internen accountant boven den public-accountant dan het „kostenvoordeel”, indien dit bij gelijke vaktechnische uitoefening der functie al mocht bestaan. Ook de door den heer Zwart in dit opzicht gebezigde argumenten, zooals de meerdere ervaring in de branche of het in meerdere mate ter beschikking staan van de kartelleiders, houden naar mijn inzicht geen steek; ervaring vloeit uit de uitoefening der contrôle-functie vanzelf in voldoende tempo voort en gemis aan de noodige medewerking is aan de samenwerking met den public-accountant geenszins inhaerent.

H. R. REDER

LITERATUUR

Red. Drs. S. KLEEREKOPER

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

De voorraadcontrôle in de literatuur

Wij willen onze „literatuurrubriek” vervolgen met een bespreking van de verschillende opinies, die men in de literatuur over het onderwerp „voorraadcontrôle” kan aantreffen.

Het is den lezers van deze rubriek bekend, dat de verschillende stroomingen, die wij in onze vakliteratuur aantreffen, te dezer plaatse steeds kritisch worden bekeken. Dit „kritische bekijken” beteekent niet een bij voorbaat veroordeelen van iedere opinie, die men tegenkomt, maar wel een vergelijken van alle opinies met één bepaalde zienswijze, die men op grond van theoretische en praktische overwegingen als de meest juiste meent te moeten aanvaarden.

Het is juist in de *vergelijking* van de verschillende stroomingen, onderling en met een bepaald vast uitgangspunt, dat voor studenten en studeerenden de grootste waarde van een kritische analyse van iedere controverse moet worden gezien. Dat ik dit alles bij de voorbereiding van het onderhavige literatuur overzicht nog eens in het bijzonder betoog, vindt zijn oorzaak in het feit, dat, naarmate de literatuur vager is in het motiveeren van haar verschillende conclusies, een scherpe vergelijking met een vast omlijnd standpunt noodzakelijker wordt.

En nu is het zoo gesteld, dat in het bijzonder ten aanzien van het uiterst belangrijke probleem van de voorraadcontrôle onze auteurs zich dikwijls vergenoegen met het lanceeren van onbewezen of onvoldoend bewezen, min of meer vage beweringen en dit heeft weer ten gevolge, dat juist hier een scherp markeren van een eigen uitgangspunt wel heel noodzakelijk is, indien men tenminste niet wil vervallen in het steriel opsommen van eenige opinies, die elkaar gedeeltelijk bevestigen en gedeeltelijk tegenspreken en die den studeerenden aanstaanden vakgenoot eigenlijk niet anders dan steenen voor brood geven.

Dit alles dient ter verontschuldiging van de betrekkelijk lange inleiding, die het eigenlijke literatuuroverzicht zal voorafgaan en die dit voorbereidende artikel geheel in beslag zal nemen.

Bij de kritische bespreking van het onderwerp zal ik mij baseren op de opvattingen van de Amsterdamsche School van welke opvattingen hieronder een resumé volgt. Bij dit resumé zal dan het algemeene uitgangspunt van de School n.l. de theorie van het gewekte vertrouwen als bekend worden verondersteld, althans niet expliciet worden ontwikkeld.

De algemeene vraag, die bij de eischen, waaraan de voorraadcontrôle moet voldoen een bijzondere rol speelt, is, zooals als algemeen bekend mag worden geacht, die naar de technische kennis van den accountant.

De vraag luidt: *in hoeverre ontslaat de omstandigheid, dat de accountant nu eenmaal uiteraard als regel slechts deskundige in eigen beroep is, hem van de verplichting tot het verrichten van allerlei contrôlehandelingen, waarvoor speciale waren- en techniekenkennis onmisbaar is, zonder dat tengevolge hiervan de functie van het vervullen van de accountantscontrole als geheel illusoir moet worden beschouwd?*

De Amsterdamsche School geeft op deze algemeene zeer principiele vraag het volgende antwoord.

Wil het vervullen van de contrôlefunctie niet geheel illusoir worden — of om het in duidelijk en ondubbelzinnig Nederlandsch te zeggen: wil het vervullen van de contrôlefunctie niet een schijnhandeling worden, die oeconomisch niet rechtvaardigt, dat men er geld aan ten koste legt —, dan is het in ieder geval noodzakelijk, dat de accountant de verschijnselen, die zich in de gecontroleerde bedrijfshuishouding afspelen zoo kan begrijpen en waardeeren, dat hem een quantitatieve voorstelling ervan mogelijk wordt.

En hieruit volgt, dat een zekere mate van technische- en warenkennis t.o.v. de door hem gecontroleerde bedrijfshuishoudingen, als volstrekt onmisbaar moet worden beschouwd, al kan overigens worden toegegeven, dat in bepaalde gevallen deze kennis wel tot een uiterst minimum kan worden beperkt.

Het is inderdaad een opgave van de theorie om den noodzakelijken omvang van deze kennis zoo goed mogelijk te benaderen.

We beginnen dan met als conclusie voorop te stellen, dat technische specialisatie niet noodig moet worden geacht en dat dit eigenlijk een standpunt is, dat — zolang maar niet over voorraadcontrôle wordt gesproken — door de groote meerderheid van vakgenooten, door de manier waarop zij hun controles uitoefenen, impliciet wordt aanvaard. In waarheid is het toch zoo, dat men bij het aanvaarden van iedere contrôle, zoowel als bij het samenstellen van ieder inrichtingsrapport, begint met het maken van een grondige studie van de techniek van de onderhavige bedrijfshuishouding.

In dezen algemeen aanvaarden eisch liggen twee erkenningen zeer positief opgesloten en wel:

- 1° een zekere mate van technologisch inzicht is voor den accountant onmisbaar.
- 2° specialisatie op dit terrein van kennis is niet noodzakelijk.

Dit praktische gegeven ontslaat ons niet van den plicht om deze twee stellingen theoretisch aannemelijk te maken; het zou immers kunnen zijn, dat de praktijk hier irrationele grondbeginselen zou hebben aanvaard.

Wat betreft de eerste stelling n.l. de bewering, dat een zekere mate van technologisch inzicht onontbeerlijk is lijkt het mij, dat geen tegenspraak te duchten is.

De waarheid hiervan lijkt zoo evident en wordt bovendien zoo algemeen erkend, dat alhoewel een klemmend betoog hier gemakkelijk geleverd kan worden, ik dit punt met stilzwijgen zal voorbij gaan.

Meer questieus is het probleem, dat in de tweede stelling ligt opgesloten: als technologisch inzicht noodzakelijk is, is dan specialisatie op dit gebied niet gewenscht?

Het gevaarlijkste gebruik, dat van dit vraagpunt kan worden gemaakt, is wel het volgende:

Men begint eerst met het punt 1 (technologisch inzicht is noodig) toe te geven. Vervolgens leidt men hieruit af, dat een speciale opleiding op dit gebied noodig zou zijn teneinde daarna te constateeren, dat deze opleiding den accountant ontbreekt. Hieruit zou dan volgen, dat ook het zoo noodige technologische inzicht niet aanwezig kan zijn en dan heeft men het punt bereikt, dat men zoekt. Als inderdaad het zoo noodige technologische inzicht niet aanwezig is, dan zullen ook allerlei contrôlehandelingen, waar dit inzicht voor noodig is achterwege

dienen te blijven. En dit argument wordt dan op de spits gedreven bij de controle van den voorraad. Voor controle van den voorraad is veelal warenkennis noodig, deze kennis ontbeert de accountant, dus rationeele voorraadcontrole blijft achterwege.

Vóór het theoretische antwoord, dat de Amsterdamsche School hierop ten dienste staat, nader te ontwikkelen wil ik vooraf een ander probleem in het kort belichten.

Toegegeven moet worden, dat voor de controle van den voorraad in bepaalde gevallen een zekere mate van technologische kennis noodig is.

Maar evenzeer is het waar, dat voor iedere controle en iedere inrichting een grondige kennis van het bedrijf onontbeerlijk is en dat als het waar zou zijn dat gebrek aan technische scholing het den accountant onmogelijk zou maken om den voorraad te controleeren dit gebrek het hem in de meeste gevallen evenzeer onmogelijk zal maken om rationeel de verantwoording van den gang van het productieproces in algemeenen zin te controleeren. En dat het onmogelijk is om zonder technische kennis van de bedrijfshuishouding, die het aangaat, een dragelijk inrichtingsrapport samen te stellen is algemeen erkend. Ik geloof dus, dat hij, die op grond van de technische ondeskundigheid van den accountant een zekere verslapping van de voorraadcontrole bepleit, zich aan een zeer ernstige inconsequentie schuldig maakt wanneer hij dan rustig doorgaat met het verichten van andere controlehandelingen en ontwerpen van inrichtingen, waarvoor een soortgelijke kennis even onontbeerlijk is.

M.i. staat het dan ook volkomen vast, dat als we maar lang genoeg doorgaan met — zooals nog blijken zal geheel ten onrechte — onze ondeskundigheid luide te verkondigen, wij zeer groote deelen van onze beroepsuitoefening aan de ingenieurs zullen moeten afstaan. Deze laatsten zijn wel zoo verstandig om hun eigen ondeskundigheid op administratief en oeconomisch gebied niet op den voorgrond te schuiven.

Geven we nu in het kort het positieve antwoord van de Amsterdamsche School op de stelling, die ons bezig houdt en die we ten dienste van den lezer hier nog eens formuleeren:

Ofschoon het vast staat, dat zonder een zekere mate van technologische kennis de accountantsfunctie niet behoorlijk kan worden vervuld, is het niet waar, dat de specialisatie in die richting in het algemeen als noodzakelijk moet worden beschouwd.

Bij de nadere motiveering van deze stelling moeten we allereerst trachten een misverstand te écarteeren. De accountant, die in een bepaalde bedrijfshuishouding werkzaam is in de interne controle of een andere interne functie vervult, kan in bepaalde gevallen wel degelijk technische specialisatie van noode hebben. Echter is dit niet het probleem, dat ons in de literatuur tegemoet komt; het probleem waar deze en dergelijke questies altijd betrekking op hebben is dat van het vervullen van de functie van den openbaren accountant in zijn hoedanigheid dus, als vertouwensman van het maatschappelijk verkeer.

De Amsterdamsche School motiveert haar afwijzen van technische specialisatie o.a. op de volgende gronden.

Er zijn bepaalde technische en technisch-oeconomische punten ten aanzien waarvan de accountant in zijn qualiteit zeker deskundig is. We noemen bij wijze van voorbeelden:

- 1°. Vraagstukken van afschrijving. De zoo uiterst belangrijke oeconomische slijtage brengt mede, dat hier het zwaartepunt niet bij de technicus ligt.
- 2°. De meeste organisatorische maatregelen. Hierbij is dan verondersteld, dat de accountant de organisatieler als onderdeel van de bedrijfseconomie, als hoofdvak heeft bestudeerd.
- 3°. Vraagstukken van belegging en financiering. Dit is een gebied van zeer bijzondere technische kennis ten aanzien

waarvan de accountant zeker niet minder deskundig behoeft te zijn dan de bankier of commissionair in effecten.

- 4°. Er zijn tal van bedrijven ten aanzien waarvan de accountant q.q. deskundig is bv. trustee-kantoren, beleggings- en financieringsbedrijven enz.

We zouden dit lijstje nog geruimen tijd kunnen vervolgen, maar zullen het bij deze enkele voorbeelden, bij wijze van illustratie, laten.

We komen nu tot een eerste conclusie:

De accountant wekt, in zijn qualiteit als zoodanig, in het maatschappelijk verkeer het vertrouwen, dat hij de techniek van bepaalde bedrijfshuishoudingen beheerscht, in die gevallen, waarin die kennis van de techniek uit zijn opleiding als zoodanig volgt.

Hoe nu wanneer deze kennis niet uit zijn opleiding voortvloeit?

Men kan dan van den accountant verlangen dat hij doet hetgeen in zijn vermogen ligt om de onderhavige techniek te begrijpen en te beoordeelen. Dit is het vertrouwen, dat hij in het maatschappelijk verkeer opwekt en men moet van hem verlangen, dat hij zijn functie abandoneert wanneer hij door bijzondere omstandigheden (een persoonlijke bijzondere ongeschiktheid om technische verschijnselen te volgen b.v.) dit vertrouwen niet kan dekken.

Meer dan het begrip van den „verstandigen leek” kan men niet verlangen en hooger is de norm, die het verkeer aanlegt in geen geval. De ervaring leert dan ook, dat deze kennis voldoende is om een rationeele controle uit te oefenen.

Dit standpunt is duidelijk, ook ten aanzien van de controle van den voorraad. Het feit, dat men de vraag van de technische kennis in het bijzonder met betrekking tot de voorraadcontrole toespitst is aanleiding, dat wij bij dat detailprobleem nog iets langer zullen blijven stilstaan.

Het is noodig om ten aanzien van dit vraagstuk vooraf een nadere onderscheiding te maken.

De warenkennis, die noodig is om goederenvoorraden op te kunnen nemen, heeft in twee richtingen beteekenis.

In de eerste plaats is de periodieke voorraadopname noodzakelijk teneinde de *goederenbeweging* van de bedrijfshuishouding in haar geheel te kunnen beoordeelen en in de tweede plaats moet de opname soms geschieden teneinde een belangrijke kapitaalcomponent, die op de balans verschijnt te verifiëren. Bepalen we ons allereerst tot het onderzoeken van de functie van het voorraadopnemen in den eerstgenoemden zin — dus met de bedoeling om de algemeene goederenbeweging te controleeren.

We merken dan op, dat in dit verband de voorraadcontrole slechts een schakel is in de keten van controlehandelingen, die het geheele productieproces moet omsluiten.

Hierbij valt op te merken, dat het hier niet alleen gaat om het begrijpen van de techniek maar om exacte kennis van de waarde en hoeveelheid van de onderhavige stof.

Alweer valt hier op te merken, dat er bepaalde voorraden zijn ten aanzien waarvan de accountant deskundig is (geld, effecten wissels enz.).

Verder zijn er zeer veel soorten voorraden ten aanzien waarvan de leek evengoed kan meten, tellen of wegen als de deskundige (papier, ijzeren staven, fietsen e.d.).

Intusschen is het juist, dat er voorraden bestaan, die de verstandige leek maar niet zonder meer kan opnemen (diamanten b.v.).

Maar hier komt dan de gewichtige overweging tot zijn recht, dat men nooit een incidenteele voorraadopname verricht (voor investigations volgt hieronder een opmerking) maar dat men bij de voortgezette controle steeds de geheele *goederenbeweging* op den voet volgt. Men beschikt dus in deze gevallen over de volledige kennis van de volledige administratie d.w.z. over de

volledige kennis van de verwerving van de goederen en van hun afzet. En zodoende ontstaat voor die goederen, die men incidenteel niet zou kunnen opnemen de mogelijkheid van tellen, wegens enz. voor den verstandigen leek-accountant. Op deze wijze beschouwd wordt de controle van den voorraad de sluitsteen op de controle van de geheele goederenbeweging en dus op de geheele productie.

Blijft de verificatie van het voorraadeijfer, op een of andere wijze achterwege, dan verliest de controle op de productie alle betekenis.

Bovendien echter is — zooals uit onze onderscheiding is gebleken — de voorraad in vele gevallen een zoo belangrijke groep van kapitaalcomponenten, dat de balans zonder verificatie van dit cijfer niet kan worden gecertificeerd.

Ten aanzien van deze gevallen heeft de accountant zich af te vragen of zijn technische kennis voldoende is om het voorraadcijfer op de balans te verifiëren. Als dit onmogelijk is kan hij of geen verklaring afgeven of hij zal zich moeten doen bijstaan door een deskundige.

Hierbij moet echter wel zeer nadrukkelijk worden vastgesteld, dat in de praktijk de gevallen, waarin men inderdaad tot een deskundige zijn toevlucht zal moeten nemen, tot een minimum blijft beperkt en dat iedere theorie, die zich op de noodzakelijkheid van deskundige voorlichting gaat baseeren de voor iedere analyse onvergefelijke fout maakt van uitzonderingen tot regel te verheffen. Een theorie, die dit doet zal inplaats van bij te dragen tot het verhelderen van de begrippen blijken een sta in den weg te zijn voor het benaderen van de zoo absoluut mogelijk geldende waarheid.

Vatten wij een en ander nog eens samen. (Deze samenvatting is ontleend aan het collegedictaat Limperg):

- 1° „Het gemis aan technische deskundigheid ontheft den accountant niet van de verplichting om zoo ver in de waarneming van de technische zijde van de verschijnselen te gaan als de verstandige leek, gesteund door de administratieve gegevens; en van de overige kennis van het bedrijf, met nuttig effect voor de controle vermag te doen.
- 2° „In dit verband is de verstandige leek iemand, die op het normale peil van ontwikkeling en vakstudie staat en die over eenig technologisch inzicht beschikt, althans niet de gave mist om technologische verschijnselen te begrijpen.
- 3° „De mate van technische deskundigheid, die voor een redelijk deskundig effect in de voortgezette controle noodig is, is veelal gering en zeker veel kleiner dan de tegenstanders van deze opvatting beweren.
- 4° „Aangezien de accountant met zijn goedkeurende verklaring het vertrouwen wekt, dat ook de voorraadeijfers zijn geverifieerd en overigens de voorraden een schakel vormen in de onverbreekbare keten van de controle van de goederenbeweging, heeft de accountant slechts de keus tussen een voorraadopnemen of het inroepen van de hulp van een deskundige, ter eene zijde of wel het abandonneren van zijn functie ter andere zijde.
- 5° „Voor de controlefunctie is specialisatie niet noodig. Afgescheiden van de bezwaren overigens aan de specialisatie verbonden hebben we te overwegen, dat de accountant met zijn verklaring slechts het vertrouwen wekt, dat hij als verstandige leek de techniek van het bedrijf waarneemt, en hij zou een andere functie gaan vervullen en dienovereenkomstig een ander vertrouwen wekken indien hij ook als deskundige ging oordeelen.”

Ten slotte een enkel woord over investigations.

De gesloten keten, die de controle van de goederenbeweging ons verschaft, ontbreekt hier en in deze gevallen zal het meer voorkomen, dat de accountant zich door een deskundige zal moeten doen bijstaan. Maar zowel hier, als bij de uitzonde-

ringsgevallen van de voortgezette controle, blijft het bij een *bijstaan* door een deskundige.

Steeds moet de accountant de leiding van het onderzoek behouden en het verband leggen tusschen de verschillende gegevens, die het onderzoek oplevert.

Laten we ons overzicht van de literatuur ten slotte vooraf gaan door een studie van het Reglement van Arbeid van het Nederlandsch Instituut van Accountants.¹⁾

Art. 7 van dit reglement luidt:

„Het balansonderzoek omvat het onderzoek naar de „boekhoudkundige juistheid der op de balans voorkomende bedragen en de juistheid der daarbij gegeven omschrijvingen en naar het bestaan en de waardeering der activa en passiva.

„Indien een lid, op grond van het vorenomschreven onderzoek, van oordeel is, dat de balans een juist beeld geeft van den toestand van het vermogen, waarop die balans betrekking heeft, ondertekent hij de balans, al of niet onder toevoeging eener toelichtende verklaring.

„Een dusdanige goedkeuring der balans strekt zich ten opzichte van het bestaan der koopmansgoederen en gebruiksbezittingen, zoomede ten opzichte van de waardeering der goederen en de afschrijvingen op die bezittingen, niet verder uit, dan van den niet-ter-zake-kundige verlangd kan worden.”

Tot zoover art. 7.

Op het eerste gezicht lijken de hier gecursiveerde woorden in flagranten strijd met de bovenontwikkelde denkbeelden.

Den accountant worden ten aanzien van het „bestaan” de „waardeering” en de „afschrijving” geen andere eischen gesteld dan van den niet-terzake kundige verlangd kan worden.

Zouden door deze woorden, de talrijke beroepen op hun eigen ondeskundigheid, die de accountants ter kennis van het publiek plegen te brengen, niet hun bevestiging vinden in het Reglement van Arbeid van de belangrijkste accountantsorganisatie hier te lande?

Naar mijn meening moet hier het volgende van worden gezegd.

We beginnen met vast te stellen, dat het ontwerpen en beoordeelen van een reglement van arbeid eigenlijk een juridische aangelegenheid is. Natuurlijk is voor deze juridische aangelegenheid een groote hoeveelheid speciale vakkennis (i.e. accountantsvakken) noodig.

Dit is niets bijzonders, zooals uit een enkel voorbeeld moge blijken. Wanneer de wetgever zich opmaakt tot een reglementering van de sluitingsuren van de winkels in verschillende branches is een speciale vakkennis van de onderhavige branches een volstrekt onontbeerlijk iets.

Nu is het waar, dat het reglement van arbeid slechts geldt binnen een private rechtsgemeenschap en dat de overheid zich van een en ander weinig of niets aantrekt.

Maar dit moet verklaard worden uit het bedroevende feit, dat de overheid op dit terrein tot dusverre met haar wetgeven arbeid hopeloos in gebreke is gebleven. Wanneer de overheid te dien aanzien deed wat door haar gedaan moest worden, dan zou er een wettelijke regeling van het beroep tot stand komen en het Reglement van Arbeid zou een stuk wetgeving van de overheid worden.

Deze, eenigszins breedspakige uitweiding, is hier opgenomen

¹⁾ De critische lezer zou terecht de vraag kunnen opwerpen of de Reglementen van Arbeid wel tot de vakliteratuur in den eigenlijken zin van het woord behooren.

Schrijver dezes zou een ontkennend antwoord op deze vraag in het minst niet verbazen, maar het groote praktische belang, dat het R.v.A. voor den aanstaanden vakgenoot moet worden toegekend, heeft hem er toe gebracht deze materie toch hier ter plaatse aan de orde te stellen.

ten einde den lezer er van te doordringen, dat het samenstellen en ook het lezen van ons Reglement van Arbeid stellig een juridische aangelegenheid is en dat het dus volkomen geoorloofd moet worden geacht om hier het juridische procédé van *interpretatie*¹⁾ toe te passen.

En bij eenig aandachtig lezen blijkt interpretatie hier wel zeer noodig: als er sprake is van „een goedkeuring, die zich niet verder uitstrekt dan van den *niet-terzake* kundige verlangd kan worden” schept hier de dubbele negatie een vaagheid, die a.h.w. tot interpretatie uitnoodigt.

Bepalen wij te dien einde allereerst onze aandacht tot de figuur van de „niet-ter-zake-kundige” hieronder te noemen de ondeskundige.

Moeten we hieronder verstaan den man, die van de technische kennis, die noodig is om een oordeel te vellen omtrent het bestaan der koopmansgoederen en gebruiksbezittingen, omtrent de waardeering van goederen en omtrent afschrijvingsquesties te eenenmale verstoken is en wiens oordeel over de onderhavige questies dus ten eenenmale waardeloos is?

De euphemistische wijze, waarop de samensteller van het bewuste artikel spreekt van den „niet-ter-zake-kundige” en dus blijkbaar het woord ondeskundige niet aandurft wettigt het vermoeden, dat dit niet het geval kan zijn.

Inderdaad is het zoo, dat als wij hier het begrip ondeskundige opvatten in den zin van den man, die om het nu eens populair maar heel duidelijk te zeggen „van toeten noch blazen” weet, dat dan de geheele langademige alinea van artikel 7 zinneloos wordt van overbodigheid. Immers in dat geval zou er geen enkele tastbare verantwoordelijkheid voor den accountant kunnen worden geformuleerd en als dit bedoeld was zou de onderhavige 2° alinea van art. 7 ongeveer moeten luiden als volgt:

„Een dusdanige goedkeuring der balans strekt zich *niet* „uit ten opzichte van het bestaan der koopmansgoederen „en gebruiksbezittingen, *evenmin* ten opzichte van de „waardeering der goederen of de afschrijving op die bezittingen”.

Het is duidelijk, dat hier dus een volstreekte ondeskundigheid niet bedoeld kan zijn.

Echter blijkt uit de woorden van het artikel expliciet, dat aan een volledige deskundigheid evenmin gedacht is.

Het probleem, dat deze overwegingen ons oplevert, kunnen we nu als volgt formuleren:

Interpretatie van den text van art. 7 R.v.A. levert ons een vorm van deskundigheid, die het midden houdt tusschen volledige ondeskundigheid en volledige deskundigheid en die in den onderhavigen text vagelijk wordt aangeduid door het woord „niet-ter-zake-kundig.” Is een dergelijke gedeeltelijke deskundigheid een figuur, die in de theorie aanvaardbaar en in de praktijk toepasbaar is en is het ook mogelijk door het opsporen van andere gedeeltelijke deskundigheden, in andere vakken of in het accountantsberoep zelve, de figuur, door middel van deze analoge verschijningsvormen meer aannemelijk te maken?

Beschouwen wij allereerst ons eigen vak. Eenige sociaal-economische begrippen en eenig inzicht in juridische aangelegenheden zijn voor den accountant zeker onmisbaar. In overeenstemming hiermede heeft het Instituut dan ook deze vakken als examenvakken in zijn studieprogramma opgenomen. Kan nu de accountant q.q. als deskundige in deze vakken worden beschouwd? Er is niemand, die het zal willen beweren. Is hij volkomen ondeskundig? Ook dat kan men moeilijk volhouden.

Zeer klaarblijkelijk heeft men hier een gedeeltelijke deskundigheid aanvaard. In hoeverre deze zich dekt met de „niet-ter-zake-deskundigheid” van art. 7 zal nog nader moeten blijken.

²⁾ De begrippen restrictieve interpretatie en extensieve interpretatie mogen bij de lezers van dit artikel bekend verondersteld worden.

Wellicht is het dienstig om reeds hier vast te stellen, dat we hier te maken hebben met zeer reële dingen en niet met theoretische concepties, die *pour le besoin de la cause* zijn gefantaseerd.

Een enkele casus moge dit aannemelijk maken.

Een accountant moet een balans verifiëren, waarop bij de activa een hypotheek paraisseert. Wordt de accountant geacht naar een jurist te gaan om de hypotheekpapieren na te laten zien. Natuurlijk niet! Maar evenmin zal hij, wanneer later in die papieren een gebrek te voorschijn komt, zich op ondeskundigheid kunnen beroepen.

Wel degelijk erkennen hier praktijk en opleiding een gedeeltelijke deskundigheid. En meer nog: deze gedeeltelijke deskundigheid leidt alleen dan tot vaagheden en moeilijkheden wanneer men deze er min of meer opzettelijk gaat inbrengen. Goede trouw en *common sense* zijn hier volkomen betrouwbare gidsen, die ons de natuurlijke grenzen niet uit het oog doen verliezen. Dat in de zeldzame gevallen van twijfel de zekerste weg (dus deskundig advies) de eenige juiste is spreekt evenzeer vanzelf als het iedere theoretische zwaarigheid tot oplossing brengt. Ook buiten onze beroepsuitoefening komen dergelijke „gedeeltelijke deskundigen” veelvuldig voor.

Ten einde niet te uitgebreid te worden volsta ik met een enkel voorbeeld.

Zoo is de medicus gedeeltelijk deskundig in tal van vakken, waarvan ik slechts noem chemie, biologie en physica.

Keeren wij nu naar ons eerste voorbeeld van gedeeltelijke juridische en economische deskundigheid van den accountant terug.

Mogelijkerwijze zal men tegenwerpen, dat de rechtswetenschap zoowel als de sociale economie den accountant dan toch maar speciaal onderwezen worden, maar dat dit met technologische vakken niet het geval is en dat wij dus op grond van deze analogie niet mogen concludeeren tot een gedeeltelijke technische deskundigheid van den accountant.

Dit argument houdt maar heel weinig steek.

Ik wijs er op, dat heden ten dage de meeste studeerenden in de accountancy in het bezit zijn van het einddiploma van een H.B.S. met 5 j. e. A. of B. en dat op deze scholen een belangrijke hoeveelheid physica en warenkennis of chemie wordt gedoceerd terwijl de H.B.S. A ook de wiskunde niet geheel verwaarloost en de H.B.S. B dit vak een ruime plaats toekent.

Uit hoofde van zijn vooropleiding beschikt de accountant over een zekere kennis, die hem ongetwijfeld in staat stelt om ook zonder specialisatie de techniek van de meeste productie processen te volgen.

Schrijver dezes beschikt over een gedeeltelijke deskundigheid op onderwijsgebied, maar aarzelt niet om te verklaren, dat de opleiding in de vakken wiskunde, chemie, physica en warenkennis bij den gemiddelden H.B.S. abiturient grondiger is, dan de juridische en sociaal economische, die de assistent accountant gemiddeld deelachtig wordt.

Bovendien vergete men niet, dat veel van de gedeeltelijke deskundigheid van den medicus evenzeer op H.B.S. opleiding berust.

Uit deze beschouwingen volgen nu de onderstaande conclusies.

1. De niet-ter-zake-kundige van art. 7 R. v. A. moet worden geïnterpreteerd als een gedeeltelijk deskundige, anders heeft het artikel geen zin en zou er van geen enkele verantwoordelijkheid sprake kunnen zijn.
2. Deze gedeeltelijke deskundigheid wordt te dezer plaatse niet willekeurig bedacht, maar bestaat in andere toepassingen reeds zeer lang en heeft in die toepassingen tot geen overwegende moeilijkheden aanleiding gegeven.
3. De gedeeltelijke deskundigheid eischt geen specialisatie; in-

tegendeel is haar wezen van *gedeeltelijke* deskundigheid met het begrip specialisatie in strijd.

4. Gedeeltelijke deskundigheid kan worden verworven door voorbereidend onderwijs (H.B.S. b.v.) of door hooger onderwijs, waarbij dan de particuliere accountantsopleiding een tusschenfiguur voorstelt, die evenzeer gedeeltelijke deskundigheid oplevert.

5. *Hoogstvermoedelijk is de hier ontwikkelde gedeeltelijke deskundigheid de kennis, die de Amsterdamsche School toekent aan de figuur, die zij noemt „verstandige leek”.* Hierover kan te dezer plaatse niet worden beslist.

Waarschijnlijk zal er discussie voor noodig zijn om deze analogie tot het einde te onderzoeken.

6. Als we terecht den verstandigen leek een gedeeltelijke deskundigheid toekennen en op deze gedeeltelijke deskundigheid de mogelijkheid baseeren, dat de accountant-verstandige-leek de techniek van het productieproces volgt en voldoet aan de eischen van art. 7 moeten we ons afvragen of iedere accountant inderdaad over de gedeeltelijke deskundigheid beschikt, die we hier bedoelden.

Klaarblijkelijk is dit niet het geval met den accountant, die de H.B.S. opleiding mist. Wel verre van deze jongelieden van de studie te willen uitsluiten lijkt mij toch, dat wij er op den duur niet aan zullen kunnen ontkomen om voor hen een zekere hoeveelheid natuurwetenschappelijke studie als examen-eisch (bij het examen algemeene ontwikkeling b.v.) te aanvaarden.

Uit bovenstaande beschouwingen en conclusies volgt, dat de niet-ter-zake-kundige van art. 7 de voorraden enz. zal hebben te controleeren in den zin zooals het in den aanhef van dit artikel is uiteengezet volgens de theoretische opvattingen van de Amsterdamsche School, waarvan wij hier in het kort nog herhalen de uitspraak: Men kan van den accountant verlangen, dat hij doet, hetgeen in zijn vermogen ligt om de onderhavige techniek te begrijpen en te beoordeelen. Dit is het vertrouwen, dat hij in het maatschappelijk verkeer opwekt en men moet van hem verlangen, dat hij zijn functie abandoneert wanneer hij door bijzondere omstandigheden (een persoonlijke bijzondere ongeschiktheid om technische verschijnselen te beoordeelen b.v.) dit vertrouwen niet kan dekken.

Voor de goederenbeweging en de voorraden blijkt dien tengevolge de accountant verantwoordelijk te zijn in den zin zooals dit in den aanhef van dit artikel is uiteengezet; een opvatting die in overeenstemming is met art. 7 R. v. A.

Voor den opmerkzamen lezer zal nu nog een vraag onbeantwoord blijven.

Bij de inleidende beschouwingen hebben we de stelling aanvaard, dat ingeval de voorraad slechts met behulp van een zekere hoogere deskundigheid kan worden geteld enz. de accountant zich zal moeten doen *bijstaan* door een deskundige.

Klaarblijkelijk is dit van toepassing op de gevallen, waarin een gedeeltelijke deskundigheid onvoldoende moet worden geacht.

Is er nu geen verschil tusschen de opvattingen van de Amsterdamsche School en de gedachten neergelegd in art. 7?

Naar aanleiding van dit vraagpunt zou ik het volgende willen opmerken. Reeds dadelijk hebben we opgemerkt, dat de gevallen waarin de gedeeltelijke deskundigheid of — hetgeen waarschijnlijk hetzelfde is, de kennis van den verstandigen leek — onvoldoende zijn om den voorraad rationeel te controleeren zeldzame uitzonderingen zijn.

In ieder geval mag dus art. 7 nooit *uitgaan* van de noodzakelijkheid van deskundigen bijstand omdat dan de fout gemaakt zou worden van het verheffen van een uitzondering tot regel.

Toegegeven kan dus worden, dat er waarschijnlijk in abstrac-

to geen bezwaar zou behoeven te bestaan om aan het onderhavige artikel een alinea toe te voegen, die ongeveer als volgt zou kunnen luiden:

Wanneer en voorzover de aard der koopmansgoederen en gebruiksbezittingen, ter beoordeeling in den zin van de vorige alinea bedoeld, een zoo speciale deskundigheid vereischen, dat moet worden aangenomen, dat de accountant als zoodanig geen rationeele controle kan uitoefenen, moet hij zich bij zijn controlewerkzaamheden doen bijstaan door een door hemzelf aan te wijzen deskundige.

Deze deskundige zal in geen geval in eenige afhankelijke betrekking mogen staan tot de gecontroleerde bedrijfshuishouding.

Intusschen wil het mij voorkomen, dat in de practijk een dergelijke invoeging toch wel gemist kan worden en daarom ook inderdaad als overbodig en dus als schadelijk moet worden beschouwd.

Ik ga hierbij uit van de volgende overwegingen.

- 1° De interpretatie, die we tot dusver van art. 7 gegeven hebben, leidt onafwijsbaar tot de conclusie, dat de accountant een zekere verantwoordelijkheid voor de voorraden enz. draagt.
- 2° Volgens art. 1 R. v. A. moet de accountant „op goede gronden overtuigd zijn van de juistheid der medegedeelde uitkomst.”
- 3° Combineeren wij nu de punten 1 en 2 met het geval, dat er een deskundigheid vereischt is, die de normale gedeeltelijke deskundigheid waarvan hier steeds sprake is te boven gaat, dan hebben we impliciet erkend, dat in deze uitzonderingsgevallen geen andere mogelijkheid overblijft dan het aanvaarden van deskundigen bijstand.

Dit is een geval van *extensieve interpretatie* van art. 7 dat mij juist door zijn groote soepelheid ver verkiesbaar lijkt boven het vastleggen van fijne onderscheidingen in een star wetsartikel, dat juist door zijn starheid toch niet in staat zal zijn om de subtiliteit van de werkelijkheid, die we hier trachten weer te geven evenzeer te benaderen als een goed doordachte interpretatie en jurisprudentie ons mogelijk maken.

Intusschen moeten we het bij deze opmerking laten: een nadere uitwerking van deze gedachte ligt niet in de bedoeling, die met deze literatuuroverzichten wordt nagestreefd.

Concludeerend stellen we dus als resultaat van dit eerste artikel vast:

Mits extensief geïnterpreteerd is art. 7 R.v.A. van het N.I.v. A. in overeenstemming met de theorieën van de Amsterdamsche School.

Over de eigenlijke literatuur zal in volgende artikelen gehandeld worden.

Drs. S. KLEEREKOPER

BELASTINGVRAAGSTUKKEN

Red.: W. WESTRA

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

Artikel 4 der Omzetbelastingwet 1933

Dit artikel luidt: „Op verzoek van fabrikanten, die tevens het beroep van handelaar uitoefenen, kan Onze Minister van Financiën onder door hem te stellen voorwaarden toestaan, dat de overdracht van goederen uit de fabrieksafdeeling naar de handelsafdeeling wordt beschouwd als een levering krachtens overeenkomst van koop en verkoop.”