

# MAANDBLAD VOOR ACCOUNTANCY EN BEDRIJFSHUISHOUDKUNDE

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

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

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

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

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

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

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

## INHOUD

Eenige opmerkingen over den Wirtschaftsprüfer . . .	Blz.	69
door C. van Dijk		
Literatuur . . . . .	„	74
Red. Drs. S. Kleerekoper		
„De steekproeven als middel van Accountants-con- trôle” in de literatuur		
Lastige gevallen . . . . .	„	79
Naar aanleiding van lastig geval No. XII		
In hoeverre is de accountant verantwoordelijk voor mededeelingen van financieelen aard, voorkomende in een jaarverslag, waarin tevens een door hem goedgekeurde jaarrekening voorkomt?		
door F. F. van Doorne, met naschrift van I. Roet Jzn.		
Overzicht der referaten, uitgebracht op het Vijfde Inter- nationaal Congres voor Wetenschappelijke Bedrijfsorga- nisatie, gehouden te Amsterdam, op 18—23 Juli 1932	„	81
door C. Verwey		
Uit het Buitenland . . . . .	„	84
Red.: W. Beijderwellen, J. E. Erdman, Ch. Hageman en A. M. van Rietschoten		
De wettelijke aansprakelijkheid van den Accountant — Een voorstel tot verbetering der gepubliceerde Jaarrekeningen ten behoeve van de Amerikaanse Beleggers		
Boekbeoordelingen . . . . .	„	85
Inkomen en Vermogen en hun beteekenis voor de welvaart, van M. J. H. Smeets, door Prof. Mr. H. W. C. Bordewijk		
Jahrbuch für das Revisions- und Treuhandwesen 1932 door Drs. E. J. Flipse		
Repertorium van tijdschrift-literatuur op het gebied van Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde . . . . .	„	89
Boeken-repertorium . . . . .	„	90
Opgaven examen accountant der directe belastingen . . .	„	91
October 1932		

## EENIGE OPMERKINGEN OVER DEN WIRTSCHAFTS- PRÜFER

### De „Vertrauensperson”

#### I

Het jaar 1931 heeft voor Duitschland met de noodverorde-

ning van 1 Juli 1931, betrekkelijk onverwacht, een regeling van het Revisions- en Treuhandwesen gebracht.

In den grond van de zaak is het niet geheel juist van een regeling van het Revisions- en Treuhandwesen te spreken; in wezen geschiedde toch niet anders dan het instellen van een nieuwen titel, met het geven van een uniforme regeling van de wijze waarop deze titel is te verkrijgen, voor het overige bleef het Revisions- en Treuhandwesen zooals het was, het beroep blijft vrij.

Het principe, waarvan werd uitgegaan, is dus de onderscheiding van alle overige Buch- en Wirtschaftssachverständigen (waarvoor Duitschland een groot aantal titels en organisaties kent, met zeer verschillende capaciteitseischen) van één groep deskundigen, die een bijzondere kwalificatie dragen, — en waarvan het publiek door de naamonderscheiding en door het bestaan van voor het geheele rijk geldende regelen om dien naam te verwerven, de bijzondere waarde en de bijzondere beteekenis kan leeren kennen.

Bij deze zgn. Ländervereinbarung werd het beroep van den „Wirtschaftsprüfer” aan een regeling onderworpen, hetgeen dus thans bij onze oostelijke burens de naam is van den gekwalificeerden accountant, zooals deze in de wetsontwerpen van de commissies 1918 en 1928 ten onzent met den naam „register-accountant” werd aangeduid.

Men spreekt in sommige kringen op het oogenblik wel van van staatswege aangestelde accountants. Het woord „aangesteld” gebruiken, is in dit verband echter niet juist.

Zuiverder ware van van staatswege „beschermd”, van van staatswege „hervorgehoben” accountants te spreken. Er vond (en vindt voor de toekomst) een selectie plaats, verder gaat deze regeling van het accountantsberoep als zoodanig niet.

Wèl deed de staat verdere stappen, echter niet op het gebied van de organisatie van het beroep. Met de „Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnesie” van 19 September 1931 werd een verplichte jaarlijkse controle door externe deskundigen ingevoerd. Het is vanzelfsprekend, dat de staat daarvoor de leden aanwees van het door haar ingestelde en

gereguleerde Wirtschaftsprüfersberoep, — immers juist om dien eisch in het recht op de Aktiengesellschaft te kunnen opnemen werd deze exclusieve stand van deskundigen gevormd. Wat voor beteekenis zou een dergelijke eisch hebben in een maatschappij, waar iedereen zich zonder meer als deskundige kan opwerpen?

Het is zuiver en consequent, dat, toen eenmaal een deskundigen-onderzoek noodig werd geoordeeld, daaraan de begripsbepaling voorafging, van wat men onder een dergelijken deskundige heeft te verstaan. (Een consequentie overigens, waartoe de Nederlandsche wetgever nog niet in staat bleek, die in het Vennootschapsrecht voortdurend over deskundigen spreekt, zonder daarbij tegelijkertijd vast te leggen wat men hieronder heeft te verstaan.)

Verder dan bovengenoemde verplichte jaarlijksche controle van de Aktiengesellschaft gaat echter de overheidsbemoeiing niet.

De noodverordeningen van 1 Juli en 19 September 1931 zijn ongetwijfeld ontstaan onder den druk der omstandigheden.

De toenemende instabiliteit der verhoudingen, ineensstortingen als waarvoor men bij de Fawag, Nordwolle en anderen kwam te staan, de voortdurend dringender wordende behoefte aan crediet, aan overheidssteun zelfs, enerzijds, — steeds grooter terughoudendheid en breeder wordend wantrouwen anderzijds, — deden scherp de behoefte gevoelen aan een instantie in de maatschappelijke constellatie, die door deskundige en onafhankelijke beoordeeling van de jaarrekeningen der groote ondernemingen, het vertrouwen zou doen terugkeeren waar dit mogelijk was, en omgekeerd tijdig een waarschuwende stem zou kunnen doen hooren in al die gevallen waar vertrouwen tot teleurstelling zou moeten leiden.

De verordening van 19 September bevat in de eerste plaats ver gaande voorschriften ten aanzien van vorm en indeeling van de jaarrekening van alle Aktiengesellschaften en Kommanditgesellschaften auf Aktien, — waarvoor volledige schema's worden aangegeven van balans en verlies- en winstrekening, welke nog door overheidsbesluiten kunnen worden uitgebreid, waarvan echter behandeling te dezer plaatse voor het oogenblik te ver zou voeren.

Naast deze bepalingen, die erop gericht zijn dat in de toekomst de balans en verlies- en winstrekening den belanghebbers lezer een juist inzicht mogelijk maken in het betrokken bedrijf, zoowel ten aanzien van de vermogenspositie daarvan als wat de resultaten betreft, — bevat deze verordening voorschriften ten aanzien van een *obligatorisch* onderzoek van die stukken door externe deskundigen, welke voorschriften voorloopig gelden voor alle Aktiengesellschaften met een aandeelenkapitaal van meer dan 3.000.000.— R.M., maar waarvan het in de bedoeling ligt door volgende verordeningen de benedengrens te verlagen of geheel te doen wegvallen.

Dit onderzoek nu, waarvan paragraaf 262a H. G. B., eerste lid, spreekt:

Der Jahresabschluss der Gesellschaft ist unter Einbeziehung der zugrunde-liegenden Buchführung und des Geschäftsberichts durch einen oder mehrere sachverständige Prüfer zu prüfen bevor der Jahresabschluss der Generalversammlung zur Beschlussfassung vorgelegt wird, — kan *uitsluitend* door een Wirtschaftsprüfer, dus door een hervorgehoben deskundige worden ingesteld.

Op zich zelf is de verplichte controle van de jaarrekening van de Aktiengesellschaft geen novum in het Duitsche handelsrecht. Par. 246 H. G. B. toch luidt:

Der Aufsichtsrat hat die Geschäftsführung der Gesellschaft in allen Zweigen der Verwaltung zu überwachen und sich zu dem Zwecke von dem Gange der Angelegenheit der Gesellschaft zu unterrichten. Er kann jeder Zeit über diese Angelegenheit Berichterstattung von dem Vorstande verlangen und selbst oder durch einzelne von ihm zu bestimmende *Mitglieder* die Bücher und Schriften der Gesellschaft einsehen, sowie den Bestand der Gesellschaftskasse und die Bestände an Wertpapieren und Waren untersuchen. Er hat die Jahresrechnungen, die Bilanzen, und die Vorschläge zur Gewinnverteilung zu prüfen und darüber der Generalversammlung Bericht zu erstatten.

Weitere Obliegenheiten des Aufsichtsrats werden durch den Gesellschaftsvertrag bestimmt.

*Die Mitglieder des Aufsichtsrats können die Ausübung ihrer Obliegenheiten nicht Andern übertragen.*

Het eigenaardige van deze paragraaf is de door ons gecursiveerde laatste alinea, waaruit blijkt dat tot 1931 de Aufsichtsrat niet gerechtigd was, de verplichte jaarlijksche controle van de jaarrekening van het bedrijf aan een Bücherrevisor of Treuhand op te dragen.

Weliswaar liet par. 266 H. G. B. de benoeming van een accountant toe:

Die Generalversammlung kann mit einfacher Stimmenmehrheit die Bestellung von Revisoren zur Prüfung der Bilanz oder zur Prüfung von Vorgängen bei der Gründung oder der Geschäftsführung beschliessen;

blijkens de letter van par. 246 laatste lid was het echter niet geoorloofd dit onderzoek in de plaats te doen treden van dat gedeelte van het onderzoek van den Aufsichtsrat, dat tot het speciale terrein van den administratieven deskundige gerekend moet worden, en waarvoor de Aufsichtsrat tot een doeltreffender taakvervulling diens hulp zal inroepen.

Desondanks kwam reeds in de meerderheid der gevallen in meerdere of mindere mate een jaarlijksche accountantsonderzoek voor, zonder dat daartoe krachtens par. 266 door de algemeene vergadering opdracht was gegeven. In zijn Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen, dat in 1930 verscheen, schrijft *Wilhelm Voss*, dat de Revisor „meistens vom Aufsichtsrat, oft vom Vorstand, seltener von der Generalversammlung“ wordt benoemd.

Ofschoon wij in dit verband een schijnbare tegenstrijdigheid kunnen ontgaan door den nadruk te leggen op het bijzondere karakter van de controle, die de Aufsichtsrat behoort uit te oefenen, en waarnaast een eventueel accountantsonderzoek komt te staan, blijft er een zekere gewrongenheid bestaan, omdat par. 246 spreekt van een Prüfung van *de jaarrekening* en voor het overige een aantal werkzaamheden bij name aangeeft, welke ongetwijfeld tot het normale accountantsonderzoek moeten worden gerekend en waartoe in het algemeen de Aufsichtsrat niet in staat kan worden gepocht.

Voor zoover dus tot heden gebruik werd gemaakt van den arbeid van den onafhankelijken Bücherrevisor (en voor zoover dit niet geschiedde ingevolge het eerste lid van par. 262 en enkele Pflichtprüfungen als de Gründungsrevision, die welke de Genossenschaftsgesetz voorschrijft en enkele uitzonderingen meer), vond de accountantsonderzoek geen grondslag in de wet en waren geen beginselen vastgelegd, noch ten aanzien van zijn opdracht, noch ten aanzien van het doel van zijn onderzoek.

Het publiek, dat ten opzichte van de accountantsonderzoek bepaalde verwachtingen stelt, werd in den regel daarin teleurgesteld, omdat de opdrachtgever (immers meestal Vorstand of Aufsichtsrat) met deze verwachtingen, die voortkomen uit een objectief vaststaande behoefte aan een onafhankelijke deskundige beoordeeling van de overgelegde verantwoordingsstukken

der onderneming, weinig of geen rekening hield — en, zoo de Revisor het uiteindelijke doel van zijn arbeid, zijn „maatschappelijke functie” al mocht erkennen, (iets wat in Duitschland echter pas den allerlaatsten tijd tot de mogelijkheden gerekend mag worden), deze zich desondanks aan subjectieve opdrachtbeperkingen en bijzondere doelstellingen onderwierp, omdat zijn inzichten nog niet waren gekomen tot een afwijzing van alle bemoeiing inzake opdracht en doelstelling voor al die gevallen, waarin uiteindelijk het publiek de verklaring in ontvangst zou hebben te nemen.

In dit verband moeten wij nog wijzen op den grooten invloed, die vele Duitsehe banken door haar kapitaal-verschaffing bezaten zoowel op de gefinancierde onderneming als op den Revisor (Treuhandgesellschaft), die veelal zelfs niet wezenlijk onafhankelijk was door zijn verbinding met de betrokken bank.

Deze verhouding heeft zonder twijfel belemmerend gewerkt op de ontwikkeling van de inzichten van den Duitschen beroeps-genoot, aanvankelijk wat zijn functie-inzicht betrof, op het oogenblik nog ten aanzien van zijn vaktechniek.

Het was voor het publiek dus vrijwel onmogelijk georiënteerd te raken ten opzichte van het doel en de beteekenis van de accountantsverklaringen, die het regelmatig ontmoette. In het eene geval kon een verklaring een geheel andere beteekenis hebben dan in het andere, terwijl dit lang niet altijd voldoende uit de woordkeus behoefde te blijken.

Verschillen waren niet alleen afhankelijk van de subjectieve inzichten van de leden der verschillende bestaande accountants-vereeningen, maar bovendien van de opdracht zooals die gegeven werd voor ieder bijzonder geval en ten aanzien waarvan de lezer in den regel in het onzekere verkeerde.

In zekeren zin treffen wij een dergelijken toestand in ons eigen land aan. Ofschoon, wanneer wij ons beperken tot de leden der enkele vooraanstaande vereeningen, in ons land ongetwijfeld een wel wat grooter eenheid van opvatting bestaat dan in Duitschland het geval was, komen ook in Nederland verklaringen van zeer verschillende waarde voor.

Men komt hier te lande echter steeds meer tot erkenning van de maatschappelijke functie van den accountant in het verkeer, welke functie dan bepalend wordt geacht voor de beteekenis van de verklaring, den omvang van den arbeid om deze verklaring te kunnen geven, en de opdracht, die min of meer beschouwd wordt als een hefboom om de functie in werking te stellen, en welke dus niet aan subjectieve beperkingen onderworpen mag worden, — een redeneering, welke dus gericht is op de bevrediging van de behoefte van het publiek, welke de verwachtingen van het publiek wil erkennen en zegt daaraan te moeten beantwoorden, en niet, zooals tot heden in Duitschland het geval was (en ook in Engeland en Amerika), denkt door formuleering van doel en opdracht eenvoudig te kunnen voorschrijven wat verwacht mag worden.

Het gevaar dat het publiek een grootere waarde toekent aan een verklaring dan gewettigd is, m.a.w. dat het gewekte vertrouwen grooter is dan de arbeid rechtvaardigt, blijft vooral in een maatschappij waarin ieder individu, onverschillig welke zijn kwaliteiten zijn, dergelijke verklaringen mag afgeven, zeer groot indien er geen leidende beginselen zijn vastgelegd wat de beteekenis betreft, die deze verklaring heeft, m.a.w. wat datgene betreft, dat, gezien vanuit de economische behoefte aan de accountantsfunctie, in het algemeen verwacht wordt van zijn vervulling van die functie.

Hoewel dus in Duitschland de accountantsecontrole reeds lang tot de regelmatig voorkomende verschijnselen behoorde, had men

tot heden daarvan niet de voordeelen, die ermede zijn te verkrijgen. Doordat er geen eenheid van opvatting bestond ten aanzien van de beteekenis van het Beglaubigungsvermerk en ten aanzien van wat men van het intermediair van den Revisor had te verwachten in het algemeen, miste het publiek alle houvast aan de verklaringen, die het regelmatig aantrof in het verkeer.

Door de hierboven genoemde noodverordeningen heeft de overheid nu getracht een einde te maken aan een chaotischen toestand, eenerzijds door aanwijzing van een groep van personen, die krachtens hun opleiding en overige antecedenten in het bijzonder bevoegd moet worden geacht voor het verrichten van de controle op de verantwoordingsstukken der groote ondernemingen, — en door deze controle verplicht te stellen, — anderzijds door vastlegging van eenige algemeene beginselen wat de beteekenis betreft, die deze controle moet hebben en van welke vastlegging verwacht wordt, dat ieder geïnteresseerde in staat is voortaan te beoordeelen, welke waarde het certificaat van een dergelijke Pflichtrevision voor hem heeft.

Hoewel dit laatste nimmer is te verwezenlijken, wij hebben toch juist gezien dat het publiek de verklaring met zekere vooropgestelde verwachtingen tegemoet treedt, welke verwachtingen weliswaar in een norm zijn uit te drukken, overigens echter een begrip vormen dat relatief is, — in de eerste plaats relatief omdat het afhankelijk is van de ontwikkeling van en de inzichten in het financieel economisch verkeer in zeker land op zeker tijdstip, bovendien echter relatief omdat het voortdurende schommelingen ondergaat naar mate deze verwachtingen al of niet worden bevredigd, — meenen wij toch dat het vastleggen van een algemeen beginsel zijn nut heeft, omdat daarmee het publiek, dat de verklaringen in ontvangst heeft te nemen, meer houvast wordt geboden ten aanzien van de waarde dier verklaringen dan anders het geval is. Het wordt thans in staat gesteld te constateeren, dat de behoefte, de verkeersverwachting, wordt erkend en als richtlijn wordt gegeven, waaraan de wet eisecht dat voldaan zal worden!

Uiteraard zal de formuleering van een dergelijk beginsel zeer algemeen moeten blijven, opdat niet een verstarring der opvattingen het gevolg ervan is. Evemin zal het zoodanig geformuleerd mogen zijn dat de accountant er positieve voorschriften, wat betreft de vaktechnische uitoefening van zijn taak, uit meent te mogen lezen.

Wij zullen later bij de behandeling van de plaats van den Engelschen accountant in zijn economische samenleving uitvoerig hierop terugkomen.

Ofschoon, indien men deze uitlegde in het licht van de opvattingen van dit oogenblik, en aan ieder dier begrippen de beteekenis gaf, die zij hebben bij den stand der ontwikkeling en inzichten van het geldende oogenblik, óók de Engelsche formuleering der algemeene beginselen zou blijken voldoende soepel te zijn. (Wij willen hiermede zeggen dat het voor een groot deel specifiek Engelsche omstandigheden zijn, die de verstarring, welke de bewuste artikelen van de Companies Act ten gevolge hadden, veroorzaakten), — meenen wij de algemeene termen waarin de Duitsehe noodverordening spreekt over den inhoud van de Pflichtrevision een geslaagde formuleering van de betrokken begrippen te mogen noemen, die in ieder geval in belangrijke mate zal bijdragen tot zuiverder opvattingen en tot een minder verwarden toestand dan tot heden daar te lande ten opzichte van de accountantsverklaring bestond.

Op den Verbandstag in 1916 van het Verband Deutscher Bücherrevisoren werd het onderwerp van de formeele en materiele controle aan de orde gebracht.

De vergadering heeft zich toen uitgesproken voor het niet-alleen-formeele onderzoek, zonder in deze echter tot bindende voorschriften over te gaan. Wel werden bepalingen vastgelegd wat de verklaring betreft en wel in dezen zin, dat zoo het onderzoek uitsluitend van formeelen aard was geweest, de woorden „ziffermässige“ of „zahlenmässige Übereinstimmung“ zouden worden gebruikt, terwijl in het andere geval, bij een zgn. materiele controle dus, van „ordnungsgemäss geführt“ gesproken moest worden.

In belangrijke mate heeft deze onderscheiding echter niet kunnen bijdragen tot verbetering van den toestand, aan den eenen kant niet omdat tenslotte slechts de betrekkelijk kleine kring van Mitglieder van het Verband zich eraan had te houden, aan den anderen kant niet, omdat de behoefte in het verkeer nu eenmaal gericht is op een grootere mate van zekerheid dan alleen met formeele controle valt te bereiken, waardoor de verkeersverwachting, die zich dienovereenkomstig verder uitstrekt dan een formeele juistheid alleen, bij voortduring grooter was dan de inhoud van de verklaring (hoe duidelijk deze ook geredigeerd mocht zijn) gedoogde in al die gevallen, waarin de controlearbeid aan besprekingen was gebonden.

Hieraan heeft nu de noodverordening een einde gemaakt door van den Wirtschaftsprüfer te eischen, dat hij bij de door hem in te stellen Pflichtrevision van de Aktiengesellschaft, de volgens de voorgeschreven schema's opgestelde balans en verlies- en winstrekening aan een controle onderwerpt, die zich niet mag beperken tot de cijfermatige overeenstemming. Het zou te ver voeren de betrokken paragrafen in extenso weer te geven.

Het onderzoek, dat par. 262a eischt, heeft niet alleen te omvatten een Prüfung der Ordnungsmässigkeit der Buchführung, maar bovendien zijn

„in Zusammenhang mit dem Rechnungswesen vielmehr alle Geschäftsvorfälle daraufhin zu untersuchen ob sie im Jahresabschluss und Geschäftsbericht *sachlich und organisch richtig dargestellt sind*“.

Met een dergelijke formuleering kunnen wij ons geheel verenigen. Had de wetgever gesproken van een onderzoek dat „formeel en materieel“ moest zijn, dan zou in verband met de derde dimensie van de accountantsonderzoek, de bedrijfseconomische zijde der beoordeeling, van een te starre en belemmerende vastlegging sprake kunnen zijn. Het zelfde zou in de toekomst kunnen blijken het geval te zijn, indien de wet van formeel, materieel en bedrijfseconomisch had gesproken; bovendien echter zouden de woorden: bedrijfseconomische toetsing, of bedrijfseconomische beoordeeling, tot zeer veel misvatting aanleiding kunnen geven, aangezien ten aanzien van wat onder deze begrippen valt te verstaan, zeer verschillende opvattingen heerschen.

Wij meenen dat met de hierboven weergegeven formuleering de wetgever er inderdaad in geslaagd is, in deze norm der verwachtingen de behoefte, die zich in het verkeer heeft doen gevoelen, in bruikbaren vorm te omschrijven.

Wij willen ons op het oogenblik niet te zeer verdiepen in de vaktechnische zijde van het vraagstuk. Hoe en met welken arbeid de vertrouwensman het hem aan zijn controle gestelde doel moet bereiken is, voor het zijn verklaring in ontvangst nemende publiek niet in de eerste plaats van belang.

Ook de wet spreekt zich over den omvang van den arbeid, nu zij eenmaal het doel daarvan heeft vastgesteld, niet verder uit.

Naar onze meening zullen de Deutsche schrijvers zich thans hebben af te vragen: op welke wijze bereiken wij het vast-

gestelde doel, — een vraag die hen zal moeten voeren naar de opvatting der „volkomen“ controle, m.a.w. die hen zal moeten brengen tot het principe van de organische verbandsonderzoek, waarin steekproeven wellicht mogelijk zijn als aanvullend hulpmiddel ten aanzien van de juistheid van details, welke door het verband worden omvat, — deze steekproeven echter niet langer als controle-stelsel geoorloofd zijn te achten.

De moderne Deutsche schrijvers hebben deze beginselen echter nog niet volledig doordacht; hoewel zij reeds vóór de noodverordening het principe der maatschappelijke functie erkennen, *Bünger*, *Voss*, hebben zij nog niet de consequenties getrokken, die noodig zijn om aan het erkende beginsel te beantwoorden.

De literatuur, die het licht zag na de aankondiging der noodverordeningen, houdt zich met de vaktechniek nog slechts weinig bezig.

Desondanks meenen wij een verruiming van inzicht, welke in de goede richting gaat, te kunnen constateeren.

In Deutschland werd bij vele schrijvers tot heden nog een min of meer scherpe onderscheiding gemaakt tusschen de zgn. laufende of Überwachungsrevisionen en de Bilanzrevision. Met deze Überwachungsrevisionen werd dan in den regel de controle bedoeld over een zekere periode, welke controle door een interne controle-organisatie, een in dienstbetrekking aangenomen Revisor of een door de directie geëngageerden vrijstaanden accountant kon geschieden, — terwijl met de Bilanzrevision het onderzoek aan het einde van zoo'n periode werd bedoeld van de die periode afsluitende balans, welk onderzoek dan beoogde het beeld op dat oogenblik met die balans gegeven, te verifieeren.

Evenals in Engeland en Amerika werd ten aanzien van het externe accountantsonderzoek het zwaartepunt gelegd op de verificatie van een *momentbeeld*, zonder dat men realiseerde dat om een dergelijk beeld *inderdaad op zijn juistheid te kunnen beoordeelen*, het niet voldoende is te *weten* dat de eraan voorafgaande periode werd gecontroleerd door de een of andere instantie, maar dat degene, die het momentbeeld op zijn juistheid heeft te onderzoeken, zelf zich met die controle van de periode welke tot het beeld leidt, heeft te bemoeien en daarvoor verantwoordelijkheid op zich te nemen.

Dat er nu inderdaad aanwijzingen bestaan dat het vaktechnisch inzicht breder wordt en men de noodzaak van het onderzoek van de periode, aan de balansverificatie voorafgaande, begint in te zien, meenen wij niet beter te kunnen aantonen dan door de volgende opmerkingen van *Gerstner*, die toch niemand tot de rebellistische moderne figuren zal willen rekenen, aan te halen uit zijn bijdrage in het November/Decembernummer 1932 van „Die Betriebswirtschaft“ (hetgeen een Sonderheft is, speciaal gewijd aan Wirtschaftsprüfung und Revisionswesen).

Auf jeden Fall wird man aber sagen müssen dass eine sachgemässe Vorbereitung der Bilanzprüfung zu den Pflichten gehört, die mit der obligatorischen Bilanzrevision schlechthin auferlegt sind. Für grosse Gesellschaften ergibt sich die Pflicht für vorbereitende Prüfungen und Zwischenrevisionen wie jedem Fachmann ohne Weiteres klar sein wird, eigentlich schon aus der Natur der Tatsachen.

Niet alleen dat *Gerstner* hiermede het noodzakelijke verband blijkt te erkennen tusschen de Bilanzrevision en de Revision van de periode, welke aan die balans voorafgaat, maar bovendien wil hij die voorbereidende controle-arbeid gedurende den loop der periode, uitgevoerd zien door den Wirtschaftsprüfer, die straks de jaarrekening heeft te ondertekenen.

Een volgende stap in deze denkrichting zal zijn: hoe ver heeft zich dat onderzoek gedurende de periode uit te strekken,

m.a.w. welken omvang moet die voorbereidende contrôle-arbeid hebben om nu inderdaad zekerheid te verkrijgen dat de administratieve gegevens van die periode, die tot het te onderteekenen beeld leidt, juist zijn weergegeven.

Deze stap zal noodwendig moeten leiden tot de vaktechnische beginselen, die in ons land ten opzichte van de volkomenheid der contrôle gelden.

Komt men daartoe niet in Duitschland, dan zal blijken dat op den duur de behoefte, zooals deze objectief vaststaat, niet wordt bevredigd. Het niveau der verwachtingen wordt door teleurstellingen, gevolg van de onvolkomen arbeidsuitoefening, dus omlaag gedrukt.

Er ontstaat divergentie tusschen de behoefte en de verwachting in de bevredigingsmogelijkheid daarvan. M.a.w. aan de behoefte wordt niet voldaan. De functie blijft onvervuld.

En omgekeerd: naar mate de arbeid doeltreffender wordt uitgeoefend, zal het niveau der verwachting weer stijgen, tot het eindelijk (de ideale toestand) aansluit aan datgene, waaraan behoefte bestaat; die dan bevredigd wordt. De functie wordt vervuld.

Dit is de invloed van den arbeid op de verwachtingen, waaruit door sommigen verkeerdelijk wordt afgeleid dat dus de arbeid primair is en bepalend ten aanzien van behoefte en functie!

Wij hopen later uitvoeriger terug te komen op de leemte, die op het oogenblik nog bestaat in Duitschland tusschen de thans principieel erkende opvatting van den vertrouwensman in het maatschappelijk verkeer, en diens arbeid, die op een doeltreffende vervulling van deze functie gericht zou moeten zijn, echter nog te veel vastzit aan verouderde begrippen op het gebied der praktische uitoefening.

Keeren wij thans terug tot de functie van den Wirtschaftsprüfer. Er zijn ook in Duitschland schrijvers, die in den Wirtschaftsprüfer den van staatswege aangestelden controleur-vertrouwensman zien. Wij hebben reeds opgemerkt, dat het gebruik van het woord „aangesteld” tot misverstand aanleiding kan geven.

Er is geen sprake van, dat men van staatswege een controleur toegewezen krijgt, zooals dit bijvoorbeeld met de controleurs van den fiscus het geval is.

De staat verlangt slechts dat voor de door haar voorgeschreven Pflichtrevision door een onafhankelijken vertrouwensman (welk woord wij voortdurend ontmoeten in de literatuur, die zich met den Wirtschaftsprüfer bezighoudt), gebruik wordt gemaakt van een of meerdere personen, die tot de door haar aangewezen geselecteerde groep behooren.

Diens onafhankelijkheid heeft de staat, behalve in het aangeven van den aard der contrôle, vastgelegd met enkele beginselen, die zijn verhouding ten opzichte van de onderneming regelen. Voor een deel hangen deze bepalingen samen met het reeds terloops genoemd bijzondere karakter, dat het accountantsberoep in Duitschland veelal droeg in verband met den nauwen band, die in vele gevallen bestond tusschen groote ondernemingen en daarmee verwante Treuhandgesellschaften (Banken met grooten invloed op industriële ondernemingen doen deze ondernemingen door een door haar in het leven geroepen Treuhandgesellschaft controleren, enz.).

De noodverordening eischt, dat de Wirtschaftsprüfer geheel onafhankelijk staat. Hij wordt door de Generalversammlung gekozen, krijgt zijn opdracht van den Vorstand en heeft aan den Aufsichtsrat een uitvoerig rapport omtrent zijn bevindingen in te dienen.

Het doet eenigszins vreemd aan te lezen, dat de opdracht

door den Vorstand wordt gegeven. Wij vragen ons af waarom niet de algemeene vergadering daartoe overgaat. Beteekenis behoeven wij intusschen aan dit feit niet te hechten, omdat uitdrukkelijk wordt vastgesteld dat de Vorstand slechts een algemeene opdracht tot de Pflichtrevision heeft te geven. Subjectieve beperkingen daarbij van de zijde der ondernemingsleiding zijn dus uitgesloten. Het geven van de opdracht is slechts een daad om de contrôle in werking te stellen. Het is niet onmogelijk dat men deze handeling de directie in handen heeft moeten leggen als uitvoerend orgaan van de besluiten van de algemeene vergadering.

Van meer belang achten wij het tweede punt: het rapport heeft de Wirtschaftsprüfer in te dienen bij den Aufsichtsrat.

Hoewel de Aufsichtsrat op zijn beurt de algemeene vergadering heeft te rapporteeren, beteekent dit nog niet, dat het Wirtschaftsprüfersbericht deze vergadering in extenso zal worden voorgelegd.

Er schuilt een moeilijkheid in de uitbrenging van een dergelijk rapport, omdat men theoretisch kan stellen, dat hoe duidelijk balans, verlies- en winstrekening en Geschäftsbericht ook zullen zijn, de lezer van deze stukken eerst na kennisname van het geheele rapport zich een voldoende duidelijk beeld zal kunnen vormen van den toestand, waarin zich de onderneming bevindt. Uiteraard is het echter onmogelijk dit rapport met de overige stukken te publiceeren, terwijl het bovendien bezwaren van bedrijfseconomischen aard met zich kan brengen een dergelijk geschrift voor ieder toegankelijk te stellen. In de praktijk, zoowel in Duitschland als elders, maakt men dan ook een voortdurend gebruik van rapporten, welke niet gepubliceerd worden, naast kortere of langere verklaringen, die wel worden openbaar gemaakt.

Men tracht dan de moeilijkheid van het niet geheel juiste inzicht in het overgelegde beeld te voorkomen door het beginsel voorop te stellen, dat alle gegevens, die invloed zouden kunnen uitoefenen op den totaalindruk, dien de lezer van jaarrekening en verklaring krijgt, als van essentieel belang zijnde bij de beoordeeling van het beeld, in de verklaring zullen moeten worden vermeld.

Het rapport krijgt dan meer het karakter van een intern geschrift, dat van bedrijfshuishoudkundig standpunt bezien zeer belangrijk zal zijn, echter niet mag worden beschouwd als een deel van den arbeid van den accountant in zijn maatschappelijke functie. Behoorde het daartoe wel, dan zou het onherroepelijk voor iedereen toegankelijk moeten worden gesteld.

Van dit standpunt bezien zal het duidelijk zijn, dat wij meenen geen genoegen te kunnen nemen met verklaringen, die, ten aanzien van punten welke den indruk van het totale beeld beïnvloeden, met verwijzing naar een rapport volstaan. (Voss, Handbuch). In een dergelijk geval zullen de betrokken feiten met en in de verklaring moeten worden gepubliceerd.

Zoo zal dus het rapport van den Wirtschaftsprüfer, dat den Aufsichtsrat moet worden voorgelegd, o.i. geen feiten mogen bevatten, die bij de beoordeeling van het beeld, dat de jaarrekening geeft, van belang zijn, zonder dat deze feiten tevens in de verklaring, Beglaubigungs-, of Bestätigungsvermerk zijn opgenomen.

In het reeds genoemde nummer van Die Betriebswirtschaft merkt Kurt Schmaltz op, dat de Aufsichtsrat bij de invoering van de Pflichtrevision niet ontheven werd van zijn onderzoek ingevolge par. 246. Dat het karakter van deze Revision van den Aufsichtsrat een geheel ander is, meer de beheersdaden betreft dan het onderzoek van den Wirtschaftsprüfer en dat de Revision van par. 246 beschouwd zal moeten worden als een ver-

plichting, in de eerste plaats om het rapport van den Wirtschaftsprüfer grondig te bestudeeren en in de tweede plaats om, om dit rapport heen een bedrijfseconomische toetsing van de beheersdaden te verrichten, die zich verder uitstrekt dan de accountantcontrole en deze eventueel moet aanvullen. Hoewel ongetwijfeld de controle-taak van den Aufsichtsrat een ander karakter draagt dan de accountantcontrole achten wij de redactie van het artikel betreffende deze Pflichtprüfung van den Aufsichtsrat niet gelukkig, omdat het in zijn terminologie te weinig dit bijzondere karakter aangeeft en zich teveel beweegt op het gebied van de accountantcontrole.

Het wil ons overigens voorkomen, dat *Schmaltz* de bedrijfseconomische beoordeeling te zeer als een afzonderlijk deel van het arbeidsterrein ziet, waar hij deze tot het bijzondere gebied van de bedrijfswetenschappelijke *Beratung* meent te moeten rekenen.

So verlockend es ist den Wirtschaftsprüfer als Wirtschaftsprüferberater zu bezeichnen und mit dem Arzt zu vergleichen, so weit er die Funktion des gesetzlichen Bilanzprüfers ausübt, ist er kein Berater.

Das hindert ihn natürlich nicht neben der Funktion des gesetzlichen Bilanzprüfers auch beratend tätig zu sein.

*Schmaltz* legt in dit verband o.i. te veel nadruk op de bedrijfswetenschappelijke adviesgeving, — terwijl toch ongetwijfeld de eisch:

alle Geschäftsvorfälle daraufhin zu untersuchen ob sie im Jahresabschluss und Geschäftsbericht sachlich und organisch richtig dargestellt sind, naast een formeel en materieel, mede een bedrijfseconomisch karakter draagt.

Dat wij hieronder nog niet een toetsing der beheersdaden behoeven te verstaan, in dien zin dat de accountant een soort super-directeur zou zijn, achten wij niet noodig nader toe te lichten.

Opvallend is de verbreeding van inzicht, welke bij *Gerstner* te dezer zake heeft plaats gevonden. In het reeds gememoreerde artikel van dezen schrijver over den Wirtschaftsprüfer lezen wij:

Sie (die Wirtschaftsprüfung) wird somit auch die Prüfung der Geschäftsführung in sofern einschliessen als ja die Bilanz und gerade der Geschäftsbericht über die Tätigkeit der Verwaltung und ihre Geschäftsführung Aufschluss geben soll.

Eine Beschränkung besteht für den Prüfer nur in sofern, als er Werturteile über Transaktionen und Geschäfte als solche nicht abzugeben hat. Wohl aber hat er sich von der ordnungsmässigen Darstellung derselben in Bilanz und Geschäftsbericht zu überzeugen.

Hoewel hij zich nog eenigszins passief uitdrukt, zijn slotzin laat immers de mogelijkheid open dat hij uitsluitend aan een juiste rubricering denkt (waarvan het bekende voorbeeld is de balans, waarin vermeld staat: gestolen door de directie *f* .....), — meenen wij, in overeenstemming met de bedoelingen van den wetgever, in *Gerstners* bijdrage een erkenning te mogen waarnemen van diè zijde van de accountantcontrole, die in verband met het doël van zijn onderzoek (zijn functie in het maatschappelijk verkeer) uitgaat boven, wat men onder formeele- en materiele controle pleegt te verstaan.

C. VAN DIJK

## LITERATUUR

Red. Drs. S. KLEEREKOPER

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

### „DE STEEKPROEVEN ALS MIDDEL VAN ACCOUNTANTSCONTROLE” IN DE LITERATUUR

(Vervolg van bladz. 56)

#### Toepassing op de steekproeven

Gaan we nu tot een geval van steekproeven over, dan lijkt het juist inleidende berekeningen te maken van voorbeelden van kleine getallen. Dit zal het voorstellingsvermogen van den lezer niet onaanzienlijk te hulp komen.

*Vraagstuk:*

Ik heb 10 posten te controleren, waarvan 4 posten fout zijn. Hoe groot is de waarschijnlijkheid (kans), dat ik bij 3 steekproeven alleen *goede* posten tref?

*Oplossing:*

*Vooraf zij vastgesteld, dat bij een steekproevencontrole nooit vooraf bekend is, hoeveel posten fout zijn. Dit weet men pas, als men alle posten gecontroleerd heeft.*

We zullen later op de beteekenis van deze opmerking nog nader terug komen.

Het vraagstuk blijkt naar zijn aard volkomen analoog te zijn aan het loterij-voorbeeld. Men kan het immers ook als volgt formuleeren:

In een serie loten van 10 stuks zitten 6 prijzen (posten zonder fouten). Hoe groot is de waarschijnlijkheid, dat ik bij een trekking van 3 nummers alleen prijzen trek?

*Oplossing:*

De formule (1) is hier niet toepasbaar, ofschoon het vraagstuk wel tot dezelfde categorie behoort als het voorgaande. Het verschil met het voorgaande zit hierin, dat in het eerste vraagstuk meer nummers getrokken werden dan er prijzen waren, terwijl in het laatste vraagstuk meer prijzen zijn dan er nummers getrokken worden. Het permuteren van prijzen en nieten, met behulp van de formule  $P = \frac{n!}{m!}$ , komt in dit geval dus te vervallen.

We volgen dus een anderen weg om tot de oplossing te komen en wel met behulp van de leer der combinaties.

Er zijn 6 posten goed. Wanneer ik 3 posten wil controleren, die alle 3 goed moeten zijn, zoek ik dus een combinatie 3 aan 3 uit 6 elementen. Het aantal gunstige gevallen van een combinatie van 3 goede posten wordt dus voorgesteld door het aantal combinaties, 3 aan 3, dat mogelijk is uit 6 elementen:

$C_6^3$ . Het aantal mogelijke combinaties, dat ik kan controleren,

is, zooals onmiddellijk duidelijk is:  $C_{10}^3$ ; de waarschijnlijkheid, dat ik een combinatie controleer van posten, die alleen goed zijn, is dus

$$W = \frac{C_6^3}{C_{10}^3} \dots \dots \dots (2)$$

Algemeen voorgesteld wordt formule (2)

$$W = \frac{C_p^t}{C_n^t} \dots \dots \dots (3)$$