

MAANDBLAD VOOR ACCOUNTANCY EN BEDRIJFSHUISHOUDKUNDE

ONDER REDACTIE VAN: R. A. DIJKER, G. P. J. HOGEWEG, PROF. TH. LIMPERG JR., A. NIERHOFF EN H. R. REDER.

RUBRIEK REDACTEUREN: EXAMEN-VRAAGSTUKKEN: Drs. ABR. MEY EN Drs. J. PAARDEKOOPER — LITERATUUR: Drs. S. KLEEREKOPER — BESLECHTE GESCHILLEN: PROF. Mr. CH. ZEVENBERGEN — UIT DE FINANCIËLE HUISHOUDING DER OVERHEID: J. H. TEXTOR — UIT HET BUITENLAND: W. BEIJDERWELLEN, J. E. ERDMAN, Ch. HAGEMAN EN A. M. VAN RIETSCHOTEN — EFFICIENTIE: C. A. BLAZER EN L. POLAK — BELASTINGVRAAGSTUKKEN: P. K. NIEKERK — REPERTORIUM VAN TIJDSCHRIFT-LITERATUUR: MeJ. Dr. R. PHILIPS, Drs. G. L. GROENEVELD, J. P. DE HAAN EN J. C. SPANGENBERG

BUITEN DE VASTE RUBRIEKEN WERDEN IN DEN VORIGEN JAARGANG BIJDRAGEN GEPLAATST O.A. VAN J. J. BUNING, H. VAN DULLEMEN, Dr. F. C. VAN GEER, D. J. GERRITSSEN, A. H. J. DE GOEY, J. H. HAGEMAN, G. HARTOG, Ir. B. A. DE LA HOUSSEY, MEVR. M. G. MEY-KONING, P. J. POTGIESER, PROF. P. A. J. LOOSECAAT VERMEER, Drs. A. ROBLES, I. ROET, W. WESTRA.

SECRETARIS DER REDACTIE - C. VERWEY
TESSELSCHADESTR. 15 - AMSTERDAM, TEL. 82444

UITGEVER: J. MUUSSES — PURMEREND
TELEFOON 77 — GIRO No. 15062

DE COPIE VAN INGEZONDEN BIJDRAGEN WORDT NIET TERUGGE-
GEVEN. - NADRIJK IS GEOORLOOFD, ZOO DE BRON WORDT GE-
NOEMD. - BOEKEN TER RECENSIE EN ALLE ANDERE STUKKEN
VOOR DE REDACTIE ZENDE MEN AAN DEN SECRETARIS. —

VERSCHIJNT MAANDELIJKS, BEHALVE IN DE MAAND AUGUSTUS.
ABONNEMENT PER JAAR F 10.—, FRANCO PER POST F 10.24. BUITEN-
LAND F 10.60. MEN ABONNEERT ZICH VOOR DEN GEHEELEN
JAARGANG —

INHOUD

Van de Redactietafel	Blz.	133
Eenige opmerkingen over den Wirtschaftsprüfer	"	133
II. Kann der Wirtschaftsprüfer zugleich Wirtschafts- berater sein?		
door C. van Dijk		
Enkele opmerkingen over de grondslagen van de verant- woordelijkheid van den accountant	"	139
door P. L. Ek		
Antwoord op het voorgaande	"	142
door Drs. A. Robles		
Uit het Buitenland	"	144
Red.: W. Beijderwellen, J. E. Erdman, Ch. Hageman en A. M. van Rietschoten		
Een belangrijk besluit van het New-Yorksche Beurs- bestuur — Fraude met „Crossed cheques” en de ver- antwoordelijkheid van de bank		
Efficiëntie	"	145
Red.: C. A. Blazer en L. Polak		
Afzuigen van houtafval — Emailleeren en lakken in continu-bedrijf — Een machine, die zien kan — Ver- mindering van magazijnvoorraden door voorraad- controle — Tusschenmagazijn als voorbereiding voor de expeditie		
Boekbeoordeeling	"	148
Het economisch Getij. Bijdrage tot de verklaring van het Conjunctuurverschijnsel van S. de Wolff door Prof. Mr. Dr. H. W. C. Bordewijk		
Repertorium van tijdschrift-literatuur op het gebied van Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde	"	150
Boeken-repertorium	"	152
Nederlandsch Instituut van Accountants	"	152
Benoeming nieuwe leden		

VAN DE REDACTIETAFEL

Voor de goede orde herinneren wij den lezers dat er geen
Augustusnummer zal verschijnen.

EENIGE OPMERKINGEN OVER DEN WIRTSCHAFTSPRÜFER

II

Kann der Wirtschaftsprüfer zugleich Wirtschaftsberater sein?

In onze eerste bijdrage hebben wij getracht te wijzen op de

overeenstemming in karakter tusschen de functie van den
Wirtschaftsprüfer, zooals deze door den Duitschen wetgever
overeenkomstig de door hem gevoelde verkeersbehoefte werd
geregeld, — en de functie, die men in Holland de maatschap-
pelijke functie van den accountant pleegt te noemen.

Hoewel de formuleeringen van de betrokken noodverordenin-
gen o.i. de bedoeling voldoende duidelijk weergeven, komen er
op het oogenblik in Deutschland schrijvers naar voren, die
onder den Wirtschaftsprüfer iets anders meenen te moeten
verstaan dan den functionaris, die na een deskundig en onaf-
hankelijk onderzoek de juistheid van een door een onderneming
overgelegde jaarrekening bevestigt, en op grond van het in
hem en in zijn arbeid gestelde vertrouwen, het vertrouwen
van het publiek in het door de jaarrekening gegeven beeld van
den toestand der onderneming oproept.

Het zijn een aantal adviseerend-ingenieurs, die, wellicht min
of meer misleid door den naam Wirtschaftsprüfer, aan diens
functie een andere beteekenis willen geven dan in de regeling
ligt. Scherp doet zich in dit verband het gemis voelen aan een
bedrijfseconomische linguïstiek, daar verschillende schrijvers
aan eenzelfde woord afwijkende beteekenis hechten.

Zoo meenen sommigen dat de wetgever onder de voorge-
schreven Wirtschaftsprüfung heeft bedoeld te verstaan, dat-
gene wat zij Betriebsprüfung zouden willen noemen. Zij willen,
voor een deel, dan ook den titel Wirtschaftsprüfer vervangen
zien door: Betriebsprüfer, omdat het volgens hen wezenlijk te
omvatten terrein niet door het eerste begrip wordt gedekt.
Voor een ander deel achten zij het een onmogelijkheid de Be-
triebsprüfung wettelijk verplicht te stellen en veroordeelen
dan op dien grond de nieuwe regeling, omdat die alleen de
Buch- und Bilanzprüfung zou mogen omvatten.

Naar hun meening heeft de wetgever bij de thans bestaande
Pflichtrevision mede een technische bedrijfscontrole op het oog
gehad. Een onderzoek dus van den toestand waarin zich machi-
nes en installaties bevinden, van de productie-methoden, van de
Produktionsfähigkeit van het bedrijf, enz., enz., — een zuiver
technisch onderzoek van de technische constellatie van het be-
drijf.

Op een door Prof. Dr. *Prion* gehouden lezing merkt deze op:
Die Betriebsprüfung kann sich also sowohl auf den kaufmänni-
schen als auf den technischen Teil des Betriebes beziehen.

Die Betriebsprüfung ist somit nicht nur eine kaufmännische (oder wie man auch sagt: eine betriebswirtschaftliche) sondern auch eine technische Angelegenheit. Von der Betriebsprüfung in diesem weiten Sinne ist begrifflich und praktisch die Buch- und Bilanzprüfung zu trennen.

Wij willen niet bestrijden dat indien de wetgever met de obligatorische controle mede een dergelijk bij uitstek technisch onderzoek van het bedrijfsactivum had begrepen, misschien zilverder van Betriebsprüfung gesproken had kunnen worden. Dit is slechts kwestie van een woord. O.i. beteekent het gesignaleerde verschil echter, dat datgene, wat de betrokken schrijvers in de regeling *willen* lezen, er *niet* in ligt. Zij dringen eerst een betekenissen op aan de Wirtschaftsprüfung, die niemand ooit bedoeld heeft er aan te geven en die niet volgt uit de behoefte die de oorsprong van de geheele functie is, — om dan triomfantelijk te beweren dat het absurd is een zoo sterk technisch georiënteerd onderzoek te laten verrichten door een deskundige, die volgens hen alleen maar in staat is het onderdeel der Buch- und Bilanzprüfung te verzorgen.

Natuurlijk kan het nimmer doel geweest zijn de Betriebsprüfung in den door hen verstanen zin wettelijk te regelen, — het ware ook min of meer dwaas een dergelijk zeer omvangrijk technisch onderzoek *aljaarlijks* te doen plaats vinden.

Weliswaar heeft *Prion* ongetwijfeld gelijk wanneer hij wijst op den nauwen band tusschen de technische inrichting van het bedrijf en bijv. de rentabiliteit, zijn conclusie echter:

Es erscheint mir als ein Ding der Unmöglichkeit einen Wirtschaftstreuhänder zu schaffen, der die ganze Skala der von mir entwickelte Tätigkeiten beherrscht. Vielmehr sollte man sich bescheiden und sich auf die Ordnung der Buch- und Bilanzprüfung im Sinne der materiellen Prüfung beschränken so, wie sie jetzt schon von den führenden Bücherrevisoren und Revisionsgesellschaften vorgenommen wird, —

achten wij niet juist, omdat daaraan, en dit is des Pudels Kern, de gevolgtrekking wordt vastgeknoopt, dat in wezen dus de door de noodverordening beoogde controle-functie in het maatschappelijk verkeer toevalt aan den technicus, die zich, uitsluitend wat de administratieve controle betreft, (van in hoofdzaak het momentbeeld dat op zeker oogenblik in de jaarrekening wordt openbaar gemaakt), zal laten bijstaan door een Buch- und Bilanzprüfer.

Het accountantsonderzoek wordt daarmee dus zijn bijzondere betekenis ontnomen.

Prion c.s. leggen daarmee naar onze meening een verkeerd accent, zoowel wat de eventuele verdeling van het arbeidsterrein betreft, als ten aanzien van het doel van de controle-functie in het verkeer.

Het gaat er in het verkeer om, dat er een instantie bestaat in de economische samenleving, die van een zeker overgelegd beeld verklaart, dat dit den toestand weergeeft, zooals deze werkelijk is. Het gaat daarbij om den toestand van een zich bewegend organisme, het gaat dus om de bevestiging van de overeenstemming met de werkelijkheid van een beeld, dat laat zien wat er in een zekere periode in en door dat organisme gebeurde.

Het gaat dus om een bevestiging, bijv. dat de winsten of verliezen die het beeld geeft, de *werkelijke* winsten of verliezen zijn van het betrokken bedrijf, enz., enz., het gaat er om dat *alle Geschäftsvorfälle daraufhin* zijn onderzocht, dat zij *im Jahresabschluss sachlich und organisch richtig dargestellt sind*.

Daaraan is behoefte. Daaraan ontleent de functie haar bestaansgrond. Maar in dat verband nu is het onderzoek van een technicus slechts van secundair belang.

Voor zoover in dezen samenhang een zuiver technisch onder-

zoek in Frage komt, is dit alleen als *onderdeel* van het geheele onderzoek, dat ingesteld zal worden. Dit geheele onderzoek, dat administratief, financieel- en bedrijfs-economisch zal zijn, is alleen door den administratief en bedrijfseconomisch deskundige in te stellen, door den Wirtschaftsprüfer dus, den modernen accountant, *niet* door den ingenieur.

In een der laatste nummers van 1931 van Technik und Wirtschaft onderscheidt *Bredt* drie zijden aan het onderzoek dat bij de nieuwe regeling zal moeten plaatsvinden.

- a. *Die Buchprüfung*, d. h. die formelle Prüfung, ob und in wie weit eine einwandfreie Verbuchung sämtlicher Rechtsgänge erfolgt ist, soweit sie sich zahlenmäßig in Geldbeträgen fassen lassen und auf die Rechtslage der Firma auswirken.
- b. *Die Bilanzprüfung*, d. h. die materielle Prüfung, ob und in wie weit eine angemessene Bilanzierung sämtlicher Vermögensposten erfolgt ist, soweit sie wertmäßig Stand, Bewegung, und Erfolg des Unternehmens kennzeichnen und damit die Vermögenslage bestimmen.
- c. *Die Betriebsprüfung*, d. h. die individuelle Prüfung ob und in wie weit eine zweckmäßige Betreibung sämtlicher Wirtschaftsfaktoren erfolgt ist, soweit sie wirkungsmäßig die Betriebs-, Geschäfts- und Finanzführung des Unternehmens bedingen und damit die Wirtschaftslage (Ergebnis und Aussicht) der Firma beeinflussen.

Terecht ziet *Bredt* het onderzoek dus universeeler dan bovengenoemde andere schrijvers, terwijl hij eveneens een andere en o.i. juistere betekenis aan de Betriebsprüfung geeft.

Ten aanzien van deze derde dimensie van het onderzoek schrijft hij dan, — het is te interessant om dit gedeelte niet geheel over te nemen —:

Wenn sich auch der praktische Verlauf eines Unternehmens in allen seinen Einzelheiten im Betriebe abspielt, so stellt doch nur die Bilanz, und ins Besondere die in neuzeitlicher Weise ermittelte und durch weitere Zusammenstellungen, z. B. Inventur, Budget, u. s. w., ergänzte Bilanz, den Generalplan dar, der nicht nur *Stand, Bewegung und Erfolg* im einzelnen wie in der Gesamtheit festhält, sondern gleichzeitig auch die für die Gedankengänge und Zielrichtungen der Führung gegebenen Grenzen und Möglichkeiten darlegt.

Selbstverständlich gehört zu einer Betriebsprüfung die Berücksichtigung, und wenn notwendig, auch die Untersuchung der einzelnen Betriebsteile, wobei es letzten Endes Geschmackssache ist, wo man beginnt. In jedem Fall aber ist die Betriebsprüfung, wie die Buch- und Bilanzprüfung, in der Bilanz zu verankern, weil sie nur auf diese Weise ihrer früher dargelegten Aufgabe im Rahmen der Gesamt-Wirtschaftsprüfung gerecht zu werden vermag. Handelt es sich doch hier — und das muss, um Missverständnisse zu beseitigen, wiederholt werden — nicht um eine technisch-organisatorischen Aufbauarbeiten oder dergleichen dienende Spezialuntersuchung, sondern um eine Untersuchung der *Betriebs-, Geschäfts- und Finanzlage* eines Unternehmens in der Gesamtheit.

Wij meenen in deze beschouwing van *Bredt* in groote trekken een bevestiging te lezen van wat wij hierboven aangaven als het onderzoek, dat naar onze meening alleen door den modernen accountant, den Wirtschaftsprüfer, is in te stellen.

Wanneer wij nu lezen hoe Dr. Ing. *Werner von Schütz* in die Zeitschrift für Organisation van 20-12-'31 deze regelen van *Bredt* aanhaalt om daaruit dan de conclusie te trekken:

Diese klare Aufgabenstellung lässt erkennen, dass für den *Techniker* vorwiegend die Aufgaben der Betriebsprüfung zu lösen sein werden; — dan kunnen wij een dergelijke gevolgtrekking niet anders dan naïef noemen.

Er kan o.i. geen sprake zijn van een verlegging van de betekenis van den Wirtschaftsprüfersarbeid in den door *Prion, von Schütz*, c.s. voorgestane zin. De functie, zooals daaraan behoefte bestaat, is alleen te vervullen door den bedrijfs-economisch deskundige, niet door den ingenieur (tenzij deze toevallig tegelijkertijd accountant is). Alleen voor zoover de accountant bij zijn onderzoek specifiek technische gegevens nodig heeft, zal er sprake van medewerking van den technisch deskundige kunnen zijn. Diens arbeid valt dan echter niet *over* dien van den accountant heen, maar is integendeel een van de vele samenstellende factoren van des accountants arbeid, waarvoor deze uit zekerheidsoverwegingen de hulp van een bijzonderen deskundige inriep.

Het wil ons voorkomen, dat *Prion, von Schütz*, c.s. de maatschappelijke functie van den Wirtschaftsprüfer niet herkennen en deze verwarren met geheel anderen arbeid, namelijk met den adviseerenden en organiseerenden.

Op dat terrein zullen inderdaad accountant en adviseerend-ingenieur in gelijkwaardige positie kunnen samenwerken. Het gebied van de Beratung zal toch zoowel bedrijfstechneisch als administratief en bedrijfseconomisch zijn georiënteerd.

Tot dit gebied meenen wij, in overeenstemming met *Bredt*, (... eine technischorganisatorische Aufbauarbeit oder dergleichen dienende Spezialuntersuchung ...) mede de bedrijfs-technische controle te moeten rekenen, waaraan de anderen zoo'n alles overheerschende plaats wilden toekennen.

Op het gebied der Beratung zal uiteraard de ingenieur zich vooral bewegen op het technische, de accountant op het algemeen bedrijfseconomische deel, dat zoo nauw verband houdt met alles wat hem uit zijn administratieve onderzoekingen bekend zal zijn.

Hiermede zijn wij gekomen aan het punt, dat wij tot opschrift van deze bijdrage kozen:

Kann der Wirtschaftsprüfer zugleich Wirtschaftsberater sein?

Over deze vraag is in die Zeitschrift für Organisation veelvuldig gepolemiseerd. Men heeft n.l. de vraag opgeworpen of de Wirtschaftsprüfer, die als vertrouwensman van het *publiek* de beoordeeling van een jaarrekening heeft te geven, wel voldoende objectief tegenover de bedoelde verslaglegging zal kunnen staan, indien hij de onderneming tevens beratend heeft terzijde gestaan, m.a.w. tegelijkertijd vertrouwensman van de *ondernemingsleiding* is geweest.

Daartegenover wordt dan gesteld dat een doeltreffende Beratung in zoo sterke mate zal samenhangen met de ervaringen, die in de controleerende functie worden opgedaan, dat het alleen reeds op rationeele gronden niet goed mogelijk zal zijn de beide functies te splitsen, (behoudens dan in die gevallen, waarin de Beratung bijzondere deskundigheid vereischt, zooals bij het geven van belasting- en bedrijfstechneische adviezen).

Wij meenen het onderwerp niet beter te kunnen belichten, dan door van de verschillende schrijvers eenige voornaamste opmerkingen, zij het noodzakelijkerwijze slechts kort, weer te geven.

In onze vorige bijdrage hebben wij in een ander verband reeds in het kort gewezen op de meening van *Kurt Schmaltz* dat de Prüfer weliswaar geen Berater is, maar dat hij beide functies zeer zeker naast elkaar zal kunnen uitoefenen.

Dr. *Wilhelm Adler*, die een van de eersten is, welke zich over den nieuwen Wirtschaftsprüfer uitspraken, onderscheidt twee Aufgaben voor dezen functionaris.

In de eerste plaats spreekt hij dan over de controle-functie. De splitsing in de tegenwoordige samenleving tusschen eigen-

dom en beheer van kapitaal, samengaan met een zich steeds uitbreidend credietverkeer, heeft geleid tot een dringende behoefte het gebruik van vreemde gelden aan een vakkundige en onafhankelijke controle te onderwerpen. Die Übernahme dieser Kontrollfunktion als Vertrauensorgan zwischen Kapitalgeber und Kapitalnehmer ist eine der wichtigsten Aufgaben, schrijft hij. (Ligt hierin wederom geen bevestiging van het groeiende inzicht in de maatschappelijke functie?)

Maar ook voor de leiding van de te controleeren onderneming kan de Wirtschaftsprüfer een belangrijke rol vervullen. Juist in en door zijn controleerenden arbeid zal hij een dusdanig inzicht verkrijgen in de interne verhoudingen, dat hij in aansluiting aan dien arbeid waardevolle hulp zal kunnen bieden op het terrein van de eigenlijke organisatie van het bedrijf: Ins besondere bei den üblichen Zwischen-Revisionen ist die Möglichkeit eines ständigen zweckangepassten Ausbaues der Innenorganisation gegeben.

Kienzle noemt dit de productieve zijde van den arbeid van den Wirtschaftsprüfer.

Uit den door de wet op de onderneming gelegden last van de Pflichtrevision kan en moet een productieve factor groeien. De ondernemer heeft de door de wet geëischte controle te ondergaan en te betalen, — maar de accountant, die zich, om zijn controleplicht goed te vervullen, geheel in de bijzonderheden van het betrokken bedrijf zal moeten inwerken, zal daardoor zonder noemenswaardigen „Mehraufwand" in staat zijn een belangrijke steun te worden van dien ondernemer.

Obwohl der Wirtschaftsprüfer mit einem gewissen äusseren Zwang in den Wirtschaftsablauf hineingesetzt wird ist doch den freien Kräften so viel Spiel gelassen, um aus dieser *Einsetzung* eine *Einordnung* zu machen, die, wie wir hoffen, bald über die Funktionen des Schutzes gegen Verluste, Verschleierungen u. dgl. zu einem aufbauenden Glied unserer Wirtschaft werden wird.

Krijgen wij bij *Adler* den indruk, dat hij de beide soorten arbeid in het algemeen aan elkander gekoppeld ziet, *Kienzle* laat de mogelijkheid open, dat verschillende functionarissen optreden, zij het dan dat een innige samenwerking tusschen die beide noodzakelijk is.

Er is, zegt hij, tenslotte een wezenlijk verschil tusschen de Prüfung en de Beratung, omdat de eerste zich bezighoudt met het verleden, terwijl de tweede op de toekomst is gericht. Bestudeering van en critiek op dat verleden zullen echter waardevolle aanwijzingen kunnen geven t.a.v. een doelmatige bedrijfsuitoefening in de voorliggende tijden, — sterker nog, er zullen zoowel feiten kunnen worden geconstateerd, die rechtstreeks de toekomst in ongunstigen zin beïnvloeden, als tendenzen opgeroepen, die daarop een gunstige werking zullen uitoefenen. De Prüfung is dus te beschouwen als de bodem, waarop de Beratung eerst mogelijk wordt, genau wie beim Arzt die Untersuchung Voraussetzung für die Behandlung ist.

Daarom zal, indien de beide functies niet in dezelfde handen liggen, om onnoodigen arbeid te voorkomen een nauwe betrekking moeten bestaan tusschen Prüfer und Berater. De eerste zal niet alleen in zijn rapport de grondslagen en aanwijzingen moeten geven, die den tweede zijn arbeid mogelijk maken, maar het zal bovendien noodzakelijk zijn, dat zij gezamenlijk overleg plegen; dit te meer waar later, na de Beratung, wederom een Prüfung zal plaatsvinden. In dit laatste, de directe of indirecte beoordeeling van de gevolgen van de plaatsgevonden Beratung, ligt, hoewel *Kienzle* hieroverheen loopt, juist de zwakke plek van een samengaan van de beide functies in een persoon.

Hierop o.m. wordt de nadruk gelegd door Dipl. Kaufmann

Raueiser. Deze onderscheidt in den arbeid van den accountant een „hoofd-functie”, de Pflichtprüfung ingevolge de Aktien-novelle van 1931, — en een „neven-functie”, het adviseur- en organisatorchap.

Hij stelt voor het eerst ronduit de vraag: zal de Wirtschaftsprüfer, indien hij beide functies bij de zelfde onderneming uitoefent, niet hetzij met zich zelf in conflict komen, hetzij inboeten aan het vertrouwen, dat in hem wordt gesteld in de uitoefening van zijn hoofdberoep?

Raueiser erkent dat zijn opleiding den accountant in ieder opzicht in staat stelt, adviseur en organisator van de onderneming te zijn. Eveneens erkent hij dat de Pflichtprüfung onwillekeurig tot het maken van critische opmerkingen aanleiding zal geven. Dat het in dat geval ook logisch is en voor de hand ligt, dat degene die kritiek heeft, indien hij daartoe in staat is, zelf over gaat tot het aanbrengen van de noodige verandering. Het eigen onderzoek is een zuiverder en gefundeerder grondslag bij het uitvoeren van organiserende of reorganiseerende maatregelen, dan het breedvoerigst rapport van een ander ooit zal kunnen verschaffen.

Bovendien zou de uitoefening van het nevenberoep door een afzonderlijken functionaris voor een groot deel irrationeelen arbeid met zich brengen. Het vooronderzoek, het inwerken en leeren kennen der verschillende verhoudingen, dit alles zal door den Berater opnieuw moeten geschieden, terwijl de Prüfer-Berater het bedrijf reeds in alle geledingen kent.

Tenslotte meent hij, dat ook de cliënt het op prijs zal stellen, indien hij niet meer externe deskundigen te doen heeft dan strikt noodzakelijk is. Ook voor de ondernemingsleiding beteekent het samengaan der functies arbeidsbesparing.

Toch ligt in dit samengaan het zwakke punt. De Pflichtprüfung eischt uitvoering door een onafhankelijk deskundige. Tot adviseerenden en organiserenden arbeid wordt echter overgegaan ingevolge een opdracht daartoe van Aufsichtsrat of Vorstand. Er ligt dus een zekere tegenstelling in de noodwendige onafhankelijkheid enerzijds en de gebondenheid aan den opdrachtgever, zij het in een andere „rol”, anderzijds.

Zal hij, vraagt *Raueiser*, niet min of meer in conflict komen bij de gelijktijdige uitvoering van deze beide taken? Niet alleen zal hij meer persoonlijk verbonden worden met Aufsichtsrat en Vorstand door de uitvoering van organiserenden arbeid, hetgeen remmend zal kunnen werken op het uitspreken van zijn meening als Prüfer, indien hij niet voldaan is, — maar bovendien krijgt hij in zijn Pflichtprüfung, zij het zeer indirect, zijn eigen organiserenden arbeid mede te beoordeelen.

Zal hij niet meer bevangen staan tegenover de jaarrekening, die een toestand weergeeft, waaraan hij direct of indirect productief heeft meegewerkt, dan tegenover een jaarrekening van een vreemde onderneming?

Zal, indien eenmaal bekend is dat de Prüfer „medewerkt” aan de onderneming, geen gebrek aan vertrouwen in zijn objectiviteit het gevolg daarvan zijn?

Tenslotte: zal hij, indien hij als Prüfer kritiek heeft moeten uitoefenen, niet de verdenking op zich laden, naar een opdracht tot Beratung te hengelien, waardoor de waarschuwing in zijn kritiek gelegen te weinig zwaar zal worden genomen?

Deze en andere overwegingen leiden ertoe *Raueiser* te doen opmerken, dat de accountant (Wirtschaftsprüfer) zich in een Zwickmühle bevindt. Es wäre zu begrüßen, eindigt hij dan, wenn in nicht zu ferner Zeit die Hauptstelle für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer ihre Richtlinien nach dieser Seite hin ergänzen würde, wobei zwei Fälle zu berücksichtigen wären, nämlich: ob die Wirtschaftsprüfung einer beratenden Tätigkeit bei dem gleichen Unternehmen folgen kann, oder ob die beratende Tätigkeit alsbald nach der Beendigung einer Wirtschaftsprüfung übernommen werden kann.

Kommerzienrat *Manasse* spreekt zicht uit voor een vollediger bemoeiing met de onderneming dan mogelijk is, indien de Prüfer uitsluitend bij het einde van het boekjaar een onderzoek instelt. Door het inniger contact zal hij niet alleen in staat zijn zuiverder te oordeelen als Prüfer, maar bovendien zal zijn arbeid voor het bedrijf vruchtbaarder kunnen zijn.

Het zorgende oog van den accountant moet gedurende het geheele jaar over de onderneming waken. Es muss eine Vertrautheit mit dem Erwerbszweig und mit den Personen hergestellt werden, die Distanz zu wahren weiss, aber dem Prüfer die Bilanzbescheinigung als *Schlusspunkt* seiner Tätigkeit ermöglicht und nicht als ausschliessliche Aufgabe zuweist.

Hoevel hij zijn meening niet verder fundeert, merkt *Manasse* op, naar aanleiding van de door *Raueiser* uitgesproken vrees, dat de accountant, die beide functies tegelijkertijd uitoefent, niet voldoende los meer zal staan van de ondernemingsleiding: Die Befürchtung dass ein solches dauerndes Verhältniss den W.Prüfer befangen mache, ist grundlos.

Schmelz is evenzoo voor een samengaan: de taak van den W.Prüfer is niet alleen de juistheid van de balans- en verlies- en winstrekening te onderzoeken en te bevestigen, maar ook op verbeteringen te wijzen, die in het bedrijf kunnen worden doorgevoerd, — dus om adviseur e.q. organisator te zijn.

Alwin Jörg maakt op twee gronden bezwaar tegen gelijktijdige uitoefening. In de eerste plaats omdat de W.prüfer zijn bezigheid als hoofdberoep moet uitoefenen. Wilde hij, om maar een voorbeeld te noemen, ook als belastingconsulent werkzaam zijn, dan zou dit zijn geheele persoonlijkheid opeischen en in korten tijd tot zijn hoofdberoep worden. De Wirtschaftsprüfung zou daarentegen terug zinken tot een soort bijverdienste.

Jörg treft het niet met zijn argumentatie, omdat hij een voorbeeld kiest, dat geheel buiten het wezen der probleemstelling valt. Even goed had hij kunnen vertellen, dat de accountant, wil hij zich volledig aan zijn werk geven, niet tegelijkertijd advocaat, boekhandelaar of cargadoor kan zijn. De Steuerberatung is een zoo los staand en afzonderlijk deel van het arbeids-terrein (velen willen het zelfs in het geheel niet meer tot het terrein van den accountant rekenen), dat het zeer zeker niet als voorbeeld van den adviseerenden arbeid, waarover het gaat in het probleem, kan worden aangevoerd. Er wordt immers gesproken over dien adviseerenden en organiserenden arbeid, die in zoo'n nauw verband staat met de onderzoekingen, die de uitvoering van de Pflichtrevision eischt, dat hij enerzijds: afzonderlijk uitgevoerd, voor een groot deel op doubleering van den Prüfungsarbeid zou neerkomen, anderzijds: niet afzonderlijk uitgevoerd, de objectiviteit in gevaar zal kunnen brengen.

Het tweede argument van *Jörg* is al even weinig gelukkig: Tenslotte moet de W.prüfer geheel onbevooroordeeld aan zijn arbeid kunnen beginnen. Deze onbevooroordeeldheid lijdt echter, wanneer hij reeds een inzicht heeft in alle geledingen van bedrijf en bedrijfsvoering, en door de beantwoording van vragen op velerlei gebied daarin zelfs werd betrokken. Hij zou de overtuiging krijgen reeds alles van de onderneming af te weten.

Wij kunnen even goed het omgekeerde beweren. Eerst wanneer hij door een langdurig contact in alle geledingen van de onderneming is doorgedrongen, zal hij in staat zijn zich een gefundeerde meening te vormen, en zijn W.prüfers-functie te vervullen. De W.prüfer, die zonder enige nadere kennis-making met de betrokken organisatie en de leiding daarvan tegenover het bedrijf komt te staan, zal in het algemeen niet in staat zijn in een eenmalig onderzoek den werkelijken toestand te leeren kennen.

Dr. Ing. *Schlomann* benadert de zaak al evenmin van de juiste zijde. In hem ontmoeten wij nog een van die ingenieurs, wier verkeerde opvatting ten aanzien van de beteekenis van het W.prüfersberoep wij in den aanvang hebben getracht aan te toonen.

Der aus dem Technikerberuf hervorgegangene Wirtschaftsprüfer (!) sollte grundsätzlich in einem Unternehmen für das er als Pflichtprüfer berufen wird, sich von der ausübenden beratenden Tätigkeit im Einzelnen fernhalten, also keine unmittelbare beratende Tätigkeit ausüben, so wenig wie eine Revisions- und Treuhandgesellschaft oder ein Bücherrevisor in einem Unternehmen, in welchem sie dauernd kontrollieren, sowie die Buchführung überwachen und regeln, als Pflichtprüfer fungieren können. Denn in jedem Falle würde so der Pflichtprüfer seine eigene Leistung während der abgelaufenen Zeit zu prüfen und zu kritisieren haben.

Zelfs van zijn standpunt uitgaande blijkt *Schlomann* zich geen duidelijk beeld te vormen van wat het woord Prüfung beteekent. Dit blijkt wel zonneklaar uit zijn motiveering, dat voor den Revisor het dauernd Kontrollieren sowie die Buchführung überwachen een tegengesteld belang zou zijn van diens Prüfung. Wij dachten steeds, dat die controle en Überwachung een integreerend deel van den Prüfungsarbeit uitmaakte, — om in dit verband van het Prüfen van een eigene Leistung te spreken is al wel heel zonderling.

Dipl. Kaufmann *Klebba's* bezwaar is zakelijker en minder grotesk. Hij meent dat de W.prüfer geen andere opdrachten bij eenzelfde onderneming mag aanvaarden, omdat hij kans loopt daarmede zijn onafhankelijkheid te verliezen. Hij trekt een vergelijking met den controleur van den fiscus, die evenmin bijzondere opdrachten mag uitvoeren, — een vergelijking, die o.i. echter niet opgaat, omdat de belastingaccountant in een geheel andere verhouding staat tot het bedrijfsleven.

Doordat de W.prüfer zijn mandaat krijgt van en betaald wordt door de te controleeren onderneming, meent *Klebba*, dat de onafhankelijkheid toch reeds gevaar loopt. Hij ziet daarbij echter over het hoofd dat de wet die onafhankelijkheid uitdrukkelijk vooropstelt.

Übernahme weiterer Aufträge bei der gleichen Gesellschaft würde eine weitere Gefährdung der Unabhängigkeit bedeuten, die untragbar wäre. Der Prüfer ist Beauftragter der Allgemeinheit und darf von den Gesellschaften bei denen er die Prüfung ausführt andere Aufträge nicht annehmen. (Met volvoering constateeren wij overigens wederom dat het inzicht: Beauftragter der Allgemeinheit, ook bij *Klebba* niet ontbreekt).

Dr. *Raphael* is evenals *Klebba* van meening dat de onafhankelijkheid bedreigd wordt door uitvoering van nog anderen arbeid dan de obligatorische controle met zich brengt. Prüfer und Berater müssen von verschiedenartigen Gesichtspunkten aus ihre Aufgabe betrachten. Der W.prüfer muss unter allen Umständen von Aussen an dem Betrieb herankommen. Er darf keiner irgendwie gearteten subjektiven Beeinflussung durch Bekannte oder Bekanntes unterliegen.

Dat hij geen subjectieve Beeinflussung mag onderliegen, geven wij uiteraard gaarne toe, dat het gevaar daartoe bestaat erkennen wij eveneens — ook *Rauvise* heeft daarop gewezen, desondanks zijn we niet met den schrijver eens, dat Bekanntes tot subjectieve beïnvloeding moet leiden.

Waar noch *Klebba*, noch *Raphael* zich verder over de zaak uitlaten, en niet wijzen op de toch belangrijke voordeelen van het samengaan, achten zij hun bezwaar blijkbaar doorslaggevend. Daarbij kunnen wij ons niet zonder meer neerleggen.

Het komt ons op het oogenblik nog voor, dat de kans op een doeltreffender en juistere taakuitvoering grootter is wanneer

de Revisor de onderneming kent, al is dit dan qua Berater, dan wanneer hij volmaakt vreemd daar tegenover komt te staan. In het eerste geval zal hij vermoedelijk met grooter kans van waarschijnlijkheid de weergave van de werkelijkheid kunnen beoordeelen dan in het tweede.

Bovendien heeft hij het voor een zeer groot deel zelf in handen bij de aanvaarding van een adviseerende opdracht zijn positie te regelen en ten aanzien van zijn onafhankelijkheid eischen te stellen. Hierop wordt ook door *Adler* gewezen, die overigens nog toevoegt, en daarmede zijn wij het geheel eens (hierin schuilt waarschijnlijk het eenige nimmer te weerleggen bezwaar tegen samengaan der beide functies), dat indien de accountant zich door den aard van zijn adviseerenden arbeid niet meer voldoende vrij voelt staan van de onderneming of de resultaten daarvan, deze niet tot de Prüfung zal overgaan, maar de opdracht daartoe aan een ander zal doen toekomen, — of omgekeerd, indien hij Prüfer is en de verlangde Beratung hem in conflict met zijn Prüfungsfunctie zou brengen, een dergelijke beratende opdracht zal afwijzen.

Tenslotte ontmoeten wij nog een uiteenzetting van het standpunt van het oude Institut für das Revisions- und Treuhandwesen, waarin onderscheid wordt gemaakt tussehen de Beratung, die op een Prüfung zal kunnen volgen en de Beratung die aan een Prüfung kan voorafgaan. Dit laatste wordt aanvankelijk principieel onjuist genoemd. Evenmin als, in verband met de beteekenis van de W.prüfung (eine Untersuchung von gegebenen Betriebsverhältnissen), de controleerende arbeid, enz., enz. in het eigen bedrijf of in het bedrijf van den werkgever (in dienstbetrekking dus) door gebrek aan zelfstandigheid en onafhankelijkheid als Prüfungstätigkeit beschouwd mag worden, kunnen om de zelfde redenen controleerende- en adviseerende functie samengaan in de volgorde: Beratung-Prüfung.

Daaraan wordt dan echter toegevoegd: allerdings wird hierbei wesentlich der Umfang der primären Beratung und ihrer Auswirkung auf die Betriebsverhältnisse sein. In ieder bijzonder geval zal de W.-prüfer zelf hebben te beslissen of hij, het principe der noodzakelijke onafhankelijkheid vooropstellend, meent al dan niet tot samenvoeging van de beide Tätigkeiten in deze volgorde te kunnen overgaan.

Ten aanzien van de omgekeerde volgorde: Beratung volgend op en aansluitend aan een plaatsgevonden Prüfung, wordt opgemerkt dat dit in vele gevallen een logisch gevolg van de resultaten van de Prüfung zal zijn, waartegen uiteraard niets valt in te brengen. Dass in dieser Beziehung Bedenken hinsichtlich einer Pflichten- oder Interessenkollision gegeben sind, ist wohl in keinem Falle anzunehmen.

In dit verband zal zich dan toch echter een moeilijkheid voordoen bij de Prüfung van het volgende jaar. Deze zou dan toch worden een Prüfung, die na de Beratung volgt. Het is ons niet gebleken, dat de consequentie wordt getrokken, dat het tweede jaar de Prüfung door een ander zal moeten worden uitgevoerd. Deze, ook weer met aansluitende Beratung, zou tengevolge hebben dat de onderneming blijvend met twee Wirtschaftsprüfers in relatie staat, die om de beurt een jaar de Pflichtrevision uitvoeren, met een aansluitend jaar van Beratung. Deze gedachte vinden wij niet uitgewerkt; trouwens voor zoover ons bekend komt een dergelijke regelmatige wisseling in de praktijk niet voor, hetgeen ook zeer zeker weer bezwaren met zich zou brengen.

De hierboven weergegeven meningen hebben allen dit gemeen, dat zij in den accountantsarbeid twee „functies” onderscheiden naar den aard van dien arbeid, en wel: de controleerende en de adviseerende; en dat zij, waar ze nu economisch eveneens twee „functies” te vervullen zien — naar de behoef-

ten van de twee soorten belanghebbenden: publiek in het algemeen en ondernemingsleiding —, zonder meer de eerste onderscheiding overbrengen op de tweede en zoo komen te spreken van:

de controleerende functie als vertrouwensorgaan van het publiek en

de adviseerende functie als orgaan (medewerker) van de ondernemingsleiding.

Aangezien de samentrekking van deze beide onderscheidingen niet geheel zuiver is, moeten wij nader preciseeren.

In eenige voor assistentenverenigingen gehouden voordrachten en in het Maandblad v. A. en B. van Februari 1932 heeft Prof. *Limperg* gewezen op het weinig principieele van de verdeling in een controleerende en adviseerende functie. De accountant is bedrijfseconomisch controleur en daarmee is het bedrijfseconomisch adviseerschap zoo innig verbonden, dat wij de uitoefening van deze beide werkzaamheden zullen moeten beschouwen als twee zijden van één functie. Doelmatiger en meer wezenlijk acht hij de onderscheiding naar hun economische beteekenis in een functie:

controleerend (en adviseerend) orgaan van de maatschappij (het maatschappelijk verkeer),
en een functie:

controleerend (en adviseerend) orgaan van de bedrijfsleiding.

Indien wij de beschouwingen van onze Deutsche beroepsgenooten nog eenmaal doorloopen, constateeren wij dat de door hen naar voren gebrachte motiveeringen principieel van tweeërlei aard zijn.

In wezen zijn zij voor een deel gericht op het samengaan van den arbeid ten bate van de maatschappij met den arbeid ten bate van de bedrijfsleiding. Als kern van de kwestie is in dit geval de *onafhankelijkheid* te beschouwen; de evt. tegenstelling tusschen controleerenden en adviseerenden arbeid is van secundair belang.

Voor een ander deel ligt de kern juist in de mogelijke antithese tusschen Prüfung en Beratung, hetgeen niet noodwendig parallel behoeft te loopen met het bestaan van de beide soorten belanghebbenden. Hier gaat het dus om de (al of niet werkelijk bestaande) tegenstelling tusschen *de beide soorten arbeid*, die door Prof. *Limperg* de twee kanten van één functie worden genoemd.

Het in Deutschland gestelde probleem: kann der Wirtschaftsprüfer zugleich Wirtschaftsberater sein, valt dus uiteen in twee vraagstellingen:

- A. Kan de functionaris van „die Allgemeinheit” tegelijkertijd functionaris van de private onderneming zijn? (Dit zijn de twee functies conform de door Prof. *Limperg* als wezenlijk erkende onderscheiding).
- B. Ligt er voor den maatschappelijken vertrouwensman niet een zekere belangentegenstelling, althans de mogelijkheid op een belangentegenstelling, in de beide kanten (controleerend en adviseerend), die zijn functie heeft.

Deze beide vraagstellingen zijn zonder meer op Hollandsche verhoudingen te transponeren. Voor zoover de litteratuur ten onzent zich met het onderhavige probleem heeft beziggehouden, geschiedde dit vanuit den onder A. gestelden gezichtshoek. De accountant, die de beide functies tegelijkertijd uitoefent, zal zijn publieke taak moeten laten overwegen. Zal dus bij de aanvaarding van een opdracht tot organisatie of advies reeds daarmee rekening houden en zijn onafhankelijkheid verzekeren. De mogelijkheid wordt erkend, dat de gelijktijdige uitoefening moeilijkheden met zich kan brengen, doch deze worden te overwinnen, zoo niet te voorkomen, geacht. Wanneer de Beratung

in dit verband ter sprake komt, wordt hiermede steeds bedoeld de Beratung ten bate van de bedrijfsleiding, tegenover de controle ten bate van het publiek. In het algemeen wordt te dien aanzien volstaan met de opmerking dat de accountant „uiteeraard de noodige objectiviteit zal dienen te betrachten” en eventueel zal weigeren een opdracht te aanvaarden, die hem zoodanig aan de onderneming zou kunnen binden, dat er conflict met zijn publieke functie kan ontstaan.

Ten opzichte van het onder B. gestelde heeft men zich, voor zoo ver ons bekend is, in Holland evenmin in het bijzonder beziggehouden als de Duitschers dit doen.

Is er niet een zekere tegenstelling tusschen de adviseerende en de controleerende zijde van de maatschappelijke functie? Houden wij voor oogen dat het bedrijfseconomisch advies gericht is op het welzijn van de onderneming, hetgeen, algemeen economisch beschouwd, zal moeten beteekenen: uiteindelijk op het welzijn van de maatschappij, dan nog blijft het feit bestaan, dat de accountant een certificaat afgeeft, waartoe hij *zijn eigen geste* (de gevolgen van zijn adviezen) op de overgelegde verantwoording, de resultaten, — zij deze geste van zijdelingschen invloed — *mede* aan een beoordeeling zal moeten hebben onderworpen. Loopt hij niet gevaar, waar zijn toetsing of de werkelijke toestand wordt weergegeven mede zijn eigen invloed op dien toestand (evt. de indirecte invloed van zijn bemoeiing op de resultaten) omvat, minder objectief te zijn in zijn kritiek, hetzij omdat hij er op ingesteld geraakte bepaalde feiten vanuit een min of meer subjectieven gezichtshoek te beoordeelen, hetzij omdat het (psychologisch) hem gemakkelijker zal vallen een betrekkelijke waarheid te ondersteunen, dan door een volkomen objectieve waarheid zijn eigen bemoeiingen te laken of, laat ons zachter zeggen: aan mogelijke kritiek bloot te stellen?

Bij het theoretisch opbouwen van dit bezwaar tegen het bestaan van twee kanten aan zijn functie, dringt zich tegelijkertijd de erkenning op van de practische onmogelijkheid om aan dat bezwaar tegemoet te komen door de twee kanten te splitsen. De beide soorten arbeid, Prüfung en Beratung, zijn zooals Prof. *Limperg* opmerkt, te innig met elkander verbonden.

Wij zullen ten aanzien van deze vraag B. dus wel genoegen moeten nemen met de in het verband sub. A. aangehaalde zinsnede, dat de accountant „uiteeraard de noodige objectiviteit zal dienen te betrachten”, thans dus niet slaande op twee mogelijk met elkaar in conflict komende functies, maar thans op de twee mogelijk met elkaar in wrijving komende zijden van éénzelfde functie.

Hoe terloops de opmerking ook wordt gemaakt, het wezen van de kwestie wordt er ongetwijfeld in benaderd. Trouwens ook de Duitschers die oorspronkelijk over de sub. A. gelanceerde tegenstelling spreken, raken zonder het afzonderlijke ervan te herkennen het probleem B. aan. Indien de accountant voelt dat hij door een Beratung zijn objectiviteit als Prüfer zou dreigen te verliezen, moet hij een dergelijke beratende opdracht afwijzen. Dit zal evenzeer gelden voor een Beratung qua orgaan publiek, als voor een Beratung qua orgaan ondernemingsleiding. *Adler's* opmerkingen dienaangaande zijn ongetwijfeld juist.

Blijft nog de vraag, zal de accountant inderdaad zoo nodig tot afwijzen van een opdracht overgaan om zijn objectiviteit te handhaven? Zal hij zich niet tot aanvaarding laten verleiden, waarbij zonder twijfel het vrijwel in elkaar overvloeien van de administratieorganiseerende raadgevingen, waartoe hij genoopt is om zich zijn controleerende taak mogelijk te maken, en die raadgevingen, die daar boven uitgaan, — stimulerend zal werken. Men zal in deze op zijn inzicht moeten vertrouwen en waar tenslotte de geheele functie berust op vertrou-

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

Dat op het oogenblik onze Duitsche beroepsgenoot, de Wirtschafsprüfer, 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 Wirtschafsprüfer” 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 gevarieerd 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 studie jaren.

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 tegenspraken gesignaleerd, die men bij juiste lezing van het aangevallen werk niet als zoodanig behoeft op te vatten en worden anderszins 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 I, ’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.