

Het naschrift, dat collega *Nije* achter mijn artikel „De functie van den rijksaccountant” in het M.A.B. van Juli 1941 heeft geplaatst, geeft mij aanleiding tot de volgende opmerkingen.

In de eerste plaats bestrijdt de Heer *Nije* mijn standpunt, dat de accountantsfunctie zou zijn ontstaan tengevolge van het optreden van het specialisatieverschijnsel. Ter motiveering van zijn standpunt verwijst de Heer *Nije* naar de artikelenserie van *Prof. Limperg*, opgenomen in het M.A.B. van 1932 en 1933. Ik geloof echter dat collega *Nije* niet voldoende aandacht heeft besteed aan de in deze artikelen gemaakte onderscheiding tusschen het ontstaan van de accountantsfunctie en van het accountantsberoep. Over het ontstaan van het accountantsberoep schrijft *Prof. Limperg* op pag. 152 van het M.A.B. van 1932 o.m.:

„Een differentiatie in de maatschappelijke voortbrenging voltrekt zich, zoodra een bewerking doelmatiger kan geschieden in een zelfstandigen bedrijfstak dan samengevoegd met andere bewerkingen. Veelal is het een gunstig verschil in de kosten van bewerking, welke de differentiatie in het leven roept; maar er zijn somtijds ook andere oorzaken, welke de verrichting eener bewerking in een zelfstandigen bedrijfstak doeltreffend maken. Zulk een bijzondere oorzaak doet zich nu, naast oorzaken van meer algemeenen aard, voor met betrekking tot den arbeid, dien de accountant verricht in zijn functie van *vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer*. In die functie immers is de zelfstandigheid van den accountant voorwaarde voor de doelmatigheid van den arbeid van den functionaris”.

Hieruit blijkt dat het accountantsberoep als een differentiatieverschijnsel moet worden beschouwd.

Maar voordat van een accountantsberoep kan worden gesproken, moet eerst de accountantsfunctie zijn ontstaan. In het M.A.B. van 1932 neemt *Prof. Limperg* het standpunt in dat de accountantsfunctie, zoowel die van controleerend en adviseerend orgaan van de bedrijfsleiding (pag. 19 en 20) als die van controleerend en adviseerend orgaan van het maatschappelijk verkeer (pag. 153), haar ontstaan te danken heeft aan de meer en meer opkomende behoefte aan deskundige administratieve controle en een daarop gebaseerd deskundig bedrijfseconomisch oordeel. Deze nieuwe behoefte kon niet of niet meer door de aanwezige functionarissen (leidende functionarissen in de onderneming, c.q. commissarissen der N.V.) worden vervuld, maar gaf het aanzijn aan een nieuwe functie, voor welke uitoefening een bijzondere deskundigheid noodig was. Hieruit volgt m.i. dat het ontstaan van de accountantsfunctie een gevolg van het specialisatieverschijnsel is.

In de tweede plaats verschilt collega *Nije* met mij van meening omtrent de vraag of de combinatie van de functies van accountant als orgaan van het verkeer en als orgaan van de bedrijfsleiding toelaatbaar is. Echter schrijft *Prof. Limperg* op pag. 152 en 153 van het M.A.B. 1932 o.m.:

„Het een met het ander is oorzaak, dat ook de functie van controleerend orgaan der bedrijfsleiding in de meeste bedrijven op rationeele gronden wordt toegewezen aan den openbaren accountant. Ook in die bedrijven, waar geen behoefte is aan een contrôle-orgaan

ten dienste van het maatschappelijk verkeer worden de diensten van het zelfstandige accountantsbedrijf ingeroepen. En in die bedrijven, waar een contrôle-orgaan ten behoeve van het maatschappelijk verkeer noodig is, is het bovendien rationeel, de beide functies in één persoon te vereenigen. Immers, een groot deel van den contrôle-arbeid valt voor beide functies samen en het ligt voor de hand, dat men ter besparing van kosten deze doublure in de taak van beide functionarissen vermijdt; doorgaans worden dan ook aan denzelfden openbaren accountant beide functies toevertrouwd. Aldus ontstaat een samenvoeging van de twee functies in het beroep van den openbaren accountant en bovendien een samenvoeging van de twee functies bij hetzelfde bedrijf in één persoon."

Ik ben, met den Heer *Nije*, van meening dat bij combinatie van deze functies die als orgaan van het verkeer praevaleert. Maar indien de accountant in een bepaald geval alleen optreedt als orgaan van de bedrijfsleiding, blijft m.i. gelden hetgeen *Prof. Limperg* over deze functie schrijft op pag. 20 van het M.A.B. 1932, n.l.:

„deze functie is er eene, welke in wezen hierarchisch ondergeschikt is aan die van de centrale Opperste Leiding en ze bestaat slechts, om deze in haar functie te steunen”.

en op pag. 153 van het M.A.B. 1932:

„Immers, de functie van den accountant-beambte schept ten aanzien van de taak, die hij heeft te verrichten, geen moeilijkheden, althans niet in verband van het vraagstuk, dat wij thans onderzoeken. Die taak wordt bepaald door den oppersten leider, te wiens behoefte hij zijn functie vervult. De verhouding tusschen den accountant en dien leider is geen andere dan die tusschen iederen anderen beampte en den oppersten leider; de laatste bepaalt ieders taak. Wel zal de bekwame leider aan menig beampte een zekere mate van initiatief laten en meer initiatief naarmate hij zelf minder deskundig is ter zake van het vak van den beampte, maar in 't eind zal hij toch zelf de grenzen van ieders taak moeten vaststellen en dus ook in wezen ieders arbeid moeten bepalen. Alleen zóó kan er van *leiding* sprake zijn. Ik wil daarmede niet zeggen, dat de accountant-beambte het willooze werktuig zal moeten zijn in de handen van den oppersten leider. Dat zou ik voor geen enkelen beampte willen aanvaarden. Maar dat is een vraagstuk van geheel anderen aard, een vraagstuk van *ethiek*. En daarmede wil ik mij niet bezig houden. *Economisch* is de accountant-beambte een uitvoerend orgaan van de leiding en derhalve onderworpen aan de regelen, die de opperste leider met betrekking tot de contrôle stelt.”

Het standpunt van collega *Nije*, dat de accountant als orgaan van de bedrijfsleiding zich geen beperkingen in zijn contrôle kan laten opleggen, is in strijd met het bovenstaande.

Ter motiveering van dit standpunt trekt de Heer *Nije* een parallel tusschen de taak van den public-accountant bij een brandschade-onderzoek en de taak als orgaan van de bedrijfsleiding, waarbij de accountant in beide gevallen optreedt als lasthebber van een bepaalden opdrachtgever. Doch deze vergelijking acht ik onjuist. Op pag. 130 van het M.A.B. van 1927 heeft *Prof. Limperg* in zijn artikel: „De accountant als vertegenwoordiger van bijzondere belangen” o.m. geschreven:

„Het geval van den inzender behoort echter tot de onderzoekingen en werkzaamheden, waarbij tegengestelde belangen gemoeid zijn en waarbij de accountant zijn arbeid verricht ten dienste van een van die belangen in 't bijzonder. De gevallen, waarin dergelijke onderzoekingen plaats vinden, zijn talrijk. De inzender noemt er een, waarbij sprake is van twee in vrijheid onderhandelende partijen. Er zijn ook andere werkzaamheden, waarbij de verhouding van de partijen een andere is. doch waarbij de accountant in een soortgelijke positie verkeert; ik noem den strijd tusschen fiscus en belastingplichtige over den aanslag, de schadebepaling bij brand, het strafproces. Bij alle verscheidenheid in de genoemde gevallen hebben deze voor den accountant dit gemeen, dat zij hem rechtstreeks betrekken in een belangenstrijd, waarbij hij zich krachtens zijn functie of zijn opdracht ziet gesteld in dienst van één van die belangen, d.i. dus van het „bijzondere“ belang. Het is in dit verband, dat de zoo-even gestelde vraag opkomt.

Principieel beantwoord ik nu die vraag aldus: voor den accountant geldt ook hier, evenals bij elken anderen beroepsarbeid, als allereerste en meest fundamenteele eisch voor de juiste verrichting zijner taak, die van volstreckte onpartijdigheid. Een van de peilers, waarop de functie van den accountant rust en een van de hoedanigheden van zijn arbeid, waaraan deze beteekenis in het maatschappelijk verkeer ontleent, is de objectiviteit. Niet altijd wordt dit voldoende ingezien of althans voldoende in 't licht gesteld. Men spreekt en schrijft over waarheid in de accountantsverklaring en bedoelt dan nauwgezetheid in de mededeeling der feiten. Maar boven de waarheid in die beperkte beteekenis staat de objectiviteit; ze staat daarboven, omdat ze de waarheid is in haar volmaakten vorm.”

Het bovenstaande vormt m.i. een der karakteristieke punten van de functie van den accountant als orgaan van het verkeer. *Prof. Limperg* schrijft dienaangaande op pag. 20 van het M.A.B. van 1932:

„De accountant doet thans zijn intrede in de maatschappij als *vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer*, met name als vertrouwensman in en voor de financiering der voortbrenging. Daarbij is hij ook vertrouwensman voor tal van bijzondere belangen, de belangen van zijn opdrachtgevers. Maar de groote beteekenis van zijn ambt wordt ontleend aan zijn functie van vertrouwensman van de onpersoonlijke maatschappij, van de spaarders en van de andere belanghebbenden, *die niet zijn opdrachtgevers zijn.*”

Om aan deze eisch te kunnen voldoen, kan de accountant als orgaan van het verkeer, hetzij het maatschappelijk hetzij het gesloten verkeer, van niemand beperkingen in de toe te passen controletechniek aanvaarden. Deze techniek moet de accountant bepalen op basis van de vaktechnische eischen vanuit de behoefte van dengene, voor wien het resultaat van zijn onderzoek is bestemd. Deze behoefte moet tot uitdrukking komen in de doelstelling welke voor het in te stellen onderzoek in de opdracht is gegeven. Verschil tusschen deze behoefte en de gegeven doelstelling maakt de opdracht voor den accountant onaanvaardbaar.

Treedt de accountant op als orgaan van de bedrijfsleiding, dan bepaalt deze leiding de doelstelling van de opdracht. Indien deze doelstelling niet overeenkomt met de behoefte der bedrijfsleiding, zal de accountant-beambte daarop en op de daaraan verbonden consequenties moeten wijzen.

Hetzelfde is het geval, wanneer de bedrijfsleiding een contrôle-techniek wenscht welke niet overeenkomt met de vaktechnische eischen. In de praktijk zal de bedrijfsleiding meestal wel het advies van haar op controlegebied gespecialiseerden employé opvolgen, doch ook het omgekeerde is mogelijk. Doch dit maakt de opdracht voor den accountant-beambte niet onaanvaardbaar. Immers, evenals voor elken anderen employé, draagt de bedrijfsleiding tegenover derden de verantwoordelijkheid voor het werk harer functionarissen en zijn laatstgenoemde alleen tegenover de bedrijfsleiding verantwoordelijk voor de juiste uitvoering van de hun opgedragen taak.

Nu kan een moeilijkheid ontstaan wanneer de public-accountant, die men kent als een meestal van de bedrijfsleiding onafhankelijken functionaris, in een bepaald geval uitsluitend optreedt als orgaan van de bedrijfsleiding. De Heer *Nije* lost deze moeilijkheid op door het aanvaarden van een dergelijke opdracht voor den public-accountant ontoelaatbaar te verklaren. Dit standpunt acht ik niet juist. Ik kan niet inzien waarom een public-accountant een opdracht om op te treden als orgaan van de bedrijfsleiding niet zou kunnen aanvaarden, indien hij zorgt dat bij niemand, die van het resultaat van zijn arbeid kennis neemt, eenig misverstand omtrent zijn positie kan ontstaan. Wanneer de door de bedrijfsleiding in de opdracht gegeven doelstelling voor het in te stellen onderzoek geheel bij de behoefte dezer leiding aansluit en aan den accountant geen beperkingen in de toe te passen controletechniek zijn opgelegd, is dit misverstand onmogelijk wanneer deze doelstelling duidelijk in de mededeeling van het resultaat van den accountantsarbeid wordt weergegeven. En deze voorwaarden zullen we bij het meerendeel van deze opdrachten vervuld zijn.

De moeilijkheid ontstaat dus eerst wanneer aan bovenstaande voorwaarden niet wordt voldaan. Gezien zijn positie kan de public-accountant dan gemakkelijker de opdracht weigeren dan de accountant-beambte. Daar het vervullen van een dergelijke specifieke functie minder economisch is — immers de bedrijfsleiding ontvangt niet het resultaat van den accountantsarbeid dat zij verwacht en noodig heeft — zou men hierin een argument kunnen vinden voor de stelling dat het gewenscht zou zijn dat de functie van accountant als orgaan van de bedrijfsleiding steeds door een public-accountant werd vervuld (op pag. 152 van het M.A.B. 1932 geeft *Prof. Limperg* nog meer argumenten voor deze stelling).

Maar niet alleen dat de public-accountant beter dan de accountant-beambte een opdracht, welke niet aan deze eischen voldoet, kan weigeren, hij zal haar ook eerder móeten weigeren dan de accountant-beambte omdat ieder den openbaren accountant kent als een onafhankelijken functionaris zoodat t.o.v. zijn positie gemakkelijker misverstand kan ontstaan bij hen die van het resultaat van zijn werk kennis zouden nemen. De beantwoording van de vraag of voor de aanvaardbaarheid van opdrachten in de functie van orgaan van de bedrijfsleiding door den public-accountant al of niet dezelfde eischen moeten worden gesteld als voor opdrachten als orgaan van het verkeer, meen ik hier achterwege te moeten laten. Ik meen echter met het bovenstaande mijn standpunt tegenover dat van collega *Nije* voldoende te hebben verduidelijkt.

Evengoed als de public-accountant in een bepaald geval uitsluitend kan optreden als orgaan van de bedrijfsleiding kan de accountant-beambte of de accountant-ambtenaar de functie als orgaan van het verkeer vervullen. Ik meen dat ik dit voor den rijksaccountant, optredende als deskundige

in strafzaken, op pag. 252 van het M.A.B. van 1941 voldoende duidelijk heb aangetoond. Ik wil niet ontkennen dat de voorwaarden, welke moeten worden gesteld aan het optreden van den accountant-beambte als orgaan van het verkeer, vaak moeilijk zullen kunnen worden vervuld, doch wanneer aan deze voorwaarden is voldaan, zie ik tegen dit optreden geen bezwaren. Ook hier moet m.i., in plaats van de categorische verwerping van dit optreden door den Heer *Nije*, worden onderzocht aan welke voorwaarden moet worden voldaan. De eisch van den Heer *Nije*, dat in een dergelijk geval en dus ook voor den rijksaccountant een fragmentarisch onderzoek ontoelaatbaar is, acht ik met het bovenstaande niet in strijd; het behoeft geen betoog dat ook ik deze eisch volkomen onderschrijf. Maar geeft de Heer *Nije* hier (pag. 259) de toelaatbaarheid van de eerst door hem bestreden „gedaanteverwisseling” voor den rijksaccountant niet toe?

Ten slotte bestrijdt collega *Nije* mijn interpretatie van de leer van het gewekte vertrouwen: „dat de accountant bij het verrichten van zijn arbeid niet alleen rekening moet houden met de behoeften van zijn opdrachtgevers doch ook met die van hen voor wie het resultaat is bestemd, waarbij zoo noodig de laatste behoeften moeten praevaleren.” Daartegenover stelt collega *Nije* dat uitsluitend rekening moet worden gehouden met den norm, dien het maatschappelijk verkeer voor den inhoud der functie heeft aangelegd. In wezen bestaat hier geen verschil tusschen den Heer *Nije* en mij, daar één der factoren, welke den inhoud der functie bepalen, bestaat uit de behoefte van het maatschappelijk verkeer, voor wie het resultaat van den arbeid als orgaan van dat verkeer is bestemd. Dit blijkt uit hetgeen *Prof. Limperg* schrijft op pag. 173 en 174 van het M.A.B. van 1933, waar hij opmerkt:

„De Leer verlangt dus van den accountant, dat hij in elk bijzonder geval vaststelt, welke verwachtingen hij opwekt; dat hij zich rekenschap geeft van den inhoud van het vertrouwen, dat hij bij de vervulling van elke specifieke functie opwekt. Daartoe is het noodig, dat hij een inzicht heeft in de factoren, welke den inhoud van dat vertrouwen bepalen. Wij zullen daarom thans een onderzoek naar die factoren instellen.

Den meest belangrijken factor hebben wij reeds leeren kennen; het is de *behoefte van het verkeer*. Men maakt van de diensten van den accountant gebruik om in een behoefte van het verkeer te voorzien en men verwacht dus, dat de accountant op doeltreffende wijze die behoefte zal bevredigen. De behoefte schept de functie en de accountant is gehouden, om die functie doeltreffend te vervullen; zijn taak is aldus primair door de behoefte bepaald. En die behoefte doet zich practisch gelden in een norm, waarin op redelijke wijze de verwachtingen worden beperkt tot hetgeen de accountant technisch bij zorgvuldige en bekwame vervulling der functie in staat is te doen. Met welke beperking tevens een tweede factor is genoemd: *het vermogen der contröletechniek om in de behoefte van het verkeer te voorzien.*”

Het rekening houden met den norm, dien het maatschappelijk verkeer voor den inhoud der functie heeft aangelegd, beteekent dus het voldoen aan de behoeften van hen voor wie het resultaat van het accountants-onderzoek is bestemd voorzover de stand der contröletechniek dit mogelijk maakt. Is dit resultaat niet voor den opdrachtgever doch voor derden

bestemd, dan is, volgens het Congresreferaat van *Prof. Limperg*, „de opdrachtgever in het veronderstelde geval slechts te beschouwen als de lasthebber van den derde” en moet de accountant bij het bepalen van den aard en den omvang van zijn arbeid in de eerste plaats rekening houden met de behoefte van dezen derde.

Naschrift

Het komt mij voor, dat bovenstaand artikel van den Heer *Westra* eerder een pleidooi voor mijn zienswijze dan een tegenargumentatie inhoudt.

In de eerste plaats erkent collega *Westra*, dat het accountantsberoep als een differentiatie-verschijnsel moet worden beschouwd, en daarom gaat het tenslotte. Ik laat nu in het midden, in hoeverre het mogelijk is, dat de functie een specialisatie-verschijnsel zou zijn en het op die functie gegronde beroep een differentiatie-verschijnsel. Ik ga hierop verder niet in, doch constateer slechts, dat het „behoefte”-argument van den Heer *Westra* voor het accountants-beroep niet die rol speelt als in zijn eerste artikel tot uitdrukking komt.

In de tweede plaats citeert collega *Westra Prof. Limperg* in verband met de functie van den accountant-beambte en de mogelijkheid, dat deze zich beperkingen in zijn taak laat opleggen en concludeert dan:

„Het standpunt van collega *Nije*, dat de accountant als orgaan van de bedrijfsleiding zich geen beperkingen in zijn controle kan laten opleggen, is in strijd met het bovenstaande.”

Deze conclusie moet op een misverstand berusten. Ik heb betoogd — conform het citaat — dat de accountant-beambte zich *wel* beperkingen kan laten opleggen; naar mijn meening kan de public accountant dit echter niet. Het citaat van *Prof. Limperg* spreekt echter alleen over den accountant-beambte. Hoe de daarin gegeven zienswijze in strijd kan zijn met mijn standpunt, is mij derhalve niet duidelijk. Ik kan in het citaat slechts een ondersteuning zien van mijn zienswijze.

In de derde plaats kan de Heer *Westra* niet inzien, dat aanvaarding van een opdracht als orgaan van de bedrijfsleiding onaanvaardbaar is voor den public accountant. Ik mocht in dit verband een weerlegging verwachten van de door mij op pagina's 257 t'm 259 van het M.A.B. gegeven argumenten voor deze ontoelaatbaarheid.

Collega *Westra* volstaat echter met te zeggen: Zorg maar, dat er geen misverstand omtrent de positie van den accountant bestaat en de doelstelling duidelijk is.

Mijn uitvoerige argumenten, dat de positie doorgaans tot misverstand aanleiding moet geven en de doelstelling nooit duidelijk genoeg kan zijn, worden niet besproken. Zonder argumenten aan te voeren zegt de Heer *Westra* volkomen in strijd met mijn gemotiveerde betoog: „Deze voorwaarden zullen wel bij het meerendeel van deze opdrachten vervuld zijn.”

In de vierde plaats doet de Heer *Westra* een belangrijke concessie wanneer hij schrijft, dat de public accountant een opdracht om te functioneren als orgaan van de bedrijfsleiding eerder moet weigeren dan de accountant-beambte, omdat ieder den openbaren accountant ziet als een onafhankelijken functionaris, zoodat t.o.v. zijn positie gemakkelijker misverstand kan ontstaan bij hen, die van het resultaat van zijn werk kennis zouden nemen.

Ik heb juist geconcludeerd, dat in de practijk die misverstanden vrijwel altijd zullen ontstaan; aangezien deze conclusie alleen maar categorisch is tegengesproken, doch niet weerlegd, kan ik in deze uitspraak van den Heer *Westra* slechts een bevestiging van mijn standpunt zien.

Tenslotte laat de Heer *Westra* de beantwoording van de vraag of al dan niet door den public accountant dezelfde eischen moeten worden gesteld voor de aanvaardbaarheid van opdrachten in de functie van orgaan van de bedrijfsleiding of van orgaan van het verkeer, uitdrukkelijk achterwege. Mijn opponent ontwijkt daardoor het cardinale punt van de discussie. De geheele strekking van mijn betoog is juist geweest, om 'aan te toonen, dat de zelfde eischen moeten worden gesteld. Ook dit punt is dus niet weerlegd.

Ik meen zonder aan de beteekenis van het artikel van den Heer *Westra* iets te kort te doen met deze korte opmerkingen te mogen volstaan.

Drs. D. NIJE

(Discussie gesloten. Redactie)

DE RENTEKOSTEN IN HET KADER DER THEORIE VAN DE VERVANGINGSWAARDE

door J. C. de Vink

Na lezing van het naschrift van *Dr H. J. v. d. Schroeff* onder mijn artikeltje in het M.A.B. van April, hetwelk in zeer algemeene bewoordingen was gesteld, komt het mij gewenscht voor, speciaal nog eens die punten onder de loupe te nemen, ten aanzien waarvan de Heer *v. d. Schroeff* een andere opvatting huldigt dan die, waarvan ik blijk gaf.

Aangezien ik t.a.v. die ondernemingen, die incidenteel een hoogere rente, dan de algemeene rentevoet aangeeft, te betalen hebben, tot dezelfde conclusie kom als de Heer *v. d. Schroeff* (n.l. het calculeeren van een rente, gelijk aan die der goudgerande waarden) kunnen deze gevallen onbesproken blijven. Ook de hoogere kosten van financiering in het kleinbedrijf vormen geen punt van meningsverschil. Het gaat hier dus om de kostprijscalculatie bij die ondernemingen, die een hoogere rente dan de algemeene geldende betalen, doordat de aard van het bedrijf groo-tere risico's met zich brengt dan b.v. bij de publiekrechtelijke lichamen het geval is.

Om den Heer *v. d. Schroeff* zooveel mogelijk op den voet te volgen, zal ik beginnen met zijn weerlegging van m'n opmerking, dat hij het probleem der in den kostprijs te calculeeren rente verschuift naar den verschaffer van het vermogen. Hij noemt dit een onjuiste interpretatie van zijn woorden. Maar aan het slot van dezelfde alinea (blz. 146 boven-aan) herhaalt de schrijver, wat hij reeds vroeger betoogde (blz. 120 jaargang 1940) n.l. „Met de rente, welke de vermogensverschaffers boven den algemeenen rentevoet krijgen, trekken zij een deel van de ondernemingspremie tot zich. Zij doen in de hoogere rente aanspraak op een deel van de winst van het bedrijf. De meerdere rente (risicopremie) maakt dan ook geen deel uit van de kosten van het bedrijf.”

Hierop juist doelde ik met mijn opmerking. Het „dan ook” in den laatsten zin van boven aangehaald citaat wijst op een, volgens den Heer *v. d. Schroeff* aanwezig, causaal verband, dat naar mijn meening in 't ge-