

overslaan van het geheele voorafgaande onderzoek, steunt dan ook de geheele vakliteratuur (met uitzondering van *Schmalenbach* en *Klein*) op een bewuste of onbewuste, maar in ieder geval onvoldoende gefundeerde, toepassing van deze wet. Ik heb hierop in een vorig deel van dit opstel reeds gewezen. Nu wij tot de behandeling van het werk van *Belle* genaderd zijn, zal dit onderwerp meer uitvoerig aan de orde komen.

Het is hier echter niet de plaats, het geheele werk van *Belle* te behandelen. Hiervoor zou noodig zijn een bespreking van de leer van het gewekte vertrouwen en dit is hier buiten het onderwerp. De opgave, die wij ons gesteld hebben, luidde de literatuur over de steekproeven kritisch te beschouwen en de leer van het gewekte vertrouwen — ook om verwarring te voorkomen — buiten de discussie te laten. Intusschen is bij de bespreking van het nauw omgrensde doel reeds tweeërlei gebleken:

1. De naam dien *Belle* opeischt voor de „*Rotterdamsche School*”<sup>26)</sup> als „Economisch Rationalistische School” zou haar slechts verloerd kunnen worden, onder voorbehoud, dat een Duitse groep bij een prioriteitsdebat de voorrang verleend zal moeten worden.

2. Een bijzondere richting in de oeconomie te willen betitelen als Economisch Rationalistisch berust op een foutief methodologisch inzicht in onze wetenschap. Iedere oeconomische school is „Economisch Rationalistisch” of zij is *geen* oeconomische school.

Hier nu moet een kantteekening gemaakt worden over de leer van het gewekte vertrouwen. Men zou nu kunnen stellen, dat de leer van het gewekte vertrouwen als teruggaande tot een ethisch principe dan ook inderdaad geen oeconomische theorie van de accountancy vermag te geven. Hiertegenover moet dan gesteld worden, dat het zeer eenvoudig is om aan te toonen, dat de leer van het gewekte vertrouwen volledig steunt op het oconomisch principe. Het bewijs hiervan overschrijdt echter de grenzen van dit opstel. Echter mag op één ding gewezen worden. De geheele tegenstelling ethische-rationalistische school berust op een serie misverstanden. Beschouwen wij eens eenige citaten uit *Belle*:

„Niets is voor den accountant eenvoudiger dan de volledige „verificatie van de administratie in al haar onderdeelen. „Zijn kundigheid behoeft daarvoor niet uit te gaan boven die „van de betrokken boekhouders. Hij verkrijgt zoodoende de „absolute zekerheid omtrent de formeele en de boekhoudkundige „juistheid van de cijfers. Bezien in het enge verband van de „eigen verantwoordelijkheid lijkt die absolute zekerheid ideaal, „hoewel volledige verificatie nog geen algeheele zekerheid en „zeker geen „economische” zekerheid garandeert. Bovendien is, „economisch beschouwd, die schijnbare honderd procent zekerheid lang niet altijd ideaal te noemen en waar het economisch „leven als regel niet de absolute zekerheid verlangt, doch een „redelijke, normale zekerheid, zal de accountant de eischen, „welke hij ten aanzien van zijn eigen verantwoordelijkheid kan „stellen in overeenstemming daarmede hebben te bepalen.

„De offers, welke gebracht moeten worden om een plus aan „zekerheid boven de normale te verkrijgen, nemen in progressieve mate toe.

„Dat is een veel waargenomen verschijnsel in de natuur en „statistisch een vaststaand feit. Zoo kan de jonge man met „een gezond hart en een goede fysiek na eenige training „de honderd meter in 13 a 14 seconden loopen. Veel offers „zijn er noodig om dien afstand in 12 seconden te kunnen „afleggen; een speciale levenswijze behoort er toe om beneden „de 12 seconden te komen, zelfs voor de uitstekend gepredisposeerden.

„Een stoomer, die maximaal een snelheid van 20 zeemijlen „kan ontwikkelen, laat men normaal met een snelheid van ± „17 mijl varen. Voor iedere mijl harder dan normaal stijgen de „kosten aan brandstof pro rata zeer belangrijk en zijn daardoor „economisch slechts zelden gerechtvaardigd.”<sup>27)</sup>

<sup>26)</sup> t. a. p. pag. 47.

<sup>27)</sup> t. a. p. pag. 97 e.v.

Allereerst treft ons hier dezelfde fout, die *Schmalenbach* en *Klein* maken. Ook *Belle* ziet in de afnemende meerophbrengst een motief om de contrôle af te breken vóór hij onderzocht heeft of de „grensdosis” al is toegevoegd. De geheele critiek, op de Duitse schrijvers geleverd, is ook op *Belle* van toepassing met dien verstande, dat de Duitschers getracht hebben, een exacte calculatie te leveren en *Belle* 20 jaar later niet verder komt dan eenige analogieën. Op het zeer bijzonder onwenselijke van deze analogieën-methode mag nog wel eens de nadruk worden gelegd. Hier hebben we dus een publicatie, waarop in het begin van dit opstel werd gedoeld met de opmerking, dat de jongste literatuur achterblijft bij hetgeen Duitschers al vóór 20 jaar gepresteerd hebben. In plaats van een oeconomisch bewijs levert de auteur ons een suggestie. Het zal wel waar zijn, dat men bij stoombooten niet de uiterste snelheid uit de machines haalt. Maar zouden we op grond hiervan mogen concluderen, dat daarom bij de accountantcontrôle een deel der zekerheid mag worden geabandonneerd? Van een auteur, die zich blijkens zijn werk voor filosofische vragen interesseert, zou men toch een betere kennistheoretische fundeering van zijn beweringen mogen verwachten. In dit verband verwijs ik nog eens naar de probleemstelling, die ik hierboven voor deze problemen als dwingend heb gesteld.

S. KLEERKOPER

(Wordt vervolgd).

## LASTIGE GEVALLEN

*De bedoeling van deze rubriek is gelegenheid te bieden lastige gevallen, die zich in de praktijk den accountant in zijn beroep voordoen of kunnen voordoen, — lastig, omdat er een onoplosbare tegenstrijdigheid tusschen theorie en praktijk schijnt te bestaan — hier ter sprake te brengen, resp. ter oplossing aan den lezer voor te leggen. De Redactie doet een voortdurend beroep op allen, die op zulke „gevallen” stuiten, om ze te formuleeren en bij den Secretaris in te zenden.*

### 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?

In het Mei-nummer 1932 van dit maandblad komt onder bovenstaanden titel een lastig geval voor, dat eigenlijk bestaat uit twee lastige gevallen, resp. aangeduid als geval A en geval B. In het December-nummer van denzelfden jaargang vinden wij een beantwoording van de gestelde vragen, benevens een naschrift daarop door den steller der vragen.

Het komt mij voor, dat in de beantwoording de feiten niet meer zoo scherp zijn gesteld als zij in de vragen naar voren zijn gebracht en dat daardoor de discussie niet geheel zuiver is gehouden. Indien ik de beantwoorders goed begrepen heb, meent de heer *Westra* dat de accountant vanzelfsprekend verantwoordelijk is voor alle gegevens van financieelen aard, die in het jaarverslag voorkomen, terwijl de heer *Roet* dit eigenlijk ook wel vanzelfsprekend vindt, maar het wenschelijk acht van het overnemen van die verantwoordelijkheid door middel van een duidelijke clausule in de accountantsverklaring melding te maken.

Feitelijk zijn dus beiden van meening, dat de accountant voor dergelijke gegevens verantwoordelijkheid draagt en verschillen



zij alleen in de wijze, waarop zij van die verantwoordelijkheid willen doen blijken.

Ik kan mij hiermede, voor zoover het het principieele gedeelte van de kwestie betreft, niet vereenigen en ik meen, dat deze opvatting eigenlijk voor de hand liggend is wanneer men let op de practijk van de accountantsverklaring.

Want wat is feitelijk een accountantsverklaring? De accountantsverklaring in den vorm, zooals deze in de practijk wordt gebezigd, houdt in een verklaring omtrent, laten wij gemakshalve aannemen, de juistheid van de in het jaarverslag gepubliceerde balans en winstrekening. Er worden derhalve in die verklaring zeer bepaalde stukken genoemd, waarvoor de accountant de verantwoordelijkheid op zich neemt en het lijkt mij een buitengewoon vrije interpretatie van een dergelijke verklaring om daaruit te lezen, dat de accountant nu ook verantwoordelijk zou zijn voor gegevens, welke in den tekst of in andere bijlagen van het jaarverslag voorkomen.

Men moet mij goed begrijpen; ik spreek niet over hetgeen wenschelijk, mogelijk, of misschien zelfs noodig zou zijn, doch over datgene, wat de accountant in werkelijkheid verklaart, momenteel, bij den tegenwoordigen stand van het beroep. Ik kan mij niet begrijpen, hoe men uit de gebruikelijke accountantsverklaring, in goed Nederlandsch gesteld, meer kan lezen, dan de verklaring dat de balans en de winstrekening naar het oordeel van den accountant juist zijn.

Mijn antwoord op de gestelde vragen zou dus in principe hebben geluid, dat ik geen verdere verantwoordelijkheid aanvaard dan uit mijn verklaring blijkt. Maar ook wie dit standpunt aanvaardt zal het natuurlijk niet prettig vinden, wanneer in het jaarverslag, hetzij in den tekst, hetzij in afzonderlijke bijlagen, gegevens worden vermeld, die niet juist, of niet geheel juist zijn, of althans een ander beeld probeeren te geven dan inderdaad met de werkelijkheid strookt.

Ik geloof stellig, dat iedere bona-fide accountant, wanneer hem van dergelijke feiten blijkt, daarover met de directie zou spreken; dit acht ik zijn plicht. Ik acht het dus niet zijn plicht om in alle gevallen naar dergelijke onjuistheden te zoeken, maar wel indien hij deze, door welke omstandigheid dan ook, ontdekt heeft, daarover met de directie te spreken.

Er kunnen zich dan twee gevallen voordoen: De oorzaak van de onjuistheid kan zijn een fout, dus een onopzettelijkheid, en het kan zijn opzet.

Is het onopzettelijkheid, dan zal de directie den accountant dankbaar zijn voor diens attentie en zorgdragen, dat er geen herhaling plaatsvindt. Is het echter opzet, dan behoort de accountant te trachten de directie er van te overtuigen, dat het in strijd is met haar waardigheid om bewust onjuiste mededeelingen te doen en ook hier geloof ik, dat de accountant in het algemeen een goede kans zou maken, dat zijn overwegingen worden aanvaard.

Blijft de directie echter bij haar standpunt, om bewust onjuiste mededeelingen te willen doen in het verslag en dan natuurlijk buiten de stukken om, die door den accountant worden gecertificeerd, dan ligt het conflict in zijn volle scherpte daar en zal de accountant moeten overwegen of de misleiding, die door vermelding der onjuistheden ontstaat, een dusdanig ernstig karakter draagt, dat hij zijn naam überhaupt niet meer naast dien van een dergelijke directie wenscht te plaatsen.

Ik ben in de voorgaande uiteenzetting opzettelijk doorgegaan tot het einde om niet den draad van mijn betoog te moeten onderbreken. Daarbij is echter een belangrijke factor verwaarloosd en wel de invloed van commissarissen, die in de eerste plaats verantwoordelijkheid dragen en wel de verantwoordelijkheid voor het beheer, dat wil dus zeggen voor alle handelingen

der directie als zoodanig, dus ook voor de mededeelingen in het jaarverslag.

Commissarissen nu ontvangen als regel van den accountant meer dan diens verklaring. Zij ontvangen zijn volledig rapport. Een volledig accountantsrapport zal, wil het tenminste op den naam van volledig aanspraak mogen maken, moeten bevatten een belangrijk aantal van die gegevens, welke in het jaarverslag buiten de jaarstukken worden vermeld en voor welke juiste weergeving de heeren *Westra* en *Roet* den accountant verantwoordelijk houden. Goede commissarissen zullen het rapport van den accountant grondig bestudeeren, evenals zij het verslag van den directeur zullen moeten bestudeeren, omdat zij dit aan de vergadering aanbieden. Mocht de directie in haar jaarverslag cijfers noemen, die afwijken van die in het accountantsrapport, dan zullen commissarissen zich omtrent de oorzaak van die verschillen moeten doen voorlichten. Heeft de accountant zelf afwijkingen in een voorgaand jaarverslag ontdekt, dan zal hij daarop zeer zeker in zijn volledig rapport wijzen, zoodat commissarissen, indien hun het verschil niet reeds zelf is opgevallen, daarvan door dit rapport kennis krijgen. Het is dan de plicht van commissarissen zorg te dragen, dat de zaken in het jaarverslag op juiste wijze worden voorgedragen en wanneer ook zij, ondanks de opmerkingen van den accountant, van meening blijven de onjuiste mededeelingen niet te moeten tegengaan, dan zal de accountant zich toch werkelijk met schrik moeten afvragen, in welk gezelschap hij is verzeild geraakt, en uit de beantwoording van die vraag de consequentie hebben te aanvaarden.

Feitelijk ben ik hiermede aan het eind van mijn betoog. Resumerende heb ik gesteld:

- 1e. dat bij de gebruikelijke accountantsverklaring, die in korte woorden de stukken noemt, die goedgekeurd worden, geen grotere verantwoordelijkheid moet worden verondersteld, dan uit de bewoordingen van die verklaring duidelijk blijkt;
- 2e. dat de accountant maatregelen behoort te nemen, indien hem bij de lezing van het jaarverslag feitelijke onjuistheden opvallen, doch niet omdat hij voor die onjuistheden op zich zelf verantwoordelijk is, doch omdat hij door die maatregelen tot een beter inzicht kan komen omtrent de mentaliteit van de personen, over wier administratie hij de controle uitoefent; deze mentaliteit kan voor hem een reden zijn om voor de controle te bedanken.

Opzettelijk ben ik in het voorafgaande niet ingegaan op de wettelijke bepalingen, welke door de heeren *Westra* en *Roet* zijn aangehaald. Het komt mij voor, dat problemen als het behandelde, niet moeten worden bekeken aan de hand van wettelijke bepalingen. Wanneer in een bijzonder geval een wettelijke bepaling tot een zekere gedragslijn aanleiding geeft, d.w.z. wanneer zij een voorschrift in een bepaalde richting geeft, dan behoort dit voorschrift natuurlijk te worden opgevolgd, maar dan is het probleem feitelijk ook niet meer daar. Want dan zou de omvang van de verantwoordelijkheid van den accountant door de wet zijn bepaald, en zouden wij hoogstens kunnen discussieeren over den vorm van de accountantsverklaring, doch niet over de vraag der verantwoordelijkheid zelf.

De wet op het Levensverzekeringbedrijf geeft echter een dergelijk voorschrift niet, terwijl art. 14 van het K.B. dd. 18 Juli 1925 S 335 uitdrukkelijk zegt: „Indien staten medeondertekend zijn door een accountant wordt medegedeeld of de accountant zich al dan niet overtuigd heeft, dat de staten den werkelijken toestand weergeven”. Overigens een vrij zot artikel, omdat ik mij niet kan voorstellen, dat een accountant een staat zou teeke-



nen, dien hij niet gecontroleerd heeft. Hieruit blijkt dus, dat genoemde wet deze onderteekening facultatief stelt, en ook dat, indien de staten niet zijn onderteekend door den accountant, deze voor de juistheid niet verantwoordelijk is, wat ik ook zonder dezen wettelijken steun voor onaanvechtbaar had gehouden.

Het nieuwe voorschrift van de Gemeentewet, dat door den heer *Westra* wordt aangehaald, is mij onvoldoende bekend om daarover in discussie te treden. Ik kan echter niet inzien, dat een eventueel voorschrift, zelfs al zou het nog zoo kras zijn geformuleerd, ook maar eenigen invloed zou kunnen hebben op hetgeen hierboven principieel werd gesteld.

F. F. VAN DOORNE

### Naschrift

Collega *Van Doorne* wenscht de zaak principieel te stellen.

Hij stelt echter, dat de accountant het jaarverslag slechts behoeft te lezen. Voor zoover in het aan Commissarissen uitgebrachte accountantsrapport „cijfers” mochten voorkomen, die ook in het jaarverslag zijn opgenomen, dan moet niet de accountant, doch behoren „goede” Commissarissen de eventuele „afwijkingen” er uit te „visschen”. Met welke administratieve bescheiden deze goede Commissarissen de overige „cijfers”, welke eventueel in het jaarverslag nog mochten voorkomen, moeten „controleeren”, wordt niet aangegeven. (Of behoeven slechts die cijfers, die zoowel in jaarverslag als accountantsrapport voorkomen, door Commissarissen te worden gecontroleerd?) Indien de accountant *toevalligerwijze* in een jaarverslag een fout mocht ontdekken, dan zal hij daarvan, volgens collega *Van Doorne*, melding moeten maken in het volgend rapport, dus: *een jaar later*, en eerst dan, zoo noodig, consequenties omtrent eene verdere voortzetting der controle trekken.

Naar mijne meening zijn deze opvattingen het tegendeel van principieel.

Collega *Van Doorne* is van meening, dat collega *Westra* en ik de discussie niet geheel zuiver hebben gehouden. In werkelijkheid verschuift juist inzender het probleem naar een geheel ander gebied, n.l. „Wat is de taak van *Commissarissen* ten opzichte van het hun ter hand gestelde accountantsrapport?” Dit zou een uiteenzetting op zichzelf vorderen, doch de taak van Commissarissen mag in geen deele van invloed zijn op hetgeen de accountant tot zijn taak moet rekenen.

Het is de taak van den accountant, de financiële gegevens in het bedoelde jaarverslag te *controleeren*. En wel om de volgende redenen.

De accountant, die een goedkeurende verklaring afgeeft omtrent de jaarrekening, welke in het jaarverslag eener N.V. wordt opgenomen, geeft hiermede te kennen, dat hij de administratie accoord heeft bevonden en als bewijs *daarvan* de balans en winstrekening onderteekent.

Dit is ook steeds de uiteindelijke bedoeling van den opdrachtgever en zoo vat ook de lezer van het jaarverslag de accountantscontrole op. (De juridische zijde van de zaak doet hier niet ter zake).

Nu worden in het jaarverslag, behalve bedoelde jaarrekening *toelichtingen* gegeven. Iedere lezer zal veronderstellen, dat deze toelichtingen aan de administratie — door den accountant gecontroleerd! — zijn ontleend. Zij zijn dan ook evenzeer als deel der administratie op te vatten als de jaarrekening zelve.

Wat ligt nu meer voor de hand, dan dat de accountant, die — als hij vaktechnisch juist heeft gecontroleerd — *al deze gegevens netjes in zijn dossier heeft liggen*, de publicatie daarvan *controleert*?

Bovendien, de wet op de N.V. *eischt* toelichtingen. De wet-

gever beschouwt publicatie daarvan even noodzakelijk als die der jaarcijfers zelve. De accountant, die zich aan de controle der te publiceeren toelichtingen onttrekt, onttrekt zich dan ook feitelijk aan een deel der hem toevertrouwde publieke taak.

Hoe meer ik er over nadenk, van des te meer belang acht ik het, dat het Reglement van Arbeid omtrent de hier behandelde kwestie regels stelt. Welke regels, dient uiteraard in eerste instantie te worden overgelaten aan de in Juli 1931 geïnstalleerde Commissie inzake herziening van het Reglement van Arbeid.

Intusschen ben ik met collega *Van Doorne* eens, dat de strekking van het door hem aangehaalde artikel 14 van het K.B. d.d. 18 Juli 1925 zeer zot is. Uit het vorenstaande blijkt echter, dat ik van meening ben, dat, ook al heeft de accountant bedoelde staten niet onderteekend, hij toch voor de juistheid daarvan verantwoordelijkheid draagt, ten ware hij deze uitdrukkelijk heeft uitgesloten.

24 Februari 1933

ROET

---

## OVERZICHT DER REFERATEN, UITGEBRACHT OP HET VIJFDE INTERNATIONAAL CONGRES VOOR WETENSCHAPPELIJKE BEDRIJFSORGANISATIE, GEHOUDEN TE AMSTERDAM, OP 18—23 JULI 1932

---

Het zevende onderwerp van bespreking luidde: *Welke zijn de voordeelen der verschillende systemen, die bedoelen den arbeider belang te doen krijgen bij de verhooging van zijn productiviteit?*

In wie weit vermag der Akkordlohn unter Beibehaltung eines gegebenen Lohnaufwandes auf das Einkommen des Landarbeiters unterschiedlich und steigend einzuwirken?

Dit is de titel van een referaat van de hand van Dr. *Is. Josef Holik*. (Tsjecho-Slowakije)

Na den oorlog vroeg de landarbeider steeds dringender loonsverhoging. De ondernemer in den landbouw was maar al te vaak gedwongen hier aan te voldoen. Dit deed het aandeel van het loon in de productiekosten stijgen en daarmee kwam de tegenstelling tusschen den ondernemer, die zijn rente door verlaging der loonen verhoogde wil en den arbeider, die zijn lot wil verbeteren, te sterker aan het licht. Het is slechts natuurlijk, dat de landbouw wegen zoekt, om deze tegenstelling te verzoeven. In hoeverre kan accoordloon hier helpen? Dat is het, wat de schrijver onderzoekt. In hoeverre, vraagt hij, kan het accoordloon er toe bijdragen, om zonder verhoging van den loonvoet voor de arbeidseenheid en dus met een onveranderd loonbedrag, het inkomen van den landarbeider te verhoogden?

Het wezen van den accoordloonvorm, zegt de schrijver, bestaat daarin, dat het loon wordt gegeven in verhouding tot den arbeid (*Leistung*), waarbij beide parallel loopen. De accoordloonvorm voldoet echter daarmee nog geenszins aan den eisch van een parallele verhouding tusschen het loon en de lichamelijke en geestelijke inspanning. In den landbouw staat de uitkomst van den arbeid, de grondslag voor het bepalen van het accoordloon, niet in een eenvoudige verhouding (rechte reden) tot de inspanning van den arbeider. Bij zeer lichten arbeid komt het vaker voor, dat een geringe verhoging van inspanning een veel grooter resultaat (*Leistung*) teweeg brengt. Dit geldt in het bijzonder voor werkzaamheden, waarbij mensch, dier en machine samenwerken. Anderzijds neemt het gevolg bij zeer zwaren lichamelijken arbeid volstrekt niet altijd in gelijke reden met de inspanning toe. Deze verschillen tusschen inspanning en resultaat leveren de grootste moeilijkheden op voor de verge-