

DE JAARREKENING VAN „AKTIENGESELLSCHAFTEN" EN DE CONTROLE DAARVAN DOOR DE „WIRTSCHAFTSPRUEFER" II

door B. van Viegen

Veel minder intensief hebben de voorstellen en discussies zich beziggehouden met de vraag, welke consequenties het voor de gepubliceerde jaarrekening heeft, indien de bedrijfsuitoefening geschiedt in onderscheiden vennootschappen die onder centrale leiding staan, dan wel indien een bepaalde vennootschap of een complex van vennootschappen qua bedrijfsuitoefening uit heterogene bestanddelen is opgebouwd. Toch is dit geen vraagstuk van secundaire orde, waarvan men de oplossing zonder bezwaar naar een verre toekomst verschuiven kan.

De lijn der in het voorgaande beschreven gedachten doortrekkend, kunnen wij stellen, dat de rekening en verantwoording der bestuurders zich uit moet strekken over het gehele gebied van hun verantwoordelijkheid, m.a.w. over het gehele gebied waarop het vermogen voor rekening van de aandeelhouders ondernemend werkzaam is. De verantwoordelijkheid van de bestuurders der heersende vennootschappen is immers niet beperkt tot de juridische grenzen van deze lichamen, waarin het vermogen door haar aandeelhouders in eerste instantie werd ingebracht. Hun verslag moet daarom mede het bedrijfsgebeuren der ondergeschikte concerndelen omvatten.

In vele gevallen is daartoe een geconsolideerde jaarrekening als integrale verantwoording omtrent het concern voldoende en vanwege haar overzichtelijkheid te prefereren boven een veelheid van afzonderlijke opstellingen inzake de deelnemingen. Het consolideren is zelfs mogelijk indien er geen sprake is van een wezenlijke integratie of parallelisatie van alle betrokken bedrijven. Om zinvol te zijn moet er echter tenminste een zekere gelijksoortigheid in de bedrijfsuitoefening bestaan; zo heeft het consolideren van de jaarrekening van een produktiehuishouding met die van een huishouding op het gebied der vermogensdistributie nauwelijks enig nut ⁵⁸⁾.

Niettemin blijft er behoefte bestaan aan correcte jaarrekeningen van de individuele vennootschappen, welke bij de consolidatie zijn betrokken. Voor de ondergeschikte vennootschappen is dit nodig, omdat haar (minderheids-)aandeelhouders en crediteuren geen rechtstreekse aanspraken jegens het hogere deel van het concern hebben. Voor de heersende vennootschappen volgt de noodzaak uit het feit, dat haar crediteuren niet op één lijn te stellen zijn met die van de beheerste deelnemingen. In beide gevallen zullen belanghebbenden moeten weten, welke invloed de afhankelijkheidsverhouding op vermogenspositie en rentabiliteit heeft. Die invloed zal zoveel mogelijk in de jaarrekening tot uitdrukking gebracht moeten worden en niet alleen in het „Geschäftsbericht" zoals thans voorgeschreven.

Hoewel er reeds geconsolideerde jaarrekeningen krachtens voorschriften

⁵⁸⁾ Voor een grondige behandeling van consolidatie-voorwaarden en -techniek, zij verwezen naar J. Loos, „De geconsolideerde jaarrekening", 1940, opgenomen in „25 jaren M.A.B.", deel II, pag. 42—74.

der bezettingsautoriteiten gepubliceerd zijn en het I.d.W. voorlopige richtlijnen voor de controle daarvan heeft opgesteld ten behoeve van haar leden, willen zowel de D.I.H.T. als het I.d.W. zich er voorshands van onthouden voorstellen voor een wettelijke regeling dezer materie te doen. Als oorzaken voor deze terughoudendheid worden genoemd het feit, dat men in Duitsland nog geen houvast heeft aan in de praktijk gegroeide regels, mede doordat de organisatie van het bedrijfsleven daar sterk veranderde en nog verandert, alsmede dat de veel verder ontwikkelde praktijk in het buitenland (speciaal in de U.S.A.) niet uniform is.

Het niet samenvallen van juridische en economische begrenzing kan niet alleen nopen tot consolidering, doch evengoed tot verbijzondering in de verslaggeving. Omtrent het bedrijfsgebeuren binnen de grenzen van een bepaalde vennootschap of complex van vennootschappen (als bedoeld in het voorgaande), kan slechts met vrucht een ongedeeld verslag gegeven worden wanneer er sprake is van een nauwe samenhang in de bedrijfsuitoefening, van een bedrijfseconomische eenheid waarbinnen zich een bepaald produktieproces voltrekt. Van een zodanige samenhang zal ook sprake zijn indien de bedrijfsdelen door wezenlijke integratie of parallelisatie aaneengesloten zijn. Omvat daarentegen het verantwoordelijkheidsgebied der bestuurders heterogene bestanddelen, welke bij gebrek aan bedoelde samenhang als zelfstandige bedrijven zijn te beschouwen, dan is een verslaggeving per zelfstandig bedrijf noodzakelijk; veelal zal dit neerkomen op afzonderlijke exploitatie-rekeningen en vermogensopstellingen.

Het streven is er in beide gevallen (consolidatie en analyse) op gericht te voorkomen, dat de min of meer toevallige juridische constellatie afbreuk zou doen aan de leesbaarheid van het verslag.

Voorts moet in dit verband nog de geografische spreiding van het bedrijfsgebeuren genoemd worden. Deze schept een eigen problematiek, welke in het belang van de aandeelhouders tot een zekere analyse van gegevens naar de plaats der bedrijfsuitoefening zou kunnen voeren. Op de vele facetten van dit probleem kan hier echter niet nader worden ingegaan.

Bij de indeling der resultatenrekening moet overigens in het bijzonder gelet worden op de beoordelingsmogelijkheden van de aandeelhouders. Daarbij denken wij aan externe vergelijkingsmogelijkheden, d.w.z. vergelijking met andere perioden en bedrijven („Zeitvergleich” en „Betriebsvergleich”), in tegenstelling tot de toetsing aan normen, die voor het onderhavige bedrijf in de betrokken periode gelden, zoals in de interne verslagen geschiedt. Laatstgenoemde toetsing in de gepubliceerde jaarrekening te betrekken, zou immers een informatie omtrent normen en afwijkingen betekenen, welke functioneel gezien de aandeelhouders niet toekomt en bovendien veelal schadelijk zou zijn voor het bedrijfsbelang, omdat daardoor de concurrentie omtrent het beleid als zodanig zou worden ingelicht.

Ter bevordering van de volgtijdige vergelijking verdient het aanbeveling de ontwikkeling der cijfers over een reeks van jaren in het jaarverslag op te nemen en toe te lichten ⁵⁹⁾.

Daartoe is eveneens bevorderlijk (en tevens in het belang van de vergelijking met andere bedrijven) de onderscheiding van de kosten en opbrengsten der normale bedrijfsuitoefening over de betrokken periode, van de baten en lasten van buitengewone aard, c.q. van vroegere perioden. Derhalve adviseert de D.I.H.T. niet alleen de buitengewone baten, (zoals thans voor-

⁵⁹⁾ Zie Rapport commissie-Rijkens, hoofdstuk V „Tabellen en Grafieken”, blz. 21.

geschreven is), doch ook de buitengewone lasten afzonderlijk in de resultatenrekening te doen verschijnen. Van een voorstel ook het onderscheid tussen lopende en incidentele lasten en baten tot uitdrukking te brengen, ziet hij echter af, omdat anders de resultatenrekening te gecompliceerd zou worden en de consequenties niet goed te overzien zouden zijn ⁶⁰⁾).

Schulz merkt hierbij op: „Die Kontenrahmen unterscheiden nach betriebsfremden, periodenfremden und aussergewöhnlichen Posten. Die Unterscheidung nach betriebsbedingten und betriebsfremden Posten lässt sich gesetzlich nicht regeln, allein schon, weil diese Posten sich aus dem Primäraufwand bzw. Ertrag nur zum Teil ausgliedern lassen. Aber auch bei den periodenfremden Posten sollte man nur den Ausweis aussergewöhnlicher (bzw. „ausserordentlicher“) Posten verlangen“ ⁶¹⁾. Volgens Minz zijn de „Wirtschaftsprüfer“ van mening dat, „solange der Gesetzgeber keine Aufteilung des Gewinns nach Betriebsabteilungen und Umsatzgruppen vorschreibt, die Entscheidung über das, was zum ordentlichen und ausserordentlichen Aufwand bzw. Ertrag zu rechnen ist, jeweils dem bilanzierenden Unternehmen und dem Abschlussprüfer überlassen bleiben soll“ ⁶²⁾.

De oplossing van deze kwestie is dus blijkbaar afhankelijk van de vraag of de verlies- en winstrekening categorisch of organisch van opbouw is. Hoe deze keus ook uitvalt, in beide gevallen zal een nadere formulering bij de wet, c.q. een publieke interpretatie door accountantsorganisatie en bedrijfsleven gezamenlijk te formuleren, nodig zijn om spraakverwarring te voorkomen.

De keuze tussen de organische en categorische indeling der resultatenrekening speelt ook bij het vraagstuk van de bedrijfsvergelijkende beoordeling een grote rol.

De rubricering naar kostensoorten ligt voor de hand, gelet op de categorische indeling der voorraden produktiemiddelen in de balans. Zij heeft bovendien het voordeel, dat de primaire gedaante van de kosten uniform omschreven wordt voor alle produktiehuishoudingen, ongeacht de opbouw hunner organisatie en de aard van hun produktieproces, zodat zij zich goed leent voor een wettelijk indelingsschema.

Bij het leggen van relaties tussen de voorraden produktiemiddelen in de balans en hun verbruik, alsmede tussen de opbrengst en de kosten per soort, doet zich echter als bezwaar gevoelen, dat de voorraden halffabrikaat niet naar de kostensoorten worden geanalyseerd. Dit bezwaar hindert de beoordeling meer, naarmate deze voorraden en de daarin optredende schommelingen relatief groter zijn.

Ook het bewaren van de primaire gedaante van kosten en opbrengsten is technisch niet altijd even gemakkelijk. De rubricering moet immers consequent volgehouden worden, m.a.w. het element van bestemming mag men er niet inbrengen ⁶³⁾, wil men dubbeltellingen en daarmee inflatie van de resultatenrekening voorkomen, om niet te spreken van de begripsverwarring, welke het voordeel van de uniforme omschrijving teniet zou doen. Volkomen consequent kan men in dit opzicht echter vrijwel nooit zijn. Het streven naar een zuivere kostensoortenrubricering in de resultatenrekening ondervindt bovendien bij toepassing van de vervangingswaardeleer nog

⁶⁰⁾ „Zur Reform des Aktienrechts“ (D.I.H.T.), pag. 43.

⁶¹⁾ Dr. C. E. Schulz, Fachtagung 1955, t.a.p. pag. 254.

⁶²⁾ Dr. W. Minz, Fachtagung 1955, t.a.p. pag. 86.

⁶³⁾ Zie Prof. Dr. H. J. van der Schroeff, „De leer van de kostprijs“, 2e druk, 1948, Hoofdstuk III, pag. 58 e.v.

enige andere administratief-technische moeilijkheden, welke verband houden met eventuele veranderingen van de vervangingswaarde der voorraden gereed produkt en halffabrikaat, alsmede met het incalculeren der rentekosten.

Hoewel voor deze praktische moeilijkheden waarschijnlijk bruikbare oplossingen gevonden kunnen worden, blijft het de vraag of de categorische rubricering wel bevredigend is, gelet op de mogelijkheden van bedrijfsvergelijking. De vergelijking met gegevens van andere bedrijven wint immers aan doeltreffendheid, naarmate de overeenkomst met de in de vergelijking betrokken bedrijven groter is qua verrichtingen en produkten. De combinatie-mogelijkheden in beide richtingen zijn echter vele, zodat een volkomen gelijksoortigheid van bedrijfsgebeuren veelal niet aangetroffen wordt. Derhalve vragen wij ons af of het geen aanbeveling verdient, deze vergelijkbaarheid te bevorderen door een analyse naar de geïntegreerde of geparalleliseerde bedrijfsdelen, m.a.w. te komen tot een organische opbouw van de jaarrekening.

Toch is ook hier voorzichtigheid geboden. De bestaansreden van een combinatie hangt nl. nauw samen met de voor het betrokken bedrijf geldende verhoudingen van hoeveelheid, tijd en plaats.

Het is daarbij de vraag of steeds van een eigen rentabiliteit der onderdelen gesproken kan worden. En zeker mag men niet zonder meer onderstellen, dat de rentabiliteit van het bedrijf gelijk zou moeten zijn aan de som der rentabiliteiten van de afzonderlijke bestanddelen, zoals die elders — eventueel in andere combinaties — in andere verhoudingen voorkomen. De analyse zou mede daardoor kunnen voeren tot een veelheid van gegevens, die de aandeelhouders het overzicht doet verliezen, of wel tot cijfermateriaal, dat zo moeilijk te interpreteren is, dat zij er eerder verkeerde conclusies uit trekken, dan dat het hun beoordelingsmogelijkheden ondersteunt. Bovendien zou een vergaande analyse het bedrijfsbelang kunnen schaden, doordat de concurrentie teveel inzicht in de sterke en zwakke punten van de organisatie zou krijgen.

Daarom leent deze materie zich moeilijk voor algemene imperatieve voorschriften. Waar zich in de praktijk niettemin de mogelijkheden tot een dergelijke verbijzondering voordoen en de noodzaak zich doet gevoelen, dient men zich te beperken tot een klein aantal hoofdgroepen in de produkten, resp. belangrijke sectoren van de voortbrenging, voldoende om redelijke vergelijkmogelijkheden ook bij zeer complexe huishoudingen te scheppen.

Het voorstel van de D.I.H.T. geeft een rubricering naar kostensoorten te zien, zij het dat deze niet geheel consequent is volgehouden. Terecht maken verscheidene commentaren bijvoorbeeld bezwaar tegen de rubriek „Zusätzliche Aufwendungen für Sozial- und Versorgungszwecke”.

De opstelling wordt in scontro-vorm gegeven, hetgeen m.i. minder doelmatig is dan de verticale of gestaffelde opstelling, zoals wij die in de aanbevelingen van het „American Institute of Accountants” en van de commissie-Rijkens aantreffen.

Laatstgenoemde onthoudt zich overigens van een advies met betrekking tot de onderverdeling van de „kostprijs der verkopen”. Wel meent zij dat „de publikatie van salarissen, lonen en sociale kosten en van afschrijvingen doelmatig is te achten” ⁶⁴). De neiging tot een categorische rubricering is dus ook bij haar aanwezig. Hoe moeilijk het is op dit gebied eenstemmig-

⁶⁴) Rapport commissie-Rijkens, pag. 17.

heid te bereiken, bleek uit het rapport van de „Commission des techniques comptables”, uitgebracht op het congres van de „Union Européenne des experts-comptables économiques et financiers” (U.E.C.), in oktober 1953 te Florence gehouden. Deze commissie kwam tot aanbeveling van een uniforme indeling van het rekeningstelsel, doch slaagde er niet in de groep „kosten” nader te rubriceren, wegens de verscheidenheid in opvatting bij de vertegenwoordigers der landen. Zij zal zich daarover beraden voor de volgende samenkomst ⁶⁵⁾.

Het door de D.I.H.T. voorgestelde wettelijke minimum-schema der verlies- en winstrekening ziet er a.v. uit: ⁶⁶⁾

„I. Auf der Seite der Aufwendungen:

1. Löhne und Gehälter;
2. Sozialabgaben;
3. zusätzliche Aufwendungen für Sozial- und Versorgungszwecke;
4. Abschreibungen und Wertberichtigungen auf
 - a) das Sachanlagevermögen und die immateriellen Werte,
 - b) das Finanzanlagevermögen,
 - c) das Umlaufvermögen;
5. Zinsen und ähnliche Aufwendungen;
6. Steuern
 - a) vom Einkommen, vom Ertrag und vom Vermögen,
 - b) sonstige;
7. ausserordentliche Aufwendungen;
8. sonstige Aufwendungen;
9. Zuweisungen an
 - a) die gesetzliche Rücklage,
 - b) die freie Rücklage.

II. Auf der Seite der Erträge:

1. Der Betrag, der sich nach Abzug der Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, bei Handelsbetrieben nach Abzug der Aufwendungen für die bezogenen Waren sowie nach Abzug der unter Nr 2-6 gesondert auszuweisenden Erträge ergibt;
2. Erträge aus
 - a) Beteiligungen,
 - b) sonstigem Finanzanlagevermögen;
3. Zinsen und ähnliche Erträge;
4. ausserordentliche Erträge einschliesslich der Beträge, die durch die Auflösung von Wertberichtigungen und Rückstellungen gewonnen worden sind;
5. Erträge, die aus der Auflösung
 - a) der gesetzlichen Rücklage,
 - b) der freien Rücklagegewonnen worden sind.”

Door de sterke beperking der salderingen, het schrappen van enkele duistere posten en de nadere specificatie van andere rubrieken, is dit schema veel beter dan het vigerende voorschrift.

5. *Het Jaarverslag („Geschäftsbericht”).*

Hoewel het jaarverslag in tegenstelling tot balans en verlies- en winst-

⁶⁵⁾ Zie Dr. C. E. Schulz, Fachtagung 1955, t.a.p. blz. 223/224.

⁶⁶⁾ „Zur Reform des Aktienrechts” (D.I.H.T.), pag. 41/42.

rekening niet in bepaalde bladen gepubliceerd behoeft te worden en daarom eigenlijk minder publiek is dan deze stukken, is de inhoud verre van geheim. Het staat de aandeelhouders ter beschikking ten behoeve van het verlenen der decharge en het besluit omtrent de winstverdeling; eventueel ook voor de vaststelling der jaarrekening in uitzonderingsgevallen. Aan zakenrelaties wordt het veelal toegezonden, terwijl men er ook kennis van kan nemen ten kantore van het handelsregister, waar de jaarstukken voor ieder ter inzage liggen.

Opgemaakt volgens het principe van „consciëntieuze en getrouwe aflegging van rekening en verantwoording”, moet het

1. de gang en stand van zaken bij de vennootschap weergeven („Lagebericht”) en
2. de balans en verlies- en winstrekening toelichten („Erläuterungsbericht”).

Afgezien van de uitdrukkelijke bepaling, dat ook voorvallen na de balansdatum behandeld moeten worden voorzover ze van bijzonder belang zijn, geeft de wet niet nader aan wat er in het „Lagebericht” moet staan. De bedoeling is echter kennelijk een samenvattend overzicht van de ontwikkeling van het bedrijf in het afgelopen jaar te geven, waarbij data, welke de jaarrekening in engere zin niet geeft en die desondanks voor de beoordeling nodig zijn, naartoren worden gebracht.

Het „Erläuterungsbericht” geeft een toelichting op die jaarcijfers, welke niet zonder meer duidelijk zijn. De buitengewone posten genieten daarbij uiteraard de meeste belangstelling. In dit deel van het verslag vindt men dus datgene, wat nodig is tot goed begrip van de cijfers en ter vermindering van foutieve gevolgtrekkingen. De toelichting van belangrijke afwijkingen t.o.v. de vorige jaarrekening is uitdrukkelijk voorgeschreven. Voorts vermeldt § 128 Akt. G. nog een aantal onderwerpen, waarvan de toelichting verplicht is; deze betreffen manipulaties met eigen aandelen, bijzondere gegevens over kapitalisatie en aanspraken op de winst, obligo's welke niet uit de balans blijken, de beloning en de namen van directie en commissarissen, alsmede de betrekkingen tot concernondernemingen en organisaties tot regeling van prijzen en afzet.

Dat de wetgever een reëel aanvullend en toelichtend verslag beoogde en geen verzameling nietszeggende algemeenheden, blijkt uit de ingelaste *beschermingsclausule*. Deze komt nl. hierop neer, dat de verslaggeving op een bepaald punt slechts achterwege kan blijven, voorzover overwegende belangen van de vennootschap of van een daarmee verbonden onderneming zich daartegen verzetten, dan wel indien het algemene (nationale) belang zulks vereist.

Schlegelberger/Quassowski ⁶⁷⁾ zijn van mening, dat bij beantwoording van de vraag, of er van overwegende belangen der vennootschap sprake is, een afweging moet volgen van het belang dat het bedrijf bij de geheimhouding heeft, tegen het belang van degenen die door de publikatieplicht beschermd worden. Naar algemene opvatting ⁶⁸⁾ moet de clausule eng geïnterpreteerd worden. Weliswaar mag men uit dezen hoofde bepaalde mededelingen weglaten, doch het algemene beeld mag daardoor niet vertekend worden. Dat bekendmaking van zekere feiten onvoordelig is voor het bedrijf, rechtvaardigt daarom zeker niet automatisch het hanteren van de clausule. Het behoort ook tot de taak van de accountant te beoordelen of er sprake is van juiste toepassing dezer bepaling.

⁶⁷⁾ Schlegelberger/Quassowski, Aktiengesetz, uitg. 1937, blz. 560/2.

⁶⁸⁾ Zie W. P. Jahrbuch 1954, pag. 378/379.

Ten aanzien van het „Geschäftsbericht” is verbetering der publikaties slechts op basis van vrijwilligheid te bereiken, omdat de gewenste inhoud van het verslag nauwelijks voor positieve, gedetailleerde formulering vatbaar is. De D.I.H.T. wijst erop, „dass ein Aktionär im Geschäftsbericht nicht nur volks- und betriebswirtschaftliche Ausführungen und einen ausführlichen Sozialbericht erwartet, sondern vor allem die entscheidenden aktienrechtlichen Angaben über die Geschäftslage der Gesellschaft. Der D.I.H.T. ist der Auffassung, dass diese spezifisch aktienrechtliche Publizität nicht hinter der ebenso notwendigen psychologischen Wirkung des Geschäftsberichts zurücktreten darf”⁶⁹).

III. De controle van de jaarrekening der „Aktiengesellschaften” door de „Wirtschaftsprüfer”.

1. De wettelijke regeling van het beroep van „Wirtschaftsprüfer”.

Sedert 1931 mag het *predikaat* „Wirtschaftsprüfer” slechts gevoerd worden door de accountants, die als zodanig zijn aangesteld door de overheid, tot het verrichten van controles welke de wet verplicht gesteld heeft. Wij hebben hier dus te doen met een speciale categorie van accountants, wier activiteit zich evenwel niet beperkt tot de genoemde specifieke functie. Andere controlerende en adviserende functies op bedrijfseconomisch en fiscaal gebied worden door hen evenzeer vervuld.

Nadat bij het instellen der kwalificatie enige grondregels in de zgn. „Ländervereinbarung” waren vastgelegd, werden de examinering, de aanstelling, de grondslagen voor de beroepsuitoefening en de tuchtrechtspraak nader gereguleerd door voorschriften van de toenmalige „Hauptstelle”, welke tot aan de capitulatie van Duitsland van kracht bleven. Zij vormen de basis voor de huidige wetten en verordeningen, die echter door de sterke decentralisatie tijdens de bezetting, vrij veel regionale afwijkingen vertonen. Door een uniforme beroepswet („Wirtschaftsprüferordnung”), waarvan het ontwerp bij de Bondsdag in behandeling is⁷⁰), wil men een einde aan deze versplintering maken. Dit ontwerp sluit zich op de meeste punten bij bestaande regelingen aan. Als belangrijkste veranderingen ten opzichte van de huidige toestand, moeten genoemd worden het streven, een centraal beroepsorgaan als publiekrechtelijk lichaam met zelfbesturende bevoegdheden te stichten en de reorganisatie van de tuchtrechtspraak. De hoofdlijnen van de wettelijke regeling van het beroep in Duitsland kunnen daarom het best geschetst worden door een uiteenzetting van de voornaamste punten van het wetsontwerp, waarbij zo nodig naar de bestaande voorschriften wordt verwezen⁷¹).

Om *toegelaten* te kunnen worden tot het vakexamen, hetwelk zij met goed gevolg dienen af te leggen om voor aanstelling in aanmerking te komen, moeten de kandidaten een zekere vooropleiding hebben genoten, praktische ervaring bezitten en voldoen aan bepaalde (negatief geformuleerde) eisen van persoonlijke geschiktheid.

Als *vooropleiding* wordt normaliter een voltooide universitaire studie op economisch, juridisch, technisch of landbouwkundig gebied geëist; de

⁶⁹) „Zur Reform des Aktienrechts” (D.I.H.T.), pag. 52.

⁷⁰) Zie „Bonner Drucksache 784”, uitgegeven door Dr. Hans Heger, Bad Godesberg (wetsontwerp, memorie van toelichting en correspondentie tussen regering en parlement).

⁷¹) Voor het huidige recht zij overigens verwezen naar W. P. Jahrbuch 1954, pag. 1 t/m 69.

laatstgenoemde categorie is in de bestaande wetgeving niet vermeld. Aan de eis van *praktische ervaring* zal zijn voldaan, indien de kandidaat tenminste 6 jaar in het bedrijfsleven werkzaam was. Van deze periode moeten tenminste 4 jaren aan de publieke accountantscontrole zijn besteed; tenminste 2 jaar daarvan moet de kandidaat bij een „Wirtschaftsprüfer” aan de controle van jaarrekeningen en het opstellen der rapporten medegewerkt hebben. De ontworpen voorschriften inzake de *persoonlijke geschiktheid* betreffen de bevoegdheid openbare ambten te bekleden, disciplinaire verwijdering uit de publieke dienst, onwaardig gedrag, lichaamsgebreken, financiële positie, ondercuratelestelling en nationaliteit; buitenlanders worden als regel volgens het reciprociteitsbeginsel behandeld.

Bij het *vakexamen* zullen „Betriebswirtschaft” (A), „Wirtschaftsrecht” (B) en „Steuerrecht” (C) de voornaamste *examengebieden* zijn. Daarnaast worden „Allgemeine Kenntnisse der Grundzüge der Volkswirtschaftslehre” (D) en „Berufsrecht” (E) genoemd. Sector (A) en (E) zijn qua genoemde examenstof vergelijkbaar met de N.I.v.A.-examens bedrijfseconomie, inrichtingsleer en controleleer; de sectoren (B), (C) en (D) komen in dit opzicht overeen met de examens recht, belastingrecht en sociale economie van het N.I.v.A.

Het examen bestaat uit een scriptie, een schriftelijk examen en een mondeling examen. De *scriptie* vormt het wetenschappelijke deel van het examen. Het *schriftelijk examen* bestaat uit 3 proefwerken van elk 4 à 6 uur, één voor elk der voornaamste examengebieden (sectoren A, B en C); uitsluitend praktische gevallen mogen daarin aan de orde gesteld worden. Op het *mondeling examen* moet de kandidaat eerst een korte voordracht houden over een onderwerp, dat de examencommissie kiest uit een drietal, voorgesteld door de kandidaat; daarna wordt het mondeling examen algemeen.

De *examencommissie*, evenals de toelatingscommissie door de overheid te benoemen, zal gevormd worden door een vertegenwoordiger van de Minister van Economische Zaken als voorzitter, een hoogleraar in de bedrijfseconomie, een vertegenwoordiger van het bedrijfsleven, één van de rechtswetenschap, één van de belastingdienst en drie „Wirtschaftsprüfer”.

In deze opzet (§§ 5 t/m 26 van het wetsontwerp) zijn de grote nadruk op de praktische vorming, de keuze van de vereiste vooropleiding, het ontbreken van een gespecialiseerde theoretische accountantsopleiding en de relatieve plaats van het onderdeel „Betriebswirtschaft” de opmerkelijkste punten.

De leidende gedachte is daarbij kennelijk de stelling „*das Prüfungswesen ist theoretisch nicht erlernbar*”⁷²⁾, waarop primair de eis van 4 jaar controle-praktijk berust. Ook het feit, dat bij de toekomstige „Regelung der Ausbildung des Berufsnachwuchses” (§ 123) de stage weer in het bijzonder genoemd wordt, kan daaruit verklaard worden.

Het gebied van de vereiste universitaire vooropleiding is zo ruim gekozen, dat — hoewel er minstens enige kennis van de economie door gewaarborgd wordt — niet van een theoretische scholing voor het beroep gesproken kan worden. Een gespecialiseerde theoretische opleiding wordt noch door de hogescholen, noch door de beroepsorganisatie verzorgd. Voorts blijkt uit de samenvatting van bedrijfseconomie, inrichtingsleer en controleleer in het onderdeel „Betriebswirtschaft”, dat aan deze sectoren in feite minder aandacht wordt geschonken dan in Nederland.

⁷²⁾ Bonner Drucksache 784, pag. 45, toelichting op § 9, pt. 1.

De accenten liggen dus in Duitsland en Nederland verschillend. Uit deze onderscheiden opvattingen ware echter wel een gelukkige combinatie te selecteren. Zou het in ons land niet nuttig zijn de grote betekenis van de praktische ervaring te erkennen door daaraan bij de verwerving van het accountantsdiploma concrete eisen te stellen, evenzeer als men in Duitsland naar een speciale theoretische scholing zou dienen te streven? En zou men er in beide landen niet toe moeten overgaan, bij opleiding en examinering de onderdelen belastingrecht, bedrijfseconomie, inrichtingsleer en controleleer als „de grote vier” te behandelen?

Geslaagde kandidaten zullen volgens het ontwerp op hun verzoek tot „Wirtschaftsprüfer” aangesteld ⁷³⁾ worden door de Minister van Economische Zaken van het „Land”, waarin zij zich zullen vestigen of hun praktijk uitoefenen. In overeenstemming met het huidige recht zullen zij echter vrij zijn in de keuze van hun vestigingsplaats binnen de republiek en het „Land” Berlijn; van daaruit mogen zij hun praktijk zonder geografische beperking uitoefenen (principe der „Freizügigkeit” ⁷⁴⁾).

De aanstelling geschiedt door het uitreiken van een oorkonde, nadat de kandidaat de volgende eed zal hebben afgelegd:

„Ich schwöre bei Gott dem Allmächtigen und Allwissenden, dass ich die Pflichten eines Wirtschaftsprüfers verantwortungsbewusst und sorgfältig erfüllen, insbesondere Verschwiegenheit bewahren und Prüfungsberichte und Gutachten gewissenhaft und unparteiisch erstatten werde, so wahr mir Gott helfe.”

Aangestelden zijn verplicht in de uitoefening van hun beroep de *beroepsaanduiding* „Wirtschaftsprüfer” te voeren. Daarnaast mogen zij academische graden en titels voeren, doch t.a.v. het vermelden van andere hoedanigheden zijn zij aan beperkende bepalingen onderworpen.

Door hun aanstelling zullen zij — als het ontwerp tot wet wordt — van rechtswege lid zijn van de „Wirtschaftsprüferkammer” ⁷⁵⁾, een publiekrechtelijk lichaam met zelfbesturende bevoegdheden in beroepsaangelegenheden. Dergelijke lichamen bestaan reeds in verscheidene „Länder”; de regeling hunner bevoegdheden vindt men in hun statuten. Het wetsontwerp beoogt deze „Selbstverwaltung” tot algemeen principe te maken en uniform te regelen. Het doel van de „Wirtschaftsprüferkammer” zal in het algemeen zijn, voor de beroepsbelangen der leden te waken en die te bevorderen. De voornaamste taken zullen zijn het toezicht op de beroepsuitoefening (zowel het geven van richtlijnen daarvoor, als het aanhangig maken van tuchtrechtzaken), de behandeling van vaktechnische vraagstukken en het organiseren van de vorming der toekomstige accountants. De „Wirtschaftsprüferkammer” voert ook het openbare beroepsregister.

Op basis van vrijwilligheid zijn bijna alle „Wirtschaftsprüfer” ⁷⁶⁾, hetzij individueel, hetzij collectief (via regionale organisaties) aangesloten bij het „Institut der Wirtschaftsprüfer” ⁷⁷⁾ te Düsseldorf. Dit instituut, dat — zij het met een onderbreking tijdens het nazi-regime — sedert 1932 bestaat, houdt zich in hoofdzaak bezig met vraagstukken op vaktechnisch gebied;

⁷³⁾ De omtrent aanstelling en beëdiging ontworpen voorschriften zijn vervat in de §§ 27 t/m 36 van het wetsontwerp.

⁷⁴⁾ Zie § 3 van het ontwerp.

⁷⁵⁾ De organisatie van de stand is geregeld in de §§ 70 t/m 79 van het ontwerp.

⁷⁶⁾ Volgens Dr. R. Baudisch (zie Fachtagung 1955, pag. 27) telde West-Duitsland begin 1955 ca 1400 „Wirtschaftsprüfer”.

⁷⁷⁾ Zie W. P. Jahrbuch 1954, pag. 62 e.v.

bovendien vertegenwoordigt het de stand der „Wirtschaftsprüfer“ in de pogingen om tot uniform beroepsrecht te komen. De „Hauptfachausschuss“ publiceert van tijd tot tijd zijn mening omtrent principiële kwesties, in de vorm van zgn. „Gutachten“. Ofschoon deze uitspraken de leden juridisch niet binden, hebben zij toch grote praktische betekenis.

De grondregels welke men in de huidige wetgeving aantreft ter zake van de *beroepsuitoefening in het algemeen*, vinden wij terug in het derde deel van het wetsontwerp (§§ 55 t/m 69), handelende over de rechten en plichten der „Wirtschaftsprüfer“. Deze komen hierop neer, dat de accountant zijn beroep onder eigen verantwoordelijkheid, onafhankelijk, onpartijdig en consciëntieus moet uitoefenen, geheimhouding dient te betrachten en zich heeft te onthouden van elke activiteit, welke onverenigbaar is met zijn beroep of met het aanzien van de beroepsstand. De bestaande eis van uitoefening als hoofdberoep wordt in het ontwerp niet expliciet gesteld.

Een „Wirtschaftsprüfer“ kan volgens het ontwerp zijn beroep slechts *onder eigen verantwoordelijkheid* uitoefenen indien hij werkzaam is als zelfstandig gevestigd accountant, dan wel als directeur of firmant van een „Wirtschaftsprüfungsgesellschaft“ of als medewerker of procuratiehouder bij een „Wirtschaftsprüfer“ (c.q. een met deze gelijkgestelde vennootschap of instantie). Ingeval hij in een ondergeschikte positie verkeert, moet vaststaan, dat hij geen verklaringen of rapporten behoeft te tekenen, waarvan de inhoud (door ingrijpen van zijn superieuren) niet met zijn overtuiging strookt.

Tot degenen die het beroep onder eigen verantwoordelijkheid uitoefenen, worden ook de „Wirtschaftsprüfungsgesellschaften“⁷⁸⁾ gerekend. Dit kunnen zowel „Kapitalgesellschaften“ („Aktiengesellschaften“, „Kommanditgesellschaften auf Aktien“ en „Gesellschaften mit beschränkter Haftung“; allen rechtspersonen) als „Personalgesellschaften“ („offene Handelsgesellschaften“ — onze vennootschappen onder firma — en „Kommanditgesellschaften“; geen rechtspersonen) zijn. Merkwaardigerwijze ontbreekt juist de maatschap („bürgerlichrechtliche Gesellschaft“) in deze opsomming. Directeuren, resp. persoonlijk aansprakelijke vennoten, moeten volgens het ontwerp in principe „Wirtschaftsprüfer“ zijn; de overheid kan echter toestaan, dat als zodanig ook specialisten op andere terreinen (bv. juristen, technici) fungeren, mits steeds tenminste de helft der plaatsen door „Wirtschaftsprüfer“ wordt bezet. Voorts moet bij het afgeven van verklaringen welke wettelijk vereist zijn, steeds een „Wirtschaftsprüfer“ medeondertekenen. Bovendien zijn zodanige bepalingen ontworpen, dat aan de hand van het beroepsregister te allen tijde kan worden vastgesteld in wiens handen zich de aandelen van vorengenoemde „Kapitalgesellschaften“ bevinden, zodat toezicht op de onafhankelijkheid kan worden uitgeoefend.

Het merkwaardige van deze constructie is, dat het beroep kan worden uitgeoefend door vennootschappen, die daarmee in zekere zin in de plaats van de natuurlijke personen treden; deze toestand heeft in Duitsland van meet af aan bestaan. Hier is sprake van een hinken op twee gedachten. Enerzijds was en is men van mening, dat de accountant een vrij beroep en geen bedrijf uitoefent, doch anderzijds laat men tot de beroepsuitoefening vennootschappen toe, wier rechtsvorm volgens de wet ten doel heeft „dem Betrieb eines gewerblichen Unternehmens (zu) dienen“⁷⁹⁾. Om de per-

⁷⁸⁾ Aan deze vennootschappen zijn de §§ 39 t/m 48 van het ontwerp gewijd.

⁷⁹⁾ Zie „Gesellschaftsrecht“ door Dr. J. Wiefels in Schaeffers „Grundriss des Rechts und der Wirtschaft“, Abs. I, 7. Band, III. Teil, 1949, pag. 7.

soonlijke verantwoordelijkheid desondanks te handhaven, worden niet alleen de „Wirtschaftsprüfungsgesellschaften", doch ook al haar directeuren of persoonlijk aansprakelijke firmanten lid van de „Wirtschaftsprüferkammer". Deze personen worden daardoor onderworpen aan de tuchtspraak. De vennootschap kan echter als zodanig niet gestraft worden ⁸⁰⁾. Wel wordt de erkenning als „Wirtschaftsprüfungsgesellschaft" o.m. ingetrokken, indien van een der directeuren of persoonlijk aansprakelijke firmanten de aanstelling wordt ingetrokken, c.q. indien één hunner wordt veroordeeld tot uitsluiting uit de stand der „Wirtschaftsprüfer". Daar staat echter tegenover, dat de erkenning van de vennootschap in een dergelijk geval blijft bestaan, indien zij onverwijld een einde maakt aan de bevoegdheid van de betrokkene de vennootschap te vertegenwoordigen of als directeur op te treden. Het ontwerp beoogt dus blijkbaar te voorkomen, dat beperkingen in de persoonlijke aansprakelijkheid jegens derden, de verantwoordelijkheid der leidende personen voor de eigen arbeid zouden aantasten. Over een verantwoordelijkheid voor de arbeid van mede-directeuren of -firmanten wordt in het ontwerp niet gesproken.

Bij het begrip „Eigenverantwoordelijkheid" moet ook gedacht worden aan de *persoonlijke vervulling van de functie*. Om die te waarborgen is onder de huidige voorschriften het aantal assistenten, dat „Wirtschaftsprüfungsgesellschaften" per „Wirtschaftsprüfer" in dienst mogen hebben, in het algemeen tot hoogstens 6 of 5 beperkt; in sommige gebieden geldt die norm ook voor de zelfstandig gevestigde accountants. Dergelijke normen zal in de toekomst de „Wirtschaftsprüferkammer" kunnen stellen.

Het aantal assistenten aangesloten bij het N.I.v.A., per lid van het Instituut dat in de openbare beroepsuitoefening werkzaam was, daalde van 1947 tot 1954 geleidelijk van 6,5 tot 5,2 ⁸¹⁾. Aangezien deze gemiddelden noch alle accountants, noch alle (of uitsluitend) assistenten van de betrokken kantoren omvatten en de spreiding om de gemiddelden niet bekend is, kan van een toetsing der Nederlandse verhoudingen aan bedoelde Duitse normen geen sprake zijn; als indicatie zijn de getallen evenwel interessant.

Een beperking van het aantal assistenten per firmant of medewerker is m.i. in het algemeen zinvol als waarborg tegen ontaarding van het beroep in exploitatie van assistenten. Zij is het te meer indien de tendens bestaat, dat de accountantsarbeid — relatief gezien — kwantitatief beperkt, doch kwalitatief zwaarder wordt.

Omtrent de *onafhankelijkheid en onpartijdigheid* bevat het algemene Duitse beroepsrecht thans bepalingen, welke materieel op hetzelfde neerkomen als hetgeen in de artt. 3 en 4 der Eereregelen (E.R.) voor de leden van het N.I.v.A. is voorgeschreven. Het wetsontwerp stelt zeer algemeen, dat de accountant zijn diensten moet weigeren indien zijn activiteit „für eine pflichtwidrige Handlung in Anspruch genommen werden soll oder die Besorgnis der Befangenheit bei der Durchführung eines Auftrages besteht" (§ 61).

De plicht tot *geheimhouding* wordt evenals de consciëntieuze en onpartijdige plichtsvervulling uitdrukkelijk in de eedsformule genoemd. Zij heeft dezelfde strekking als het ter zake in het eerste lid van artikel 2 van het Reglement van Arbeid (R.v.A.) van het N.I.v.A. bepaalde en geldt ook voor de assistenten. Voor de controle van de „Aktiengesellschaften" zijn deze verplichtingen bijzonderlijk vastgelegd in de §§ 137 en 141 Akt.G.

⁸⁰⁾ Zie „Bonner Drucksache 784", toelichting § 88, blz. 83.

⁸¹⁾ Zie jaarverslag N.I.v.A. 1953/54, pag. 8 en 9, gepubliceerd in „De Accountant", nov. 1954 (61e jaargang, nr. 3).

Overtreding van § 137 Akt.G. (onafhankelijkheid van de accountant) heeft nietigheid van de controle tengevolge; § 141 Akt.G. (consciëntieuze en onpartijdige controle; geheimhouding) stelt de privaatrechtelijke aansprakelijkheid tegenover de gecontroleerde vennootschap vast.

Deze schadevergoedingsplicht is, indien althans geen opzet aanwezig was, beperkt tot DM. 100.000,— per controle. In aansluiting daarop werd in 1941 de verzekering tegen aansprakelijkheid uit hoofde van de beroepsuitoefening verplicht gesteld; het wetsontwerp wil deze verplichting doen voortbestaan. De minimum-bedragen zijn thans DM. 100.000,— per geval en per jaar.

Ter bewaring van zijn beroepsgeheim komt de „Wirtschaftsprüfer” het verschoningsrecht toe in civiele zowel als in strafrechtelijke processen. De aantasting door de belastingwetgeving van dit recht in fiscale zaken is een omstreden kwestie. Men streeft naar een nieuwe regeling van deze materie, waarbij gelijkstelling met de positie der advocaten beoogd wordt.

De bepalingen omtrent de *verenigbaarheid* van het accountantsberoep met andere beroepen, werkzaamheden en functies zijn in de Duitse wetgeving meer gedetailleerd dan de richtlijnen, gegeven door de artt. 1, 2, 4 lid 2 en 8 sub a E.R. Het wetsontwerp staat de accountant toe, mede uit te oefenen alle vrije beroepen, waarbij de belangen van derden op economisch, technisch of juridisch gebied worden waargenomen, werkzaam te zijn bij wetenschappelijke instituten en als docent bij het hoger onderwijs, als gevolmachtigde vermogen voor derden te beheren („treuhänderische Verwaltung”) en zelfstandig werkzaam te zijn op het gebied van kunst en letteren. Daarentegen is hem uitdrukkelijk verboden een functie in het bedrijfsleven te bekleden („gewerbliche Tätigkeit”). Het is hem slechts geoorloofd in dienst van anderen te staan, indien deze relatie valt onder de „eigenverantwoordelijke Wirtschaftsprüfertätigkeit”, dan wel vorengenoemde werkzaamheden bij wetenschappelijke instituten, bij het hoger onderwijs of als gevolmachtigde betreft.

Het aangaan van *maatschappen* met collega's of personen die aanverwante vrije beroepen uitoefenen, hetgeen voor de eerste categorie thans onbeperkt en voor de tweede in zeer beperkte mate mogelijk is, wordt in het ontwerp niet als afzonderlijke mogelijkheid genoemd.

Bij *kennisgevingen* zal de accountant zich moeten gedragen overeenkomstig de waardigheid van het beroep; het maken van *reclame* is hem verboden. Deze principiële richtlijn, opgenomen in het wetsontwerp, is reeds in de bestaande wetgeving uitgewerkt in gedetailleerde bepalingen omtrent beroepsaanduiding, advertenties, circulaires, jaarverslagen, adreslijsten, naambordjes, briefpapier, vakliteratuur, dienstaanbiedingen en de verhouding tot andere accountants, die bij dezelfde cliënt werkzaam zijn of laatstelijk waren. De materiële inhoud daarvan stemt overeen met die van de artt. 6 en 7 E.R.

Het *honorarium* mag niet afhankelijk gesteld worden van het succes, dat met de arbeid werd verkregen. Bestaande minimum-tarief-regelingen (op basis van gewerkte uren en balanstelling) zijn tengevolge van de prijsstijging verouderd. Het wetsontwerp wil de Minister van Economische Zaken machtigen, in overleg met accountants en bedrijfsleven, een nieuwe honorarium-verordening voor de wettelijk verplichte controles vast te stellen.

De huidige regelingen van de *tuchtrechtspraak* vertonen onderling zulke grote verschillen t.a.v. competentie en samenstelling der colleges, dat van

een simpele éénmaking geen sprake kon zijn. Omdat bovendien aan de nieuwe „Wirtschaftsprüferkammer” een belangrijke rol in het toezicht op de beroepsuitoefening is toegedacht, doch anderzijds tegen overspanning van de competentie van dit lichaam gewaakt moet worden, komt het vijfde deel van het wetsontwerp (§§ 80 t/m 117) praktisch op een vernieuwing van de tuchtrechtspraak neer.

Het ontwerp onderscheidt twee procedures, t.w. „*ehrengerichtliche*” en „*berufsgesgerichtliche*”. De eerste soort zaken betreffen plichtsverzaking, welke niet zo ernstig is, dat de betrokkene onwaardig geacht moet worden het beroep uit te oefenen. Zij worden behandeld door het „Ehrengericht”, dat als zelfstandig orgaan bij de „Wirtschaftsprüferkammer” gevormd wordt en uit meerdere kamers van elk 3 personen kan bestaan. Van elk college van 3 moet de voorzitter tot rechter benoembaar zijn; de bijzitters moeten „Wirtschaftsprüfer” zijn. Als straffen komen in aanmerking waarschuwing, berisping en geldboete tot 10.000 DM.; deze kunnen niet tegelijkertijd uitgesproken worden.

Aangezien de beslissingen van het „Ehrengericht” niet het karakter van een vonnis, uitgesproken door een rechter hebben, doch volgens de memorie van toelichting als bestuursdaden van de „Wirtschaftsprüferkammer” zijn aan te merken, bestaat niet de mogelijkheid van een normale behandeling in hoger beroep; daarom is een klacht bij het „Verwaltungsgericht” (administratieve rechtspraak) het aangewezen rechtsmiddel tegen zulke uitspraken. Uit deze constellatie vloeit ook voort het recht van het bestuur van de „Wirtschaftsprüferkammer” om „ehrengerichtliche” straffen te matigen of kwijt te schelden, ingeval van bijzondere „hardheid”.

De zaken waarin de plichtsverzaking zo grof is of schijnt te zijn, dat de betrokkene onwaardig zou kunnen worden verklaard het beroep uit te oefenen, worden behandeld door de „Berufsgesrichte”, zijnde speciale kamers van de in elk „Land” aanwezige „Verwaltungsgerichte”. Dit zijn dus zaken die voor de normale („staatliche”) rechter in bestuursaangelegenheden dienen; bijzonder is echter, dat tot dit college alsdan „Wirtschaftsprüfer” als „ehrenamtliche Verwaltungsrichter” behoren. Alleen het „Berufsgesricht” kan veroordelen tot uitsluiting uit de stand der „Wirtschaftsprüfer”; evenwel zijn ook de „ehrengerichtliche” straffen mogelijk, omdat terugverwijzing naar het „Ehrengericht” uitgesloten is. Appèl-zaken verlopen op de normale wijze; zekere vormen van „Gnadenerweis” zijn mogelijk.

2. De „Wirtschaftsprüfer” als accountant der A.G.

Teneinde de naleving van de voorschriften inzake de jaarrekening te waarborgen, heeft de wetgever controle door „Wirtschaftsprüfer” c.q. „Wirtschaftsprüfungsgesellschaften” verplicht gesteld ⁸²⁾. De jaarrekening, welke door de directie is opgesteld, moet gecontroleerd zijn vóórdat zij aan de raad van commissarissen wordt voorgelegd, m.a.w. de raad kan slechts na voorafgaande controle tot goedkeuring en vaststelling van de rekening overgaan. Is aan deze verplichting niet voldaan, dan is de vastgestelde jaarrekening nietig.

De functie van de accountant als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer heeft daarmee erkenning gevonden in de wet. Zij komt tegen de achtergrond van de zelfstandigheid van het bestuur der A.G. des te sterker uit. Dat overigens ook de grondgedachten van de „leer van het ge-

⁸²⁾ Zie de §§ 135 en 137 Akt. G.

wekte vertrouwen" ⁸³), omtrent het karakter van deze functie en de eisen welke daaruit voor de beroepsuitoefening voortvloeien, in Duitsland niet onbekend zijn, moge blijken uit de volgende citaten uit Baudisch' referaat over „Die Funktion des Abschlussprüfers" ⁸⁴). „Die Aufgabe der Förderung des Vertrauens in der Wirtschaft möchte ich besonders betonen, und zwar nicht nur wegen ihrer Bedeutung für das wirtschaftliche Leben, sondern auch als eine Grundlage für das Berufsethos. Prüfungen erzeugen Vertrauen, wenn Vertrauen auf die Prüfung besteht. Der Angehörige des prüfenden Berufs wird der Vertrauensmann der Wirtschaft genannt. Das ist eine ehrenvolle Bezeichnung, und ich möchte sagen, dass sich aus diesem Begriff des Vertrauensmannes im Grunde viele Antworten auf Fragen des Inhaltes der Berufspflichten und der Berufsauffassung ableiten lassen. Diese Sicherung des Vertrauens auf Ordnung im wirtschaftlichen Leben ist eine Aufgabe der Prüfung überhaupt und nicht nur der Pflichtprüfung

„Die Pflichtprüfung ist eine öffentliche Funktion im öffentlichen Interesse, ausgeübt durch einen freien Beruf im Auftrag des zu prüfenden Unternehmens. Darin liegt ohne Frage eine Problematik, die das besondere Gebot der Sicherung eigenverantwortlichen und objektiven Handelns rechtfertigt. Dabei ist wesentlich, dass eine Prüfung nicht denkbar ist als Vollzug eines Auftrages nach schematischen Richtlinien, sondern nur als selbstständige geistige Leistung mit einem hohen Anteil von Ermessensentscheidungen". Adler/Düring/Schmaltz spreken in dit verband van „Treuhänderfunktionen für die Allgemeinheit" ⁸⁵).

In § 135 Akt.G. heeft de wetgever de *inhoud van de controle-opdracht* nader geformuleerd. Daarbij wordt primair vastgesteld, dat ook de boekhouding en het „Erläuterungsbericht" ⁸⁶) in de controle betrokken moeten worden. Voorts lezen wij daar, dat de controle zich niet mag beperken tot de vraag of de jaarrekening uiterlijk correct is en met inventarislijsten en boeken overeenstemt, doch zich tevens moet uitstrekken tot de naleving van de voorschriften omtrent jaarrekening en jaarverslag.

Door de strekking van de controle en het gebied dat zij moet bestrijken op deze wijze als wettelijke minimum-eisen vast te leggen, is het de opdrachtgever ook juridisch onmogelijk gemaakt de inhoud van de controle-opdracht nader beperkend te interpreteren. Hetgeen op grond van de gegeven algemene omschrijving in feite aan controle-arbeid verricht moet worden, is verder overgelaten aan de beroepsopvattingen van de accountants. De omschrijving biedt als zodanig echter reeds interessante aanknopingspunten voor een beschouwing van die opvattingen.

Bij het lezen van de bepaling, dat de jaarrekening „unter Einbeziehung der Buchführung" gecontroleerd moet worden, kan men in twijfel verkeren over de vraag of de *controle van de boekhouding* aan die der jaarrekening ondergeschikt dan wel daaraan nevensgeschikt is. De redactie van de verklaring („Bestätigungsvermerk", sub 4 nader te bespreken) wijst daarentegen duidelijk op een nevenschikking.

Het zou niet juist zijn, daarbij te denken aan een uitbreiding van de opdracht, bij voorbeeld met het oog op de naleving van de voorschriften voor

⁸³) Zie Prof. Th. Limperg Jr., „De functie van de accountant en de leer van het gewekte vertrouwen", 1932/33, opgenomen in „25 jaren M.A.B.", dl. II, pag. 139 e.v.

⁸⁴) Dr. R. Baudisch, Fachtagung 1955, t.a.p., blz. 24 en 29.

⁸⁵) t.a.p. blz. 374.

⁸⁶) zie deel II, sub 5 van dit opstel.

de te voeren administratie, zoals die in de belastingwetten voorkomen. De „Wirtschaftsprüfer“ treedt immers, zoals wij reeds zagen, niet op als overheidsorgaan, doch controleert slechts als vertrouwensman de naleving van voorschriften, welke in het belang van het maatschappelijk verkeer en van de onderneming zijn gegeven.

Veeleer moeten wij m.i. verband leggen met de reeds geciteerde bepaling inzake de (formele) correctheid en de (materiële) naleving der voorschriften, welke doet zien dat het de wetgever er vooral om te doen is geweest een daadwerkelijke, effectieve controle te waarborgen. Maar hij is in dit loffelijk streven zo ver gegaan, dat hij de accountant de weg heeft voorgeschreven en hem als het ware heeft willen dwingen om via de constatering van de deugdelijkheid der boekhouding tot de juistheid van de jaarrekening te concluderen. Men krijgt tenminste de indruk, dat hier door ingrijpen in de taak van de accountant, aan wie uiteindelijk de controletechniek moet worden overgelaten, een hulpmiddel - zij het een belangrijk - tot doel is verheven.

De beperking van de *controle van het jaarverslag* tot het „Erläuterungsbericht“, welke eveneens in de verklaring tot uitdrukking komt, heeft dezelfde strekking als hetgeen bepaald is in de artt. 14 lid 1 en 16 lid 1 R. v. A. Toch dient de accountant ook aan het „Lagebericht“ aandacht te schenken. Op grond van § 140 lid 3 Akt.G. kan hij namelijk de verklaring weigeren c.q. een voorbehoud maken, indien dit deel van het jaarverslag kennelijk een zodanig onjuiste voorstelling van de positie der vennootschap geeft, dat het door de jaarrekening verschaft beeld daardoor vervalst zou kunnen worden.

Deze aanduiding van het controle-object heeft tot misverstand aanleiding gegeven. Men vraagt zich namelijk af of de accountant al dan niet de „wirtschaftliche Lage“ moet controleren. Het probleem is daarmee echter niet scherp gesteld, waardoor begripsverwarring is ontstaan.

De Duitse accountants delen in het algemeen de Nederlandse opvatting, dat de doelmatigheid van het directiebeleid als zodanig niet aan de controle onderworpen is, doch dat de gevolgen van het gevoerde beleid duidelijk uit de rekening en verantwoording moeten blijken, waarop de accountant heeft toe te zien ⁸⁷⁾. „Da sich die Geschäftsführung auch im Jahresergebnis widerspiegelt“, zeggen Adler/Düring/Schmaltz ⁸⁸⁾, „kann eine Analyse der Erfolgsrechnung und der Bilanz hinsichtlich Liquidität, Art der Finanzierung, Rentabilität, Betriebserfolg und nichtbetrieblichen Erfolg dem Aufsichtsrat die Möglichkeit geben, gewisse Rückschlüsse auf die Geschäftsführung zu ziehen. Aber auch insoweit dies der Fall ist, handelt es sich nicht um eine Beurteilung der Zweckmässigkeit der Geschäftsführung, sondern lediglich um eine Darstellung der Auswirkungen und Ergebnisse der Geschäftsführung, für deren Beurteilung der Aufsichtsrat zuständig ist.“ Op grond daarvan zijn zij van mening, dat het accountantsrapport de raad van commissarissen „einen umfassenden Ueberblick für die Beurteilung der Geschäftsführung“ kan geven, zonder dat er van „eine Prüfung und Beurteilung der Geschäftsführung unter dem Gesichtspunkt der Zweckmässigkeit“ door de accountant sprake is. In dezelfde geest typeert het „Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch“ het rapport als „ein sachverständiges Gutachten eines unabhängigen Dritten über die betriebswirtschaftlichen Verhältnisse der geprüften Unternehmung“ ⁸⁹⁾.

⁸⁷⁾ Zie Spinosa Cattela/Van der Hoek, t.a.p., blz. 58.

⁸⁸⁾ t.a.p., blz. 402 en 403.

⁸⁹⁾ W. P. Jahrbuch 1954, pag. 535.

Schneider ⁹⁰⁾ daarentegen noemt zulke analyses - mede omdat zij in de praktijk te schematisch en oppervlakkig zouden zijn - bijzaak. Nog sterker afwijzend formuleerde het „Bundesgerichtshof“ a.v. zijn mening ⁹¹⁾: „ohne besonderen Auftrag hat der aktienrechtliche Abschlussprüfer nicht die Lage der Gesellschaft zu prüfen, zu beurteilen und darzulegen“. Het Hof overwoog daarbij, dat de accountant de rekening en verantwoording en niet het bedrijfsgebeuren moet controleren en legde vooral de nadruk op de negatieve formulering in de wet, betreffende de bemoeienis van de accountant met het „Lagebericht“. Uit het feit, dat de „Lage“ niet aan de controle onderworpen is, zo voorts volgen, dat een bespreking van de „wirtschaftliche Verhältnisse“ niet in het accountantsrapport thuis hoort. Ook Schlegelberger/Quassowski ⁹²⁾ stellen t.a.v. de controle „Akte der Geschäftsführung“ en „wirtschaftliche Verhältnisse“ praktisch op één lijn. Vandaar dat Minz ⁹³⁾ met het oog op de mogelijkheid van dergelijke juridische interpretaties, voorstelt nieuwe bepalingen in de wet op te nemen, teneinde het degraderen van de controle tot een zuiver formele taak te verhinderen en de grenzen van de controle-plicht te codificeren, zoals het beroep die ziet.

Het tweede deel van de zoëven geciteerde uitspraak van het „Bundesgerichtshof“ is nog opmerkelijker. „Erkennt er aber“, wordt daar gezegd, „bei der Durchführung seiner Pflichtaufgaben die Bedrohlichkeit der Lage der Gesellschaft oder erkennt er, dass sich eine ruinöse Entwicklung anbahnt, so hat er Vorstand und Aufsichtsrat auf seine Erkenntnis hinzuweisen und mit diesen die nach seiner Ansicht erforderlichen Massnahmen zu besprechen“. Deze gevolgtrekking van het hof berust op de overweging, dat de accountant als „Organ der Gesellschaft“ en op grond van zijn opdracht een vertrouwenspositie inneemt, waaruit de „Treupflicht“ voortvloeit, die hem gebiedt het bestuur der vennootschap te onderrichten, indien bij hem tijdens de controle ernstige bezwaren tegen het beheer, de rentabiliteit of de liquiditeit rijzen. In dit uitzonderingsgeval zou de accountant dus veel verder moeten gaan, dan bij de door het hof verworpen algemene gedragslijn het geval zou zijn.

Blijkbaar denkt men in het ene geval aan de functie van de accountant als orgaan van het maatschappelijk verkeer, in het andere aan die van orgaan der bedrijfsleiding. Het is kenmerkend voor het „Aktienrecht“ van 1937, dat het belang van de onderneming en haar personeel als „Leitmotiv“ naast dat van het maatschappelijk verkeer wordt gesteld ⁹⁴⁾. Daardoor bestaat het gevaar, dat men het onderscheid tussen genoemde functies uit het oog verliest. Zelfs zou men hierin mede een verklaring kunnen zien voor de zelfstandige plaats van de controle van de boekhouding. De verhouding tussen de accountant en de vennootschap en de betrekkingen tussen accountant en maatschappelijk verkeer genieten ook in recente discussies rond het vraagstuk van de benoeming van de accountant veel belangstelling.

De benoeming van de accountant is bij § 136 Akt.G. aan de algemene vergadering van aandeelhouders opgedragen. Deze bevoegdheid kan aan geen ander orgaan gedelegeerd worden. De vergadering is aan geen voordracht gebonden.

⁹⁰⁾ Dr. E. Schneider (Präsident der Industrie- und Handelskammer Düsseldorf), Fachtagung 1955, zie pag. 67 en 68.

⁹¹⁾ Urteil vom 15.12.1954—II ZR 322/53.

⁹²⁾ t.a.p., pag. 644, aantekening 6.

⁹³⁾ Dr. W. Minz (Wirtschaftsprüfer), Fachtagung 1955, t.a.p., blz. 93.

⁹⁴⁾ Zie Adler/Düring/Schmaltz, t.a.p., blz. 373.

Directie, commissarissen of een minderheid van aandeelhouders, die tenminste tien procent van het aandelenkapitaal vertegenwoordigt, kunnen bezwaar maken tegen een bepaalde benoeming, doch slechts in het belang van de vennootschap en niet uit overwegingen van persoonlijke interesse. Door Schlegelberger/Quassowski wordt als voorbeeld het geval genoemd, dat de benoemde accountant niet opgewassen zou zijn tegen de speciale problemen van de betrokken onderneming. In zo'n geval moet de rechter beslissen en zonodig een andere accountant benoemen. Benoeming door de rechter moet ook geschieden, indien de algemene vergadering niet vóór het einde van het boekjaar een accountant heeft benoemd.

Blijkens uittalingen van Baudisch ⁹⁵⁾ en Schneider ⁹⁶⁾ zijn er verscheidene stemmen opgegaan om deze regeling der benoeming te veranderen. Voornamelijk wordt er dan aan gedacht de benoeming over te laten aan een instantie buiten de vennootschap, hetzij een speciaal orgaan van de accountantsorganisatie, hetzij een bijzondere overheidsinstantie. De tegenstanders van een dergelijke verandering, die blijkbaar in de meerderheid zijn, wijzen er op dat van een „Vertrauensverhältnis" tussen accountant en onderneming, bij benoeming van buitenaf nauwelijks sprake kan zijn; daaronder zouden de adviserende functie en het benutten van de controle-resultaten door het bedrijf lijden.

De onafhankelijkheid van de accountant, die door de algemene vergadering wordt benoemd (zijn rapport uitbrengt aan directie en commissarissen, doch een publieke verklaring onder de jaarrekening stelt), acht men in het algemeen voldoende verzekerd. Anderzijds wenst men de betrekkingen tussen accountant en vennootschap ook niet nauwer te maken door hem voor enige jaren te benoemen en hem zodoende de positie van vierde orgaan van de vennootschap te geven ⁹⁷⁾.

De bepaling omtrent het tijdstip der benoeming vestigt de aandacht op het vraagstuk van de *tijdigheid van de controle*. Bij de beschouwing daarvan moeten wij tevens letten op § 138 Akt.G., die de accountant niet alleen het recht verleent de boeken en bescheiden in te zien, waarden op te nemen en van de directie de nodige inlichtingen en bewijzen te verlangen, doch tevens bepaalt, dat hem deze rechten ook toekomen vóór de opstelling van de jaarrekening, „voor zover de voorbereiding van de controle zulks vereist en geen overwegende belangen van de vennootschap zich daartegen verzetten."

Indien de accountant eerst na afloop van het boekjaar benoemd wordt of de controle pas na de opstelling van de jaarrekening zou kunnen beginnen, kan het testen van de goede werking der interne controle niet in de loop van het verslagjaar plaatsvinden. Bovendien is het gevaar groot, dat dan voor een deugdelijke controle de tijd ten enenmale ontbreekt, omdat de directie verplicht is de jaarrekening binnen 3 tot 5 maanden na afloop van het boekjaar aan de raad van commissarissen voor te leggen, die er zich dan binnen een maand definitief over uit moet spreken.

Normaliter geschiedt de benoeming in de vergadering, waarin het vorige boekjaar wordt behandeld. Deze vergadering vindt plaats binnen 7 maanden na de aanvang van het nieuwe - te controleren - boekjaar. De tijd die van dat lopende jaar nog rest, pleegt men volgens Adler/Düring/

⁹⁵⁾ Dr. R. Baudisch, Fachtagung 1955, t.a.p., blz. 30 e.v.

⁹⁶⁾ Dr. E. Schneider, idem, blz. 65 e.v.

⁹⁷⁾ Zie „Zur Reform des Aktienrechts" (D.I.H.T.), blz. 26 en Dr. R. Baudisch, Fachtagung 1955, t.a.p., blz. 41.

Schmaltz ⁹⁸⁾ te gebruiken voor een tussentijdse controle, welke in wezen de „Ordnungsmässigkeit” van de boekhouding betreft.

De uitvoering van de controle in de loop van het jaar is in Duitsland niettemin nog lang geen algemeen gebruik ⁹⁹⁾. Ook wijzen de aanbevelingen tot het verrichten van tussentijdse controles niet duidelijk in de richting van een onderverdeling van het jaar in controleperioden (bv. kwartalen), welke het voordeel zou hebben dat de werkzaamheden na balansdatum zoveel mogelijk tot principiële vragen van balanspolitiek en vormgeving beperkt bleven, terwijl de controle meer „up to date” en dus effectiever zou worden.

De gedachte dat „overwegende belangen van de vennootschap” zich tegen tussentijdse controles zouden kunnen verzetten, zal plaats moeten maken voor de opvatting, dat het zowel direct als indirect in het belang van het bedrijf is deze mogelijk te maken door een deugdelijke tussentijdse verslaggeving, waarin de mogelijkheden van budgettering en bedrijfsstatistiek zo goed mogelijk worden benut. Het gaat hier niet om de „voorbereiding” van de controle, maar om de controle zelf. Daarom zou het aanbeveling verdienen de accountant niet voor het reeds lopende, doch voor het komende jaar te doen benoemen.

Een bijzonder uitvloeisel van het verplichte karakter der controle is de instelling van de „*Spruchstelle*”, d.i. een orgaan hetwelk bij meningsverschillen tussen accountant en directie over de interpretatie van de voorschriften inzake jaarrekening en jaarverslag beslissen moet (§ 135 lid 3 Akt.G.). Als zodanig fungeert in eerste instantie „ein Zivilsenat des Oberlandesgerichts”, m.a.w. de gewone rechter in burgerlijke procedures, op verzoek van een der betrokken partijen. Een beroep tegen de uitspraak is mogelijk voor zover de „*Spruchstelle*” in haar beslissing daartoe de mogelijkheid opent op grond van het feit, dat er een punt van principieel belang aan de orde is.

De beslissing is verbindend voor het gerecht en overheidsinstanties, d.w.z. als het betrokken onderdeel van de jaarrekening in een andere procedure ter sprake komt zal de rechter alleen de opvatting van de „*Spruchstelle*” als juist kunnen erkennen; evenzeer is de fiscus er aan gebonden. De directie loopt bij afwijking van de uitspraak het risico van nietigheid of vernietigbaarheid der jaarrekening, alsmede van schadevergoeding jegens de vennootschap. Neemt de accountant de beslissing niet in acht, dan kan het afleggen van de goedkeurende verklaring, c.q. het intrekken van het desbetreffende voorbehoud van hem in rechte geeist worden; ook loopt hij de kans schadevergoeding te moeten betalen en door de instanties voor de tuchtrechtspraak vervolgd te worden.

Het is te begrijpen dat men heeft willen voorkomen, dat de accountant de vennootschap ten onrechte schade berokkent, doch evenzeer dat destijds noch de accountants noch de juristen erg met deze bepalingen ingenomen waren. Als voornaamste bezwaar is aan te voeren, dat men de beslissing aan de gewone rechter heeft opgedragen. Hoewel in voorkomende gevallen wel deskundigen-advies zal worden ingewonnen, ware het beter geweest een speciaal orgaan, samengesteld uit vertegenwoordigers van de rechterlijke macht en van de accountantsorganisatie, in het leven te roepen.

3. *Verklaring en rapport.*

De *goedkeurende verklaring* moet volgens aanwijzingen van de „*Fachausschuss*” (van het I.d.W.) — nagenoeg gelijkluidend met de opsom-

⁹⁸⁾ t.a.p. pag. 387, aantekening 40.

⁹⁹⁾ Zie Dr. W. Minz, Fachtagung 1955, t.a.p., blz. 96.

ming der verplicht te noemen punten in § 140 lid 1 Akt.G. — als volgt geformuleerd worden: „Nach dem abschliessenden Ergebnis meiner (unserer) pflichtmässigen Prüfung auf Grund der Bücher und der Schriften der Gesellschaft sowie der vom Vorstand erteilten Aufklärungen und Nachweise entsprechen die Buchführung, der Jahresabschluss und der Geschäftsbericht, soweit er den Jahresabschluss erläutert, den gesetzlichen Vorschriften.“

Bij de beschouwing van deze formule vallen de nevenschikking van boekhouding en jaarrekening en de beperking ten aanzien van het „Geschäftsbericht“ op; te dezer zake zij verwezen naar de sub 2 gemaakte opmerkingen.

Nog opvallender is de grote plaats, die aan de controletechniek in de verklaring is toegedacht. Doch het publiek, waarvoor de verklaring immers bestemd is, heeft meer belang bij een omschrijving van de bevinding, dan van de weg waarlangs de accountant tot zijn oordeel is gekomen. Al is het juist, dat de uniformiteit van de verklaring de gangbaarheid in het maatschappelijk verkeer bevordert en een symbool is van de uniformiteit in de beroepsuitoefening, dan volgt daar nog niet uit dat er ook behoefte bestaat aan een omschrijving van de procedure teneinde de eenheid in beroepsuitoefening te garanderen en te documenteren ¹⁰⁰).

Een opmerkelijke interpretatie van het „technische deel“ der verklaring vinden wij bij Schlegelberger/Quassowsky ¹⁰¹). Zij zien nl. in het begrip „pflichtmässige Prüfung“ niet alleen een eis van zorgvuldigheid, maar ook een beperkend, subjectief element omdat de accountant „zur Entlastung seines Gewissens auf das eigene pflichtmässige Ermessen bezugnehmen kann“. In de opsomming der basisgegevens (boekhouding, bescheiden, etc.) ontwaren zij enerzijds de formulering van een zo breed mogelijke controlebasis, doch leiden anderzijds daaruit een beperking van de verantwoordelijkheid van de accountant af, nl. tot hetgeen hij met behulp van die gegevens kan constateren. Door de analyse van beide passages der verklaring komen zij tot de conclusie, dat van de accountant geen „absolute Wahrheitsfindung“ verlangd kan worden.

De fijnzinnigheid dezer ontleding verdient bewondering. Het beroep op het „pflichtmässige Ermessen“ vertoont overeenkomst met de ten onzent bekende gedachte, dat het vermogen der controletechniek om in de behoeften van het maatschappelijk verkeer te voorzien, zowel begrensd wordt door het menselijk kunnen als door de noodzaak van rationeel handelen; de accountant moet daarom in elk bijzonder geval op grond van zijn persoonlijk inzicht als vakman beslissen wat hij in feite moet doen ¹⁰²). De beperking van de verantwoordelijkheid van de accountant tot hetgeen hij met behulp van de in de verklaring genoemde data kan constateren, plegen wij als „axiomatisch voorbehoud“ aan te duiden; het kwam ook voor in het oude artikel 5 R.v.A., doch is nadien als overbodig weggelaten.

Niettemin is de verklaring niet de plaats om van deze opvattingen in gecompriëerde vorm te doen blijken. De „verstandige leek“ ¹⁰³), die deze subtiële geruststelling van des accountants geweten toch in de formulering nauwelijks zal kunnen ontdekken, is immers veel meer gebaat met een duidelijke uitspraak van de beroepsorganisatie, die de draagwijdte van de

¹⁰⁰) Zie andere opvatting W. P. Jahrbuch 1954 blz. 508.

¹⁰¹) t.a.p., pag. 673, aantekening 5.

¹⁰²) Zie Spinosa Cattela/Van der Hoek, t.a.p., pag. 29.

¹⁰³) Dit begrip wordt ook in Duitsland gehanteerd; zie Dr. R. Baudisch, Fachtagung 1955, t.a.p., blz. 47.

verklaringen in het algemeen toelicht; daarbij speelt mede een rol, dat dergelijke uitspraken vanwege hun opvoedend karakter zichzelf na verloop van tijd overbodig maken, nl. wanneer hun inhoud „vanzelfsprekend” is geworden.

De verklaring moet in ieder geval geredigeerd zijn als een positieve bevinding, nl. de constatering, dat boekhouding, jaarrekening en toelichting in overeenstemming zijn met de wettelijke voorschriften. Verklaringen met de strekking, dat tegen genoemde stukken geen bezwaren bestaan — met negatieve formulering derhalve — zijn dan ook niet toelaatbaar.

Het constateren van genoemde overeenstemming vormt dus de wezenlijke inhoud van de verklaring. De simpele verwijzing naar de wettelijke voorschriften schijnt een aantrekkelijke oplossing te zijn voor het moeilijke probleem, het oordeel van de accountant in zodanige korte bewoordingen samen te vatten, dat de draagwijdte van de verklaring de lezer volkomen duidelijk is. Toch moet op een drietal facetten gewezen worden, welke de doelmatigheid van de gekozen formulering beperken.

Ten eerste veronderstelt de redactie de bekendheid van de lezer met de wettelijke voorschriften. Deze onderstelling is ten aanzien van 's lands ingezetenen in principe aanvaardbaar, doch geldt voor buitenlanders zeker niet zonder meer. Ten tweede bezigt men de verwijzing naar de wettelijke voorschriften niet alleen voor de A.G., doch ook bij andere wettelijk verplichte controles en zelfs bij vrijwillige. De term „gesetzliche Vorschriften” kan dus een verschillende inhoud hebben. Niettemin stelt het W.P. Jahrbuch 1954 ¹⁰⁴⁾ vast, dat de accountant door de verwijzing naar de wettelijke voorschriften in het geval van vrijwillige controle „zum Ausdruck bringen wollte, dass die Prüfung nach aktienrechtlichen Grundsätzen durchgeführt wurde.” Ten derde bestaat de mogelijkheid, dat de wetgeving bij de ontwikkeling der beroepsopvattingen ten achter raakt. Ondanks het feit, dat de wet vrij veel ruimte laat voor interpretatie door het beroep, blijft het denkbaar dat de minimum-eis van de accountants komt te liggen boven het wettelijk minimum. In dat geval zou de accountant eigenlijk niet met de verwijzing naar de wet mogen volstaan; doch hij blijft er (mede door de formulering van zijn opdracht) in feite aan gebonden.

De opvattingen omtrent de „Einschränkung” der verklaring komen sterk overeen met die, welke uit de artt. 9, 11 en 12 R.v.A. blijken t.a.v. het voorbehoud. De „Einschränkung” acht men in principe zinvol, „wo, abgesehen von dem durch den Prüfer im Vermerk beanstandeten Verstoss, die allgemeine Ordnungsmässigkeit gegeben ist, d.h. wo — abgesehen von der Einschränkung — der positive Befund des Bestätigungsvermerkes durchaus bestehen bleibt. Wenn also die abgeschlossene Prüfung die allgemeine Ordnungsmässigkeit zwar ergeben hat, unabhängig davon aber einzelne, abgrenzbare und übersichtbare Teilgebiete oder Tatbestände beanstandet werden müssen, die so wesentlich sind, dass sie im Interesse einer zutreffenden Beurteilung des geprüften Unternehmens für die Öffentlichkeit hervorgehoben werden müssen, wird der Bestätigungsvermerk eingeschränkt” ¹⁰⁵⁾.

De bewoordingen van het voorbehoud moeten het bezwaar van de accountant duidelijk tot uitdrukking brengen, zodat de lezer de betekenis van het voorbehoud daaruit ziet. Het aangeven van details, met name het ver-

¹⁰⁴⁾ blz. 532.

¹⁰⁵⁾ W. P. Jahrbuch 1954, pag. 509.

melden van nauwkeurig cijfermateriaal, is volgens Schlegelberger/Quassowski niet noodzakelijk, doch wel gewenst ¹⁰⁶⁾; het jaarboek meent echter, dat men daarvan als regel zal kunnen afzien ¹⁰⁷⁾. Het terzake van de formulering der bezwaren verwijzen naar controlerapport of jaarverslag, alsmede het uitsluitend noemen van het betrokken wetsartikel, worden als ontoelaatbare vormen van voorbehoud beschouwd. Merkwaardigerwijze acht het jaarboek verwijzing naar het accountantsrapport met „besonderem Hinweis auf die spezielle Art der Bemängelung” in de verklaring wel mogelijk ¹⁰⁸⁾. Het wil mij voorkomen, dat het omschrijven van de aard der bezwaren veelal de draagwijdte van het voorbehoud niet ontsluiten kan.

De „Fachausschuss” beval in haar „Gutachten” Nr. 8/1935 aan, het voorbehoud onmiddellijk aan de goedkeurende verklaring vast te knopen met de bewoordingen „mit der Einschränkung dass”. Het weglaten van wezenlijke bestanddelen uit de verklaring zelve is niet toelaatbaar.

Weigering van de goedkeurende verklaring geschiedt „wenn die allgemeine Ordnungsmässigkeit des Rechnungswesens und der Rechnungslegung verneint werden muss, d.h. die Buchführung, der vorgelegte Jahresabschluss oder der Geschäftsbericht abzulehnen ist” of m.a.w. „wenn durch eine eingeschränkte Bestätigung der Zweck der Prüfung und der Erteilung des Bestätigungsvermerks nicht mehr erreicht wird” ¹⁰⁹⁾.

Een negatieve verklaring acht men ongewenst. De accountant deelt zijn weigering schriftelijk mede aan de directie, die dit stuk bij het handelsregister indient en in alle publikaties van de jaarrekening moet mededelen, dat de controle tot weigering van de goedkeurende verklaring heeft geleid.

Behalve de „Einschränkung” kent men in Duitsland nog „Zusätze” en „Vorbehalte”, die niet het karakter van een bezwaar tegen de jaarstukken met beperking van de goedkeuring dragen. Zulke toevoegingen komen het meest voor bij saneringsbalansen om uitdrukking te geven aan het feit, dat de in de jaarrekening reeds verwerkte saneringsmaatregelen nog door de algemene vergadering van aandeelhouders moeten worden goedgekeurd. Zij kunnen ook noodzakelijk worden wanneer de accountant zich baseert op de controle verricht door een derde en wanneer een controle der deelnemingen of buitenlandse filialen door de accountant niet is uitgevoerd ¹¹⁰⁾.

Is het eerste geval alleszins begrijpelijk en de ratio van het tweede afhankelijk van de vraag, wie de controlerende derde is en in hoeverre van zijn werk gebruik gemaakt wordt, het derde kan echter bezwaarlijk als simpele mededeling geaccepteerd worden. Wij moeten er immers van uitgaan dat de accountant t.a.v. de betrokken ondernemingen of vestigingen ook niet van de arbeid van andere accountants gebruik kon maken; anders zouden we hier slechts met een modaliteit van het tweede voorbeeld te maken hebben. Dit blijkt ook uit het commentaar van Schlegelberger/Quassowski ¹¹¹⁾ inzake de mededelingen, welke het jaarverslag omtrent de betrekkingen tot concernondernemingen moet bevatten. Zij bevelen daarbij aan de ter zake van de directie ontvangen inlichtingen zo volledig mogelijk in het rapport op te nemen, teneinde de verantwoordelijkheid van de directie duidelijk tot uitdrukking te brengen. Er is dus blijkbaar sprake van een „manco” in de controlemogelijkheden, dat m.i. van dien aard is, dat tenminste een voorbe-

¹⁰⁶⁾ t.a.p. blz. 676.

¹⁰⁷⁾ W. P. Jahrbuch 1954, pag. 511.

¹⁰⁸⁾ W. P. Jahrbuch 1954, pag. 511.

¹⁰⁹⁾ Idem, pag. 512.

¹¹⁰⁾ Idem, pag. 514.

¹¹¹⁾ t.a.p. pag. 645.

houd noodzakelijk, in vele gevallen een goedkeurende verklaring zelfs onmogelijk is, omdat bij gebreke van een onderzoek ter plaatse geen deugdelijke grondslag voor de verklaring bestaat ¹¹²⁾).

De accountant is krachtens § 139 Akt.G. verplicht een *schriftelijk rapport* omtrent het resultaat van de controle uit te brengen aan de directie en de raad van commissarissen; daarin moet uitdrukkelijk vastgesteld worden of boekhouding, jaarrekening en toelichting in overeenstemming zijn met de wettelijke voorschriften en of de directie de verlangde inlichtingen en bewijzen verschaft heeft.

Aan het rapport wordt drieërlei functie toegedacht ¹¹³⁾, t.w.

- a. Voor de raad van commissarissen is het de informatie, welke een onafhankelijk deskundige geeft omtrent de gecontroleerde administratie en jaarrekening, alsmede omtrent de stand van zaken bij de onderneming.
- b. Voor de directie is het de gedetailleerde fundering van de uitkomst van de controle, het deskundige oordeel van een objectieve derde omtrent de positie van de onderneming en bewijsmateriaal inzake de organisatie van de boekhouding, alsmede eventueel informatiebron ten overstaan van fiscus en credietgevers.
- c. Voor de accountant is het de uitvoerige vastlegging en motivering van de uitkomsten van de controle en een officiële documentatie van de wijze waarop hij zijn plicht vervuld heeft.

Sub (b) komt het certificeren van de bewijskracht der boekhouding dus opnieuw naar voren. Opmerkelijker is evenwel het sub (c) gestelde inzake de documentatie van de verrichte arbeid. Opsomming van de verrichte controlewerkzaamheden, hetzij bij de bespreking van de afzonderlijke posten van de jaarrekening, hetzij op een speciale bijlage is dan ook regel; zelfs wordt het aangeven van de genomen steekproeven en het systeem dat daaraan ten grondslag ligt, als normaal beschouwd. Bovendien moet de accountant wijzen op onderdelen (bv. buitenlandse deelnemingen) en gebieden (bv. deviezenvoorschriften), welke niet in de controle werden betrokken, alsmede op verrichte tussentijdse controles; tevens dient hij vast te leggen of de nodige boeken en bescheiden aanwezig en bruikbaar waren en mede te delen, in hoeverre hij steunt op rapporten van derden of van interne controle-organen ¹¹⁴⁾.

Aan de verlangde beschrijving van de wijze waarop de accountant zijn taak heeft uitgevoerd, ligt enerzijds ten grondslag de gedachte, dat directie en commissarissen behoren te weten hoe ver de controle zich heeft uitgestrekt en anderzijds de behoefte, een houvast te hebben ingeval de accountant wegens plichtsverzuim in rechte wordt aangesproken. Daar het bestuur van de vennootschap als regel uit leken op controletechnisch gebied bestaat, zal het de deugdelijkheid der controle echter niet kunnen beoordelen en bij de opsomming dus nauwelijks gebaat zijn. Tegenover het bestuur zal de accountant zich dus in principe niet kunnen beroepen op het niet noemen van bepaalde werkzaamheden, terwijl hij de uitvoering van de wel genoemde handelingen in voorkomend geval zal moeten bewijzen aan de hand van de aantekeningen en de vastlegging van verrichte hande-

¹¹²⁾ Zie advies C.A.B. 1952, gepubliceerd in de „Accountant” van juli 1952 (58e jaargang no. 10).

¹¹³⁾ W. P. Jahrbuch 1954, pag. 535 en 536

¹¹⁴⁾ W. P. Jahrbuch 1954, pag. 542.

lingen uit zijn controle-dossiers ¹¹⁵). Voor een deskundige lezer tenslotte, die ter zake nadere informatie nodig heeft — bijvoorbeeld de accountant van een moedermaatschappij — is een separaat toegezonden controle-programma beter bruikbaar dan summier, over het rapport verspreide notities, benevens een lijst met „vergleichende und rechnerische Prüfungen”. Daarom kan de beschrijving van de controle in het rapport m.i. beter achterwege blijven.

Omtrent de indeling van het rapport ¹¹⁶) bestaan geen dwingende voorschriften. Het rapport bestaat normaliter uit drie delen: „Hauptteil (Hauptbericht)”, „Anhang” en „Anlagen”; de eerste twee worden ook wel samengevoegd.

Het normale „Hauptbericht” heeft de volgende opbouw:

1. Inleiding (opdrachtgever, opdracht, aard en omvang van de controle, controledocumenten, verkregen informatie, gebezigde rapporten).
2. Juridische en economische grondslagen van de vennootschap, in het bijzonder veranderingen t.o.v. het vorige jaar
(kapitalisatie, bestuur, vestigingen, belangrijke overeenkomsten, productieprogramma, capaciteit, concernverbindingen, personeel).
3. Administratie
(deugdelijkheid en doelmatigheid).
4. Samenvattende beoordeling van de jaarrekening
(algemeen, vermogenspositie, liquiditeit, rentabiliteit).
5. Jaarverslag („Geschäftsbericht”).
6. Slotwoord en verklaring.

De „Anhang” geeft een nadere uitwerking van diverse punten uit het „Hauptbericht”. Daartoe behoort een bespreking van de afzonderlijke posten uit balans en verlies- en winstrekening (inhoud, waardering, verandering t.o.v. vorig jaar, bijzonderheden; controle-werkzaamheden, voor zover niet op afzonderlijke bijlage genoemd).

Als „Anlagen” komen in aanmerking:

- a. balans, verlies- en winstrekening en jaarverslag;
- b. evt. „Vollständigkeitserklärung des Vorstandes” (nog te behandelen sub 4);
- c. „Verzeichnis der rechnerischen und vergleichenden Prüfungen;
- d. diverse specificaties en statistisch materiaal.

Een wel zeer bijzondere verklaring vormt het mondeling of schriftelijk uit te brengen *voorlopig rapport* („Vorbericht”), in het geval dat directie en commissarissen om des tijds wille reeds vóór de voltooiing van de controle van de accountant mededeling omtrent de uitkomst van zijn arbeid verlangen. Men is van mening, dat zulks mogelijk is, mits de accountant het resultaat van de controle enigermate kan overzien en zich veranderingen in zijn oordeel, welke bij de afwikkeling der werkzaamheden nodig mochten blijken, voorbehoudt ¹¹⁷).

Deze handelwijze is verkeerd, omdat dan een voorbehoud gemaakt wordt, dat de strekking der verklaring teniet doet en het eigenlijke rapport dan niet meer de functie vervult, welke het voor de raad van commissaris-

¹¹⁵) Zie hierover ook W. P. Jahrbuch 1954, pag. 539.

¹¹⁶) Zie W. P. Jahrbuch 1954, pag. 540—550.

¹¹⁷) Zie W. P. Jahrbuch 1954, blz. 550.

sen behoort te hebben. Het laatste bezwaar geldt evenzeer, indien weliswaar de controle tijdig genoeg voltooid wordt om de verklaring („Bestätigungsvermerk“) — al dan niet vergezeld van een zeer beknopt rapport — te geven, doch het normale rapport eerst gereedkomt, nadat de raad van commissarissen zich definitief omtrent de jaarrekening heeft uitgesproken.

Dit laatste geval is formeel toelaatbaar omdat de wet slechts eist, dat de controle tijdig wordt verricht, d.w.z. voordat commissarissen zich definitief uitspreken over de jaarrekening. Het doet zich in feite voor, omdat verscheidene vennootschappen toch reeds moeite hebben zich te houden aan de wettelijke termijnen. Het gevaar bestaat, dat deze wijze van rapporteren nog meer in zwang komt, gelet op het streven naar vroegere publikaties.

De D.I.H.T. stelde voor de mogelijkheid te scheppen tot overschrijding van de wettelijke termijnen met toestemming van het „Registergericht“¹¹⁸⁾. Beter zou men m.i. kunnen streven naar tijdige benoeming der accountants en een doelmatige spreiding van de controle-arbeid.

4. *Controletechniek.*

Overeenkomstig de wettelijke omschrijving pleegt men de controlewerkzaamheden te onderscheiden in de controle van de boekhouding en de controle van de jaarrekening.

De controle van de boekhouding omvat dan een onderzoek naar de „Ordnungsmässigkeit“ van de boekhouding in het algemeen, alsmede een controle van de boekingen als zodanig.

Het onderzoek naar de „Ordnungsmässigkeit“ van de boekhouding in het algemeen betreft voornamelijk de organisatie van de boekhouding. Daarbij beoordeelt de accountant het toegepaste boekhoudsysteem, het rekeningstelsel, de documentatie der boekingen en de interne boekingsvoorschriften, terwijl hij in het bijzonder op de interne controle let. Het is echter niet de gehele interne organisatie van het bedrijf, noch de administratieve organisatie in ruime zin, doch de interne controle binnen de boekhouding, waaraan men dan in het bijzonder denkt. Zowel bij Adler/Düring/Schmaltz¹¹⁹⁾ als in het „Revisions-Universum“¹²⁰⁾ wijzen de concreet genoemde controle-handelingen namelijk op het gebied van de „interne correlatie“.

De interne organisatie en met name de functie-scheiding komen in beide werken bij de bespreking van de controle op de boekingen als zodanig ter sprake, althans op bepaalde punten. In hun inleidende beschouwingen echter (welke wij bij dit deel van de controle op het oog hebben), noemen zij aanstonds de controle op de systematische verwerking van de dagboekcijfers — al dan niet via journalen — in het grootboek, alsmede het evenwicht tussen debet- en credit-cijfers en de aansluiting tussen grootboek en subgrootboeken. Op deze punten zou de accountant „rechnerische Gesamtprüfungen“ moeten toepassen. In hoeverre hij deze totaalcontroles volledig, dan wel door middel van steekproeven zal verrichten, staat te zijner beoordeling.

Van de controle van de boekingen als zodanig geven Adler/Düring/

¹¹⁸⁾ „Zur Reform des Aktienrechts“, pag. 53.

¹¹⁹⁾ t.a.p., blz. 404/405.

¹²⁰⁾ D. F. A. Schmitt en Dr. F. Schmitt, „Das Revisions-Universum“, Deel IV van „Kaufmännisches Praktikum“, 1953 (Erich Schmidt Verlag, Berlin/Bielefeld/München) pag. 80/81.

Schmaltz ¹²¹⁾ een algemene typering, welke op het volgende neerkomt. Het gaat hier in hoofdzaak om „Massenvorgänge, deren ordnungsmässige Erfassung und Systematisierung festgestellt werden soll”. Bepaalde perioden worden volledig en tot in details gecontroleerd; de rest van de boekingen wordt kritisch doorgelezen of steekproefsgewijze gecheckt, terwijl zo nu en dan ook „dwarscontroles” van belang kunnen zijn. In principe is deze controle gericht op het „Geldverkehr” en het „Aussenverkehr”. Zij wordt uitgevoerd door de chronologische boekingen van de mutaties in de liquide middelen en van de goederen-ingang en -uitgang met de bescheiden te checken en deze bovendien steekproefsgewijze met de rekening-courant (als tegenrekening) af te stemmen. Behalve deze controle van het „Aussenverkehr” vindt een controle van het „Innenverkehr” plaats en wel systematisch, uitgaande van de verlies- en winstrekening.

De beschrijving van de controle-werkzaamheden in het „Revisions-Universum” komt vrijwel op hetzelfde neer. Deze in details te volgen zou ons echter te ver voeren, weshalve met een kritische bespreking van de kenmerkende punten moge worden volstaan.

Dat een behoorlijke *interne controle* van belang is voor de controle door de „public accountant” wordt ook in Duitsland algemeen erkend. Een zo stringent verband, als ten onzent tussen de omvang van de accountants-arbeid en de kwaliteit van de interne controle aanwezig geacht wordt, pleegt men evenwel niet te leggen.

De schrijvers van het „Revisions-Universum” wijden bijzondere aandacht aan de actieve interne controle („die organische Selbstrevision”) ¹²²⁾, welke zij typeren als noodzakelijk vijfde lid in het organisme van het „betriebliche Rechnungswesen”, dat overigens bestaat uit „Finanz- und Geschäftsbuchhaltung (Zeitrechnung), Kostenrechnung (Stückrechnung, Kalkulation), Statistik (Vergleichsrechnung) und Planung (Vorausrechnung, Etatrechnung)”. Zij zien deze interne controle-afdeling — bijvoorbeeld op het gebied van de „Kostenrechnung” — als „bester Wegbereiter einer Pflichtfremdprüfung”. Helaas verzuimen zij aan te geven hoe zij de samenwerking tussen deze afdeling en de externe accountant zien. Ook wordt de betekenis van kostprijscalculatie, statistiek en budgettering voor de accountant niet ter sprake gebracht.

Aan de functie-scheiding tussen beheer, bewaring en registratie wordt vooral bij de controle op inkoop en verkoop aandacht geschonken. Zo onderscheidt „Das Revisions-Universum” ¹²³⁾ de controle op de verkopen in drie delen, t.w. controle van de administratieve organisatie van de verkoop, controle op de juistheid van berekening en boeking der verkoopfacturen en controle op de verdere verwerking der boekingen. Ten aanzien van de administratieve organisatie zou moeten worden nagegaan, of de aantekeningen van de bestellingen en de uitvoering der opdracht, goede mogelijkheden van interne controle op hoeveelheid, kwaliteit, prijs en levertijd bieden; tevens moet worden vastgesteld of tussen magazijnadministratie, expeditie en boekhouding de nodige maatregelen ter waarborging van „Gegenseitigkeitskontrolle” genomen zijn. Bij de controle van de verkoopfacturen zou men vooral op de codering en het handhaven der verkoopvoorwaarden (prijs- en leveringscondities) moeten letten.

Bedenklijk is de opmerking, dat in het kader van de controle van de jaar-

¹²¹⁾ t.a.p. pag. 405/406 en 411.

¹²²⁾ t.a.p. blz. 67 t/m 75.

¹²³⁾ t.a.p., blz. 98 e.v.

rekening „eine solche Intensivprüfung meist nicht möglich“ is; wanneer de accountant het bedrijf jaar in jaar uit controleert zou hij „gelegentlich auch die Zeit finden, seine Prüfung auf solche organisationstechnischen Fragen auszudehnen“. Omdat een controle met steekproeven alleen dikwijls niet voldoende is, vallen de schrijvers t.a.v. dit punt terug op de „organische Selbstrevision“. Bij een deugdelijke organisatie wordt de controle naar hun mening beperkt tot het (al dan niet steekproefsgewijze) checken van de juistheid der boekingen in dagboek, rekening-courant en grootboek.

Kenmerkend is voorts de *beperking tot hetgeen* door Schulz¹²⁴⁾ als „Geschäftsbuchhaltung“ („externes Rechnungswesen“, „äussere Kontenkreis“) wordt aangeduid, in tegenstelling tot de „Betriebsabrechnung“ („internes Rechnungswesen“, „innere Kontenkreis“). Dit onderscheid ligt iets anders dan hetwelk door Adler/Düring/Schmaltz in de weergegeven samenvatting met „Aussenverkehr/Innenverkehr“ wordt betiteld. Zij spreken immers over het „Innenverkehr“ bij de behandeling van de verlies- en winstrekening, die echter, in de primaire gedaante waarin zij gepubliceerd wordt, tot de „buitenste rekeningenreeks“ behoort. Eerder is er verwantschap met het onderscheid tussen „Finanz- und Geschäftsbuchhaltung“ enerzijds en „Kostenrechnung“ anderzijds, zoals wij dat in het „Revisions-Universum“ vonden.

De bedoelde beperking is van dien aard, dat wij van een controle van het waardenverkeer binnen het bedrijf weinig bemerken. Weliswaar beveelt het „Revisions-Universum“ ter controle van het materiaalverbruik¹²⁵⁾ in kleinere bedrijven aan, de voorraadadministratie tegelijk met het inkoopboek te checken aan de hand van de inkoopfacturen en voorts een voorraadcontrole toe te passen, doch een begin van een controle op de goederenbeweging, zoals wij die kennen, is dit niet. Het gaat hier meer om de vaststelling, dat de inkoopfacturen op de juiste rekening-hoofden zijn geboekt en de gefactureerde hoeveelheden werkelijk geleverd zijn, zodat de ingang van de „Kostenrechnung“ deugdelijk is.

Behalve dit steekproefsgewijze checken van de debiteringen der voorraadkaarten, wordt een dergelijke controle op het verbruik aan de hand van afgifte-documenten en een beoordeling van voorraadverschillen aanbevolen. Aan het relateren van dit verbruik aan de produktie komt de accountant blijkbaar niet toe. Wel denken de schrijvers aan een controle op de juiste verantwoording (boekingshoofd) van dit verbruik, doch komen daarbij, evenals t.a.v. de controle op de „innerbetriebliche Leistungsverrechnung“, tot de conclusie, dat als regel een „Spezialprüfung“ nodig zal zijn.

„Der anfallende Gesamtprüfungs-komplex macht es in der Regel dem Abschlussprüfer unmöglich“, zeggen zij „seine Prüfung auf die innerbetriebliche Leistungsverrechnung intensiv auszudehnen. Er kann sich im allgemeinen nur beiläufig damit befassen und wird, falls ihm dies nötig erscheinen sollte, in seinem Bericht auf die Notwendigkeit oder Zweckmässigkeit einer Spezialprüfung hinweisen“¹²⁶⁾. Bij hun beschrijving van zo'n „Spezialprüfung“¹²⁷⁾ wordt wel de samenhang van de rekeningen der kostensoorten, kostenplaatsen en kostendragers naar voren gebracht, doch het leggen van kwantitatieve totaalverbanden, het hanteren van normen en de analyse van geconstateerde verschillen wordt niet behandeld.

¹²⁴⁾ Dr. C. E. Schulz, Fachtagung 1955 (Anhang), pag. 251.

¹²⁵⁾ t.a.p., blz. 104 e.v.

¹²⁶⁾ t.a.p., blz. 113.

¹²⁷⁾ t.a.p., blz. 264 e.v.

Het verwaarlozen van de „Kostenrechnung“ bij de „Abschlussprüfung“ wordt echter door verscheidene schrijvers in Duitsland afgekeurd. Uit een door Baudisch ¹²⁸⁾ gegeven overzicht van deze kritieken blijkt, dat men bevreesd is voor ontaarding van de controle in „Formalprüfung“. De controle der „Kostenrechnung“ zou de accountant in staat stellen commissarissen en directie door middel van zijn rapport waardevolle gegevens ter beoordeling van de rentabiliteit te verschaffen. De nadruk ligt dus op het benutten van het gecontroleerde cijfermateriaal ten behoeve van het bedrijf. Dat dit terrein niet geacht wordt zonder meer deel uit te maken van de controle der jaarrekening, zou men kunnen afleiden uit het feit, dat Baudisch hierbij spreekt over „eine Erweiterung des Prüfungsauftrages durch die Gesellschaft über die gesetzlichen Anforderungen an die Pflichtprüfung hinaus“.

De algemene controle is voorts te typeren als een *positieve controle, uitgevoerd met behulp van steekproeven*. Er wordt wel verband gelegd tussen bepaalde boekingen, doch een negatieve controle, in de zin van een zelfstandige actie tot vaststelling van de volledigheid der verantwoording komt niet naar voren.

De toegepaste verbandscontrole is als regel een detailcontrole, waarbij samenhangende boekingen van een bepaalde bedrijfshandeling tegelijkertijd worden geverifieerd. Zo checkt men bijvoorbeeld bij de controle van posten uit de dagboeken van het betalingsverkeer tegelijkertijd de tegenrekeningen, zoals Debiteuren en Crediteuren. Op deze wijze worden schakels gesmeed tussen de onderscheiden „Teilprüfungen“ („Kassenverkehr“, „Kontokorrentverkehr“, „Einkauf“, enz.). De controle op het „Kontokorrentverkehr“ vindt diensgevolge in hoofdzaak plaats bij de controle van betalingsverkeer, inkoop en verkoop.

Soms wordt wel een meer omvattend detailverband gelegd. Berg ¹²⁹⁾ wil bijvoorbeeld, uitgaande van een bepaalde verkoop-order, via productie-order, productie-aantekeningen, expeditie-aantekeningen en facturering, tot aan de betaling doorcontroleren. Afgezien van het feit, dat een zodanig individueel verband in het merendeel der gevallen niet bestaat, valt op te merken, dat de kring wel uitgebreid doch niet gesloten is, omdat de ingangszijde van de goederenbeweging met bijbehorende schakels ontbreekt. Het zal trouwens hoogstzelden voorkomen, dat een volledig verband „en detail“ kan worden gelegd.

Ook de gecontroleerde totaalverbanden dragen een partieel karakter. Als zodanig is te noemen de controle van het totaal der debiteringen op de debiteurenkaarten en het totaal der verkopen volgens het verkoopboek. Volgens Adler/Düring/Schmaltz zou deze vergelijking gemaakt moeten worden „sofern dies ohne wesentliche Mehrarbeit durchführbar ist“ ¹³⁰⁾.

Veelal gaat het dus, zowel bij de controle van de individuele boekingen als bij het checken der totalen, in wezen om het verband tussen debet- en creditzijde van journaalposten. Bij de detailcontrole graaft men bovendien dieper naar de materiële achtergrond, hetgeen als een testen van de goede werking van de interne controle beschouwd zou kunnen worden.

Als sprekend voorbeeld van het karakter van de controle kunnen wij de controle van de opbrengst der verkopen kiezen, zoals die in „Das Revisions-Universum“ wordt beschreven ¹³¹⁾. Behalve hetgeen reeds ter zake van de

¹²⁸⁾ Dr. R. Baudisch, Fachtagung 1955, t.a.p., blz. 43/45.

¹²⁹⁾ Dpl. Kfm. Karl Berg, „Wie wird geprüft?“, 5. Auflage, Bonn 1948, pag. 43.

¹³⁰⁾ t.a.p., blz. 410, aantekening 95.

¹³¹⁾ t.a.p., pag. 132 e.v.

controle der verkopen werd vermeld ¹³²⁾, verlangen zij dat de accountant vaststelt of „die kostenrechnungsmässigen Voraussetzungen für eine richtige Errechnung der Umsatzerlöse gegeben sind“. De schrijvers hebben daarbij zowel het oog op de prijsstelling (juiste toepassing van de „winstopslagpercentages“) als op de verantwoording op de juiste opbrengstrekening. Daartoe zou de accountant steekproefsgewijze copie-verkoopfacturen met de voorraadkaarten van handelsgoederen of produkten moeten vergelijken en de overeenstemming daarvan t.a.v. artikelgroepen en aard der goederen, alsmede de in rekening gebrachte prijzen moeten controleren; tegelijkertijd ware de creditering der opbrengstrekening te checken. Men spreekt hierbij van een „Prüfung der Umsatzerlöse in Verbindung mit der Warenbewegung“ en wijst op de betekenis van de „Lagerkartei ... aus denen sich ein geschlossener Nachweis der Warenbewegung herleitet“.

De geciteerde doelstelling en de beschreven techniek laten niettemin zien, dat de verantwoording van de opbrengst der verkopen in samenhang met de afleveringen op dezelfde wijze gecontroleerd wordt als die der inkoop en materiaalontvangsten. De steekproeven op het verband tussen bepaalde verkoopfacturen, de verantwoording der daaruit voortvloeiende opbrengsten en de daaraan ten grondslag liggende afleveringen, zijn evenals die op het verband tussen bepaalde inkoopfacturen en de verantwoording van de daarop betrekking hebbende betalingsverplichtingen en materiaalontvangsten, blijkbaar gericht op de vaststelling van de „Ordnungsmässigkeit“ dezer boekingen en van het „Verkaufswesen“, resp. „Einkaufswesen“. De omspannende totalencontrole wordt dan overgelaten aan de boekhouding zelf, waarvan men de „Beweiskraft“ mede door deze tests heeft vastgesteld. De totalencontrole op de kwantitatieve verbanden in en met de goederenbeweging en op het verband tussen kwantiteiten en waarden, ontbreekt in de beschrijving der controlewerkzaamheden. Zij kan — mede geliet op hetgeen wij t.a.v. de verwaarlozing der „Kostenrechnung“ constateerden — ook nauwelijks verwacht worden, wanneer men op deze wijze de boekhouding tot controle-object neemt.

Het controleren met behulp van steekproeven is volgens „Das Revisions-Universum“ ¹³³⁾ niet te vermijden, „wenn einen Prüfer die Aufgabe obliegt, den Buchungskomplex eines ganzen Wirtschaftsjahres kurzfristig zu prüfen“. Het zou er op aan komen „die Stichprobenkontrolle mit Fingerspitzengefühl und psychologischer Ueberlegung auf Brennpunkte zu lenken, die eine einigermaßen sichere Gewähr für rationelle Prüfung abgeben“. Bij de controle van het „Kassenverkehr“ noemen de schrijvers als voorbeeld het intensief controleren van de eerste en laatste maand van het jaar en een willekeurige andere maand, gecombineerd met steekproefsgewijze controle van de overige maanden, indien althans bij het intensieve deel der werkzaamheden niet de noodzaak van verdere detailcontrole blijkt. De waarde van de steekproefcontrole zou bepaald worden „vom Grade des Verantwortungsbewusstseins des Prüfers“, omdat hierbij „zum Teil durch den Eindruck bestätigt werden (soll), was kraft Ueberzeugung festzustellen wäre“. Een afgeronde behandeling van de aard en de toepasselijkheid der steekproeven, van hun waarde als controle-middel en de systematiek hunner toepassing geeft het boek echter niet.

Daarnaar wordt wel gestreefd door Prof. Isaac in „Revision und Wirtschaftsprüfung“ ¹³⁴⁾. Hij rekent het volledig controleren van een bepaalde

¹³²⁾ Zie voetnoot Nr. 123).

¹³³⁾ t.a.p. blz. 88 e.v.

¹³⁴⁾ Prof. Dr. A. Isaac, „Revision und Wirtschaftsprüfung“, Wiesbaden 1951, pag. 110—119.

periode of van een zeker deelgebied tot de „lückenlose Prüfung“. Van steekproeven zou eerst sprake zijn, indien slechts bepaalde „Vorgänge“ uit zulke perioden of deelgebieden gecontroleerd worden. De keus der steekproeven is z.i. afhankelijk van het doel van de controle, de omvang van het te controleren materiaal, de ter beschikking staande tijd en het aantal beschikbare assistenten. Als mogelijkheden noemt hij het controleren van bepaalde boeken, van bepaalde perioden, van bepaalde posten, van bepaalde transacties, van bepaalde perioden, van bepaalde posten, van bepaalde transacties, van bepaalde bedrijfsafdelingen of filialen. Veel meer dan een opsomming met zekere aanduiding van toepassingsmogelijkheden is dit echter niet. Ten aanzien van de spreiding der steekproeven wordt een zeker ritme aanbevolen, bijvoorbeeld elke vijfde post of elke derde dag. Tenslotte geeft de schrijver een beschouwing over de waarschijnlijkheid van ontdekking van fouten, gebaseerd op de studie van Adolf Klein „Ueber die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung von Fehlern bei Revisionen“ (1911/12). Deze beschouwing besluit hij met de opmerking, dat bedoelde waarschijnlijkheid „auch bei lückenloser Prüfung“ niet een louter rekenkundig vraagstuk is, doch mede afhankelijk van de aard der fouten en de omstandigheden in elk bijzonder geval; daaraan „ist lediglich noch hinzuzufügen, dass es auch Fehler oder absichtliche Verfehlungen gibt, die nicht in Erscheinung treten, weil die betreffenden Vorgänge überhaupt nicht verbucht sind. Sie können also dann auch nicht den Gegenstand von Stichproben bilden“.

Dit artikel is niet de plaats voor een kritische bespreking van de steekproefsgewijze controle als zodanig, noch van de ter zake geciteerde stemmen uit de Duitse literatuur. Deze werden dan ook niet vermeld omdat zij nieuwe gezichtspunten zouden bevatten, doch om aan te geven hoe men in Duitsland over dit aldaar in zo sterke mate toegepaste controle-middel denkt. Voor het overige moge worden verwezen naar de artikelenserie, welke Prof. Kleerekoper in 1933 aan deze materie wijdde ¹³⁵⁾; daarin wordt speciaal stilgestaan bij de genoemde verhandeling van Klein.

De werkzaamheden welke men in Duitsland ter *controle van de jaarrekening* zelf pleegt te verrichten, vertonen veel overeenkomst met de Nederlandse praktijk, afgezien van het verschil in uitgangspunt, hetwelk automatisch uit de andere instelling ten opzichte van de algemene controle voortvloeit en van hetgeen met bijzondere wettelijke voorschriften inzake de jaarrekening samenhangt.

Steekproeven worden hierbij als controlemiddel veel minder vaak toegepast dan bij de controle van de boekhouding. Toch komen zij wel ter sprake, bijvoorbeeld bij de controle van debiteuren, crediteuren en voorraden. Zo wordt door Berg ¹³⁶⁾ aanbevolen, bij het doorlezen van de rekening-courantkaarten de debet- en credittellingen van een aantal rekeningen te controleren; de tellingenlijst en de grootboekrekening Debiteuren, resp. Crediteuren zouden steeds nageteld moeten worden.

De controle op de voorraden grondstoffen, produkt en dergelijke goederen geschiedt in principe aan de hand van de bedrijfsaantekeningen van de inventarisatie per balansdatum. De accountant controleert de aanwezigheid bovendien door het nemen van steekproeven, deels uitgaande van de aantekeningen, deels uitgaande van de aanwezige goederen. Ook de narekening en natelling der voorraadlijsten zou volgens Adler/Düring/

¹³⁵⁾ Drs. S. Kleerekoper, „De steekproeven als middel van accountantscontrole in de literatuur“, M.A.B. 1933, opgenomen in „25 jaren M.A.B.“, deel II, pag. 507 t/m 574.

¹³⁶⁾ Dpl. Kfm. K. Berg, t.a.p., pag. 31 e.v.

Schmaltz ¹³⁷⁾ steekproefsgewijze kunnen gebeuren. De door mij geraadpleegde literatuur spreekt niet van de mogelijkheid de opnemings- en voorraden systematisch partieel-roulerend in de loop van het jaar te doen veranderen. Wel wordt gewag gemaakt van controlerende inventarisaties door de accountant na de balansdatum uit te voeren. Hij zou dan moeten „terugrekenen” tot aan de balansdatum. De „terugrekening” beschreven in „Das Revisions-Universum” ¹³⁸⁾ komt in feite neer op een cijferbeoordeling met behulp van bruto-winstpercentages.

De controle van de verlies- en winstrekening bestaat in wezen uit een analyse der resultaten. Daartoe behoort het kritisch doornemen en aanvullend checken van de specificaties op de resultatenrekening, alsmede vergelijking met de cijfers van vorige jaren. Wanneer men echter geen intensieve controle op het gebied van de „Kostenrechnung” toepast, moet een dergelijke cijferbeoordeling wel oppervlakkig blijven. Vandaar dat bij de aanbevelingen om genoemd gebied sterker in de controle te betrekken, ook gepleit wordt voor een verlegging van het accent van de controle der jaarrekening naar de verlies- en winstrekening.

Tenslotte moet nog gewezen worden op de zgn. „*Vollständigkeitserklärung*”. Deze schriftelijke verklaring van de directie ter zake van de volledigheid van boekhouding, jaarrekening en jaarverslag, behoort volgens „Das Revisions-Universum” ¹³⁹⁾ zaken te betreffen, die normaliter niet uit de administratie blijken; zaken dus waaromtrent de accountant op informatie door de directie aangewezen zou zijn. Door het afleggen dezer verklaring zou de directie de mogelijkheid op een later beroep op dwaling of „vergeten zijn” ontnomen en haar verantwoordelijkheid voor volledige informatie onderstreept worden.

Mede gelet op het aanbevolen model wil het mij voorkomen, dat een zodanige verklaring in principe overbodig is en ook geen praktisch nut heeft. De verantwoordelijkheid van de accountant staat evenals die van de directie reeds voldoende vast. Het terrein van het axiomatisch voorbehoud behoeft geen uitdrukkelijke verklaring en de fraude kan men er niet mee tegengaan. Bovendien komt men bij de formulering gemakkelijk tot vermelding van zaken, welke de accountant bij een goede administratieve organisatie en een deugdelijke controle wel zelfstandig vaststellen kan, ofwel tot verklaringen van zo ruime strekking, dat de inhoud niet door het feitelijk weten van de directie-personen gedragen wordt.

¹³⁷⁾ t.a.p., blz. 417.

¹³⁸⁾ t.a.p., blz. 170/171.

¹³⁹⁾ t.a.p., blz. 220/222.