Het MAB vóór 50 jaar

A. F. Tempelaar

januari/februari 1940

De redactie kondigt de volgende wisselingen van de wacht aan:
Prof. Dr. A. B. A. van Ketel trekt zich om gezondheidsredenen terug en wordt vervangen door Prof. Dr. P. P. van Berkum. Accountant R. A. Dijker, die vanaf het ontstaan van het maandblad lid van de redactie is geweest, heeft die kring verlaten en wordt opgevolgd door collega T. Keuzenkamp. Tevens wordt de redactie uitgebreid door toetreding van het VAGA-lid J. Modderman.
Bij het uitgebreide dankwoord aan Dijker merkt de redactie onder meer op dat Dijker niet zo vaak tot het schrijven van bijdragen is gekomen als enkele zijner mede-redacteuren, 'doch de beteekenis van het redacteurschap ligt ook minder in de voorziening van het blad van eigen schrifturen dan wel in de bewaking van den inhoud'. Zijn oordeel over de ingekomen bijdragen kenmerkte zich door scherpzinnigheid en kritische zin.

'Accountancy en beroepsethiek' is een artikel van Dr. L. H. Belle. Het stuk heeft anderhalf jaar in portefeuille gelegen, in afwachting van een naschrift van Prof. Th. Limperg. Belle probeert een duidelijke scheiding te maken tussen het economisch principe en de ethiek bij het aanvaarden en uitvoeren van de opdracht tot controle van de jaarrekening. Volgens hem zijn beide beginselen in de Leer van het gewekte vertrouwen van Limperg te veel verstrengeld. In een naschrift van ruim 10 kolommen (folio-formaat) – Belles artikel beslaat maar 5 kolommen – trekt Limperg fel van leer tegen de vertegenwoordiger van de Rotterdamse School; het regent verwijten en sarcasmen. Dat de vertrouwenstheorie elementen van ethiek zou bevatten, wordt naar het rijk der fabelen verwezen.
Om – afgezien van de scherpe pen die Limperg in zijn betoog tegenover tegenstanders vaker gebruikte – de uitbarsting in dit nummer te begrijpen, moet men een stukje terug gaan in de geschiedenis van het Nederlandse beroep. In 1926 hield Limperg op het Internationaal Accountantscongres te Amsterdam een inleiding over 'De beteekenis van de accountantsverklaring in verband met de verantwoordelijkheid van den accountant', nadien in de 'onvoltooide' van MAB 1932/33 nader uiteengezet en ontwikkeld tot de Leer van het gewekte vertrouwen, een der belangrijkste grondslagen van het Nederlandse beroep (het buitenland had nauwelijks gereageerd op het referaat van 1926). In 1927 had Dijker op een ledenvergadering van het NIvA gesproken over 'Het begrip der natuurlijke beperking bij de accountantscontrole en de invloed daarvan op de accountantsverklaring' (waaruit de onderscheiding private en publieke taak voortvloeide). Het bracht wat deining in het Amsterdamse kamp. Maar de golven werden hoog met de publikatie van de dissertatie van Belle, die – als een vooruit geschoven pion van de Rotterdamse School – in 1931 promoveerde op het onderwerp 'Grondslagen der Accountancy'. Tegenover de Leer van het gewekte vertrouwen van Limperg stelde Belle, in navolging van Prof. Volmer c.s. de Nut en Offer-theorie op de voorgrond: het offer aan accountantsarbeid moet steeds kunnen opwegen tegen het nut, zo die arbeid economisch gerechtvaardigd wil zijn. Amsterdam zag het gevaar van controles op maat, in relatie van wat de cliënt er voor over heeft. Geestverwanten van Limperg grepen de pen (onder andere Reder en Robles) en hekelden de stellingen van Belle in

A. F. Tempelaar, registeraccountant, was lid van de maatschap Dijker en Doornbos (rechtsvoorganger van Deloitte Dijker Van Dien) en vervulde vele functies in de beroepsorganisaties in binnen- en buitenland.

alle talen; de hoffelijkheid was soms ver te zoeken.
Limperg c.s. vreesden dat de 'rationalistische' vlag van Belle c.s. een lading van terugkeer naar systeemloze onvolkomen controles zou dekken. Vandaar dat de punten wel zeer scherp op de i's werden gezet en achter de woorden van Belle vaak meer onheil werd vermoed dan de schrijver zelf bedoelde. Wellicht vreesde men, dat de geestverwanten van Belle plus royalistes que le roi zouden zijn. Anderzijds kende Belle (Rotterdam) zeer zeker voorbeelden van een wel zeer enge interpretatie van de Leer van het gewekte vertrouwen, waarbij de controle eerst dan alleen goed was, wanneer alles tot in de kleinste details was gecontroleerd. Deze interpretatie was niet de gedachte van de ontwerper van de vertrouwenstheorie, doch de uitleg van die volgelingen, die op hun beurt plus royalistes que le roi waren. Zij veronachtzaamden evenzeer de economie van de controle, hetgeen ongetwijfeld aan de gedachte van ethische argumenten in de controleleer steun zal hebben gegeven.
Vandaar de emoties, welke tot het begin der jaren veertig zouden blijven bestaan en na de oorlog in een meer zakelijke vorm gekanaliseerd werden in het probleem rond het gebruikmaken van de interne controle.

Bij zijn afscheid als redacteur stelt R. A. Dijker in het januarinummer aan de orde de in mei 1939 door het American Institute of Accountants vastgestelde 'Extensions of Auditing Procedures'. In het februarinummer bespreekt Hogeweg uitvoerig de door Dijker genoemde publikatie.

Op 6 november 1939 heeft Dr. S. Kleerekoper een openbare les gehouden over het onderwerp: 'Eenige beschouwingen over het vraagstuk van de eenheden bij de quantitatieve analyse in de economie'. Het geeft J. Pinkhof aanleiding dieper op het probleem van het wetenschappelijk nut der uiteenzettingen van Dr. Kleerekoper in te gaan, zulks vanwege de tweede doelstelling van de openbare les, te weten na te gaan, in hoeverre de economische analyse van Prof. Limperg met betrekking tot het winstbegrip en zijn verhouding tot de balans, ook uit wiskundig oogpunt juist is. Pinkhof meent dat het zoeken naar een dergelijk bewijs geen zin heeft. Hij acht een dergelijke analyse niet alleen steriel, maar ziet bovendien het bezwaar dat hierdoor een verkeerd element wordt gebracht in de methoden der bedrijfshuishoudkunde, meer speciaal ten ongerieve van studerenden, die later in de praktijk hun weg zullen moeten vinden. Het bezwaar is dus van methodologische en van pedagogische aard.

Het vraagstuk van het grootbedrijf in de detailhandel, in het bijzonder gericht op het eenheidsprijsbedrijf – zoals bijvoorbeeld de Hollandsche Eenheidsprijzen Maatschappij (HEMA) A.F.T. – is in de jaren dertig actueel geworden. Vele praeadviezen zijn uitgebracht, onder meer door G. M. Verrijn Stuart, P. S. Gerbrandy, Cassanius Hentzen, P. M. H. Snel, De Quay, N. J. Polak, E. J. Tobi en Koenraadt.
Naar aanleiding van twee prae-adviezen van Mr. Fred L. Polak, uitgebracht aan de Vereeniging van Groot-werkgevers in het winkel- en magazijnbedrijf, bespreekt H.J. van der Schroeff de inhoud in de rubriek 'Boekbespreking'. Polak is een voorstander van het bestaan van eenheidsprijzenmaatschappijen; hij acht ze zelfs nuttig voor de gehele detailhandel. Van der Schroeff vindt dat overtrokken en ziet het ene referaat van Polak meer als een oratio pro domo (ten gunste van het grootbedrijf). Niettemin acht Van der Schroeff het prae-advies van groot nut voor de gedachtenvorming tussen de voor- en tegenstanders. Het andere prae-advies van Polak bevat de resultaten van een enquête in het buitenland over het aan de orde zijnde probleem. Van der Schroeff acht die publikatie bijzonder verhelderend voor ons land. Zij neemt zijns inziens veel van de scherpe kanten van de heftig gevoerde strijd pro en contra weg. Van der Schroeff pleit alsnog voor een breed opgezette, door de overheid ingestelde enquêtecommissie 'opdat het materiaal bijeen wordt gebracht, dat het mogelijk maakt dit zoo belangrijke vraagstuk van de distributie in zijn juiste verhoudingen te zien'.

Zoals reeds hiervoor aangekondigd bespreekt G. P. J. Hogeweg uitvoerig de door R. A. Dijker genoemde publikatie van het American Institute

of Accountants, getiteld 'Extensions of Auditing Procedures'. Het gaat om extensions, dus om een uitbreiding van een reeds bestaand rapport, in dit geval 'Audits of Corporate Accounts' (1934). De uitbreiding was nodig als gevolg van de McKesson & Robbins-case (1938), een fraude van omvang, gedekt door onder meer een te hoge weergave in de balans van voorraden en vorderingen (alleen op basis van cases wordt er aan 'generally accepted procedures' gesleuteld – AFT).
Hogeweg wijst er op, dat de reusachtige afmetingen van een groot aantal Amerikaanse concerns en hun geweldige geografische verspreiding (naar de maatstaven van die tijd – AFT) van grote invloed zijn op de beslissingen van het Amerikaanse instituut inzake wat in die gevallen als bereikbaar wordt geacht. Dat bereikbare bepaalt het werk van *alle* accountants, ook voor middelgrote en kleinere ondernemingen. De pijnlijke ervaring met de vervalste balansvoorstelling van de voorraden leidt in de 'Extensions' tot het voorschrift dat 'it should be a generally accepted auditing procedure that, in addition to making auditing tests and checks of the inventory accounts and records, the accountant shall, wherever practible and reasonable, be present, either in person or by his representatives, at the inventory taking and by suitable observation and inquiry satisfy himself as to the effectiveness of the methods of inventory taking and as to the measure of reliance which may be placed upon the client's representations as to inventories and upon the records thereof. In this connection the independent certified public accountant may require physical tests of inventories to be made under his observation'.
Omdat men een opeenhoping van werk op 31 december verwacht, wordt aanbevolen de cliënt te bewegen als boekjaar niet het kalenderjaar aan te houden (zoals de meeste ondernemingen doen), maar het 'natural business year' te volgen.
Met betrekking tot vorderingen wordt 'confirmation of notes and accounts receivable by direct communication with the debtors' voortaan beschouwd als generally accepted auditing procedures (zie in het historisch verslag van october 1989 het artikel van Hogeweg betreffende saldobiljetten bij de controle van debiteuren).
Hogeweg verwacht niet dat de Amerikaanse collega's bij een goedkeurende verklaring ooit zullen overgaan tot de enkele handtekening. 'Maar het Amerikaansche beroep is nu eenmaal uit het Engelsche ontstaan, en van daar is de gewoonte van een korte verklaring overgenomen, en dat is men nu zoo gewend, dat over afschaffing niet wordt gedacht'.
In de scope-paragraph is de kern nu als volgt geredigeerd: '... (we) have reviewed the system of internal control and the accounting procedures of the company and, without making a detailed audit of the transactions, have examined or tested accounting records of the company and other supporting evidence, by methods and to the extent we deemed appropriate'. De opinion-paragraph bevat onder meer de uitdrukking: 'present fairly'.
In vergelijking tot de Nederlandse opvattingen over volkomen controle valt het oordeel over de Amerikaanse opvattingen betreffende review van de internal control en de sampling en testing in feite toch wel negatief uit.

Het Bestuur van de Vereeniging voor den Effectenhandel had voorstellen ingediend tot de instelling van een accountantsonderzoek bij de leden van de vereniging 'teneinde cliënten waarborgen te geven voor de nakoming van de geldelijke verplichtingen der leden en tegen onregelmatigheden in het beheer der aan de leden toevertrouwende waarden en gelden'. Naar aanleiding hiervan zag Prof. Th. Limperg Jr. zich genoodzaakt in het Algemeen Handelsblad van 26 en 27 januari 1940 tegen de voorstellen een waarschuwend woord te schrijven. In dit nummer van het MAB zijn die bezwaren integraal overgenomen. Er wordt aan toegevoegd dat het vraagstuk zo zeer de belangen en de beroepsopvattingen van de accountant raakt, dat in een volgend MAB-nummer door Limperg nog enige beschouwingen aan die aspecten zullen worden gewijd.
Volgens Limperg zal met bedoelde voorstellen het doel niet worden bereikt; zij zullen eerder als een boemerang werken. In dit soort bedrijven ontbreekt het verband tussen in- en uitgang van waarden en is er bij de vele kleine commissio-

nairszaken – vaak eenmansbedrijven – weinig of geheel geen interne controle. Ook bij die kleine bedrijven gaan grote sommen gelds in waarden om. Het bestuur der vereniging wil wangedrag en onregelmatigheden bestrijden. Maar tegen onregelmatigheden als hier bedoeld is geen kruid gewassen, aldus Limperg.
Er zou een schijnzekerheid ontstaan, die in feite nog meer onregelmatigheden zou uitlokken.

In de USA had een overheidslichaam aan vijf vooraanstaande accountantskantoren gevraagd een prijsopgave te doen voor de controle van zijn boeken. Alle vijf aangezochte firma's hadden geweigerd aan dat verzoek te voldoen. Deze houding had tot scherpe reacties in de pers geleid. Men beschuldigde de accountants dat zij in het doen van onderling concurrerende prijsaanbiedingen ten onrechte een degradatie van het accountantsberoep zagen en dat zij zich op ongemotiveerde wijze op een hoger niveau plaatsten dan anderen. De vraag werd gesteld of de overheidslichamen hun begroting in de war konden laten sturen door deze op eigen belangen gerichte houding.
Rubrieksredacteur D. Nije geeft de mening van de redactie van de Journal of Accountancy in deze aangelegenheid weer. Opgemerkt wordt, dat de zichzelf respecterende accountant zijn reputatie niet in de waagschaal wil stellen door een laag bod, waarvan hij twijfelt of het de kosten van een degelijk onderzoek zal dekken. Een artikel, zoals bijvoorbeeld cement, kan men op een bepaalde prijsbasis kopen met een redelijke zekerheid dat men goede waar krijgt. Maar geen enkele overheidsambtenaar kan bepalen dat hij een ondeugdelijke controle heeft gekocht vóór het te laat is. Hij moet zich dus verlaten op de reputatie en de integriteit van de accountant.
50 jaar later zijn onderling concurrerende prijsaanbiedingen geen onbekende zaken meer in het accountantsberoep. Via overzeese westenwinden, die doorgaans het goede, rustige weer verstoren, is dit fenomeen ook in ons land gemeengoed geworden (AFT).