

MAANDBLAD VOOR ACCOUNTANCY EN BEDRIJFSHUISHOUDKUNDE

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

RUBRIEK REDACTEUREN: EXAMEN-VRAAGSTUKKEN: Drs. ABR. MEY EN Drs. J. PAARDEKOOPER — LITERATUUR: Drs. S. KLEEREKOPER — BESLECHTE GESCHILLEN: PROF. M. 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 VERMBER, Drs. A. ROBLES, I. ROET, W. WESTRA.

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

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

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

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

INHOUD:

De functie van den accountant en de leer van het gewekte vertrouwen	Blz.	173
door Prof. Th. Limperg Jr.		
Verantwoordelijkheid voor het Jaarverslag	„	177
door F. F. van Doorne		
Belastingvraagstukken	„	178
Red. P. K. Niekerk		
Zijn de kosten van afsluiting — bij aanvang of vernieuwing — eener hypothecaire leening aftrekbaar voor de Inkomstenbelasting?		
door G. H. Luyendijk		
Examenvraagstukken	„	179
Red. Drs. Abr. Mey en Drs. J. Paardekooper		
Investigation Spaarzegelbedrijf		
door Drs. J. Paardekooper		
Invloed van terugwerkende kracht bij de toepassing van de wet op de Inkomstenbelasting	„	180
door B. v. d. Berg		
Lastige gevallen	„	181
No. XIII. Kunnen er gevallen zijn waarin de accountant een onjuiste resultatenrekening zonder voorbehoud goedkeurt?		
door F. N. Glavimans Jr.		
No. XIV. Zijn er omstandigheden waarin de accountant inlichtingen omtrent een bepaalde onderneming aan derden mag verstrekken zonder hierover eerst den desbetreffenden opdrachtgever te raadplegen?		
door F. N. Glavimans Jr.		
Examen voor Accountant der Directe Belastingen 1932	„	182
Universiteit van Amsterdam	„	187
Tentamen Inrichtingsleer, Februari 1933		
Nederlandsche Handelshoogeschool	„	188
Tentamen Rekeningwetenschap, Mei 1933		
Repertorium van tijdschrift-literatuur op het gebied van Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde	„	190
Boeken-repertorium	„	191
Nederlandsch Instituut voor Efficiency	„	192
Cursorische Voordrachten over Wetenschappelijke Bedrijfsorganisatie		
Amsterdamsche Vereeniging van Assistenten van het Nederlandsch Instituut voor Accountants	„	192
Aankondiging lezingen		
Nederlandsch Instituut van Accountants	„	192
Benoeming nieuwe leden		
Ontvangen boekwerken	„	192
Verbetering	„	192

DE FUNCTIE VAN DEN ACCOUNTANT EN DE LEER VAN HET GEWEKTE VERTROUWEN

III *)

De normatieve kern van de *Leer van het gewekte vertrouwen* is dus deze: de accountant is verplicht om zijn arbeid zoo te verrichten, dat hij de verwachtingen, welke hij bij den verstandigen leek opwekt, niet beschaamt; en, omgekeerd, de accountant mag geen grootere verwachtingen opwekken dan door den verrichten arbeid gerechtvaardigd wordt. Deze eenvoudige stelregel geldt onafhankelijk van den inhoud der verwachtingen; of die omvangrijk dan wel bescheiden zijn, in geen geval mag het verkeer in die verwachtingen worden teleurgesteld. In haar normatieve kern geeft de *Leer* geen stellig voorschrift omtrent hetgeen de accountant in elk bijzonder geval te doen heeft; zij laat hem zelf als vakman daarover de beslissing. Doch als richtsnoer voor die beslissing geeft zij hem dit algemeene voorschrift, gegrond op de overweging, dat de effectieve inhoud der functie, haar uitwerking dus in het verkeer, bepaald wordt door het door haar opgewekte vertrouwen. 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

*) De twee voorafgaande stukken van dit opstel verschenen in de nummers van Februari 1932 en October 1932.

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 praktisch 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 controletechniek om in de behoefte van het verkeer te voorzien*.

Bezien wij deze twee factoren wat nader, dan blijkt onmiddellijk, dat zij aan de functie van den accountant niet een vasten inhoud geven in dien zin, dat die inhoud overal en in het verloop van den tijd dezelfde zou zijn. De behoeften van het verkeer zijn niet overal gelijk, veranderen ook in den loop der tijden; en anderzijds ondergaat de techniek der controle wijzigingen. Over de plaatselijke verschillen, welke aldus kunnen ontstaan met betrekking tot den inhoud der functie, wil ik hier niet uitweiden; zooals ik reeds in het eerste deel van dit opstel heb gezegd, heb ik de functie van den accountant in Nederland in het oog gevat en 't is van geen principieel belang, te onderzoeken, hoe de functie van den accountant zich verhoudt tot de Leer in landen, waar de omstandigheden verschillend zijn van die in ons land. Maar aan de veranderingen, welke die functie ondergaat in het verloop van den tijd, moet ik nader aandacht schenken, omdat daarbij enkele principieele punten zijn op te merken.

Wij mogen de wijzigingen, welke de functie in het verloop van den tijd ondergaat, tezamen beschouwen als den groei van de functie. Waar nu ook de primaire oorzaak voor de veranderingen ligt, bij de ontwikkeling van het verkeer dan wel bij die van de controle-techniek — men denke hierbij niet alleen aan de techniek in engeren zin, maar ook aan de *methode* van controle —, die groei heeft steeds een geleidelijk karakter. En dit beteekent voor de praktijk en voor de toepassing van de Leer, dat er een tijdruimte ontstaat van onzekerheid omtrent den inhoud van de functie en van het vertrouwen; een onzekerheid, welke nog wordt vergroot, doordat over de nuttigheid van de methoden van werken en over de wenschelijkheid van de wijziging der functie aanvankelijk in vakkringen zelden of nooit eenstemmigheid bestaat. Welke is onder die omstandigheden de norm van vertrouwen, die voor de functie van den accountant geldt?

Alvorens deze vraag te beantwoorden wil ik een opmerking maken over den aard van den invloed, dien in het algemeen de accountant zelf uitoefent op den inhoud van het door hem gewekte vertrouwen, en over de wijze, waarop die invloed zich doet gelden. Wij moeten daarbij onderscheiden tusschen den invloed, dien de accountant individueel uitoefent, bij de vervulling van elke specifieke functie, en den invloed, welke van de accountants gezamenlijk uitgaat.

Wat nu den laatstbedoelden invloed betreft, men kan zeggen, dat de inhoud van de algemeene functie, de plaats, die de accountants in het maatschappelijk verkeer innemen, en de inhoud van het door hen opgewekte vertrouwen het *resultaat* zijn van de behoefte van het verkeer eenerzijds en de wijze, waarop de accountants in die behoeften voorzien, anderzijds. De norm van vertrouwen ontstaat uit de wisselwerking van deze beide factoren; geen norm van vertrouwen kan ontstaan, die voldoet aan de eischen van het verkeer, zolang niet de accountants in voldoende getale in staat en bereid blijken om de met die eischen overeenstemmende functie te vervullen en

de daarvoor noodzakelijke taak te verrichten. De wijze, waarop de accountants hun functie opvatten en vervullen, is dus ongetwijfeld een belangrijke constituerende factor van het door hun algemeene functie opgewekte vertrouwen.

Maar voor de toepassing van de Leer gaat 't in het eind om den inhoud van het vertrouwen, opgewekt door den *individueelen* accountant in elke *specifieke* functie. Thans wordt wat zooveen *resultaat* was van de wisselwerking tusschen de prestaties van de collectiviteit der accountants en de behoeften van het verkeer, *grondslag* voor het handelen van den individueelen accountant; de in het maatschappelijk verkeer uit die wisselwerking gegroeide norm wordt het *uitgangspunt* voor de bepaling van de taak in de bijzondere functie van elken accountant individueel. Het is dan ook de analyse van de verhouding van den individueelen accountant in de specifieke functie tot dit hem als norm voor zijn taak aangeboden resultaat van de wisselwerking tusschen prestatie en prestatie-vermogen der accountants eenerzijds en de eischen van het verkeer anderzijds, welke het onderwerp van mijn voortgezette beschouwingen vormt. Bij die analyse zal dan tevens komen vast te staan, in hoeverre de individueele accountant nog invloed uitoefent op het door hem persoonlijk opgewekte vertrouwen.

In dat verband komt nu het eerst aan de orde de genoemde verhouding in de periode van ontwikkeling, waarin het resultaat der bedoelde wisselwerking en dus de norm wijziging ondergaat.

*
* *
*

De ontwikkeling van de behoeften van het verkeer op zich zelf schept geen moeilijkheid. Een nieuwe behoefte doet een nieuwe functie ontstaan en als die doeltreffend door den accountant kan worden vervuld, kan de accountants-functie derhalve overeenkomstig die behoefte groeien. Heeft eenmaal in het maatschappelijk verkeer de nieuwe functie burgerrecht verkregen en is dus ook het doel van die functie algemeen bekend, dan bepaalt ook dat nieuwe doel of het ruimere doel den omvang van het vertrouwen, dat de vervulling van die functie opwekt. Maar, zooals gezegd, voordat de nieuwe functie die plaats in het verkeer heeft veroverd is er een tijdruimte van onzekerheid en het is die onzekerheid, welke een moeilijkheid schept.

Belangrijk is het nu allereerst, vast te stellen, dat alle geldende normen een vasten *grondslag* vinden eenerzijds in de rationeele eischen van het verkeer, ontsproten aan de behoefte van dat verkeer, en anderzijds in de eischen van de controletechniek, welke in die behoefte moet voorzien. Die eischen zijn voor elk geval volkomen bepaald; ze zijn logisch en met stelligheid aan te wijzen. Zooals de ingenieur voor de exact gestelde technische eischen t.a.v. bewerking, verwarming, enz. het passende werktuig schept, zoo ontwerpt de accountant voor de logisch door de behoefte bepaalde eischen van het verkeer de doeltreffende controle.

Wanneer b.v. het fiat van den accountant voor de jaarrekening wordt gevraagd, dan staat onomstootelijk vast, dat het verkeer behoefte heeft aan een volkomen zekerheid omtrent de juistheid der publicatie. Die behoefte vormt dus het uitgangspunt voor de bepaling van functie en taak van ieder, die iets met die publicatie heeft uit te staan. Voor den accountant geldt dus die behoefte als grondslag voor zijn functie en als doel, waarop zijn taak zich richt; zoo is die taak ook met stelligheid bepaald.

Evenwel, bij nader onderzoek blijkt, dat wij hier toch niet

met *absolute* normen te doen hebben; de geldende normen verwijderen zich altijd min of meer van die vaste basis. In de eerste plaats kan geen mensch een *volkomen* zekerheid verschaffen; het „menschelijk kunnen” schept een eerste grens. Vervolgens eischt het rationeele handelen, dat het verkeer van de volkomen zekerheid zooveel prijs geeft, dat het resultaat der controle de kosten loont. Voorts ontstaat een rationeele beperking uit de verdeling der functies; van den *accountant* verlangt men voor de gezochte zekerheid slechts de verzorging van en de waarborgen voor de juistheid der jaarrekening, voor zoover zulks ligt binnen het terrein van zijn deskundigheid. En zoo komt men tenslotte tot normen, die niet meer zijn de absolute normen, welke buiten elken invloed staan van persoonlijke inzichten. Alle geldende normen, hoe stellig en hoe algemeen aanvaard ze ook mogen zijn, laten eenige speling voor persoonlijke afwijkingen in het bijzondere geval, in de specifieke functie, waarin zij worden toegepast. Maar die speling is beperkt; want zij spruit niet voort uit verschil van inzicht omtrent den inhoud van de functie en dus omtrent het doel van de controle. *Slechts de technische inzichten van den accountant als vakman kunnen hier een rol spelen.* De Leer sluit met name zijn overwegingen als *koopman* uit!

Van geheel anderen aard worden de afwijkingen, welke mogelijk zijn in de perioden van ontwikkeling. In de tijdruimten van overgang, waarin zich nieuwe verkeerseischen ontwikkelen, *ontstaat er onzekerheid omtrent den inhoud der functie*; een onzekerheid, welke niet individueel bestaat, doch die er voor alle vakgenooten is. Het is niet stellig uit te maken, welk vertrouwen de accountant in zijn specifieke functie opwekt, omdat de onderscheiden individuen, die van diens verklaring kennis nemen, verschillende verwachtingen daaraan zullen verbinden; er is nog geen algemeene norm gevormd. Beteekent dit nu, dat de Leer van het gewekte vertrouwen tekort schiet, of op losse schroeven komt te staan? Geenszins. Evenals steeds zal de accountant in eerste instantie voor zich zelf hebben uit te maken, welk vertrouwen hij opwekt. Bij gemis van een algemeen geldende norm wordt thans een sterker beroep op zijn eigen inzicht gedaan dan anders; en de persoonlijkheid van den accountant zal hier dus een grootere rol gaan spelen dan in de normale gevallen. Niet alleen technisch inzicht bepaalt thans zijn gedraging — laten we eenvoudigheidshalve veronderstellen, dat de accountant als vakman de nieuwe behoefte van het verkeer reeds als essentieel heeft aanvaard —, maar ook andere factoren; met name zijn karakter. Is hij voortvarend, dan zal hij die nieuwe behoefte eerder in zijn eigen functie willen dekken dan wanneer hij traag is; en naarmate hij meer consciëntieus is zal hij meer rekening houden met de mogelijkheid, dat zijn verklaring onder de oogen komt van iemand, die zich in zijn verwachtingen reeds op de nieuwe behoefte heeft ingesteld.

Er komt dus in dit geval bij de bepaling door den accountant van den omvang van het gewekte vertrouwen een persoonlijk element, ten deele zelfs van subjectieven aard, dat bij de toepassing van de Leer een moeilijkheid schept, welke bij het bestaan van een stellige norm niet rijst. Maar men houde goed in het oog, dat de objectieve grondslag niet verlaten wordt. De subjectieve speling in het oordeel van den accountant zal grooter zijn naarmate de norm zich minder scherp afteekent, maar in alle gevallen blijft volgens de Leer de grondslag, waarop het oordeel wordt gevormd, objectief; de logische analyse van de rationeele eischen blijft tot in 't eind en onder alle omstandigheden de basis voor functie en taak. De onbepaaldheid in een tijd van overgang is onvermijdelijk en kan door geen enkele theorie of Leer worden weggenomen. Die onbepaaldheid is geen zwakke plek in de theorie, want ze is een

bestaand en onvermijdelijk verschijnsel van de zich ontwikkelende maatschappij. Die onbepaaldheid maakt de Leer ook niet minder doeltreffend in haar toepassingen; integendeel, de Leer sluit zich in die toepassingen geheel en ongedwongen aan bij den ontwikkelingsgang der maatschappij. Zoolang de door den accountant voor zijn arbeid aangenomen schatting van den omvang van het gewekte vertrouwen nog redelijk is in het kader van het oogenblik, zal hem geen blaam treffen. Slechts geleidelijk dwingt de zich ontwikkelende maatschappij den accountant om zich bij zijn schatting naar de nieuwe behoefte te richten.

Wat ik hiervoren heb betoogd t.a.v. de ontwikkeling der behoeften van het verkeer op zich zelf, geldt in beginsel evenzeer voor de ontwikkeling der functie als gevolg van den groei der controle-techniek. Ook de omstandigheid, dat de accountants bij die ontwikkeling een actieve rol kunnen spelen, brengt geen wijziging in het beginsel. Er zal ook in dit opzicht — en meer nog dan in de zoeven besproken gevallen — voorloopig een persoonlijk en een subjectief element in de beslissing van den individueelen accountant zijn op te merken. Maar alweer wordt daardoor de Leer niet aangetast; noch in haar grondstellingen, noch in haar toepassingen. Meer dan in het vroeger besproken geval heeft de trage, de in bekwaamheid of door persoonlijke overwegingen in de uitoefening van het beroep bij den groei achterblijvende en ook de niet geheel te goeder trouw zijnde accountant de kans, om aan een *sanctie*, welke gesteld wordt op onvoldoende uitoefening van het beroep, te ontkomen door een beroep op het ontbreken van een stellige norm. Maar het wezen der verhoudingen wordt daardoor niet aangetast; er moge onzekerheid zijn omtrent den inhoud van het gewekte vertrouwen, doch die onzekerheid neemt den invloed van dat vertrouwen niet weg. De nieuwe techniek, de verbeterde methode wordt langs verschillende wegen gemeengoed in een steeds ruimeren kring van vakgenooten. De pers, het onderwijs en de praktische toepassingen verbreden ze en maken haar bekend, ook in het verkeer, dat ze geleidelijk betreft in zijn verwachtingen. De algemeene functie groeit met de door de verbeterde techniek geopende nieuwe mogelijkheden. Totdat het verkeer haar toepassing eischt als een noodzakelijk element van de te verrichten taak; het door den groei der algemeene functie meer omvattende vertrouwen schept een nieuwe norm voor de specifieke functie.

Willen wij dus met eenige stelligheid over den inhoud van de taak der accountants kunnen spreken, dan moeten wij een bepaald stadium van ontwikkeling van het beroep in het oog vatten. Het meest rationeele uitgangspunt voor een principieele behandeling is klaarblijkelijk dat van het volgroeide beroep; eerst in het stadium van ontwikkeling, waarin de accountant ten volle zijn functie van vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer vervult, en eerst nadat de controle zich tot de volmaaktheid van een technisch sluitend stelsel heeft ontwikkeld, is het mogelijk, voor den inhoud van het gewekte vertrouwen bij de specifieke functie vaste omtrekken aan te geven. De inhoud der algemeene functie is dan volkomen bepaald door de doelmatigheid van de vervulling der functie; het vraagstuk is in elk bijzonder geval opgelost, indien wij vaststellen, wat het maatschappelijk verkeer noodig heeft en in welke behoefte het verkeer moet en wil en ook technisch kan voorzien bij het gebruik van de diensten van den accountant.



Intusschen, we moeten dan toch voor ieder bijzonder geval nog weten, welke specifieke functie den accountant is toebedeeld en toegedacht.

Ik wees er in het vorige artikel op, dat de specifieke functie wordt ingesteld door een doelbewuste handeling; zij is wel gebaseerd op de algemeene functie, doch zij heeft toch in zooverre een eigen bestaan, als zij slechts door een bepaalde handeling kan worden in 't leven geroepen. Dit wil dus zeggen, dat zij niet alleen afhankelijk is van de onpersoonlijke eischen van het maatschappelijk verkeer, maar ook van den wil van een bepaalden persoon of van een groep van personen, welke de bijzondere functie schept. De accountant zelf kan die specifieke functie niet in het leven roepen; hij vervult ze krachtens zijn algemeene, zijn maatschappelijke functie, maar ook krachtens de *opdracht*, welke hem is verstrekt. En de vraag rijst dus, in hoeverre die opdracht en, meer algemeen, de wil en de doelstelling van den *opdrachtgever* van invloed zijn op den inhoud van de bijzondere functie, voor welker vervulling wij de taak hebben te bepalen.

In hoeverre is de inhoud van de opdracht een constitueerende factor van de taak, naast de factoren, die wij tot nu toe leerden kennen?

Deze vraag is vooral belangrijk, omdat een groot deel der bijzondere functies niet wordt ingesteld en de opdracht tot de controle dus niet wordt gegeven door hen, wier vertrouwensman de accountant is.

Het probleem wordt het meest principieel gesteld in die gevallen, waar de diensten van den accountant worden ingeroepen voor het openbare maatschappelijke verkeer; in die gevallen dus, waarin de functie is gericht op de bevrediging van de behoefte van personen, die geen of nauwelijks eenigen en zeker geen rechtstreekschen invloed op den inhoud der opdracht kunnen uitoefenen. Nog sterker: veelal wordt in deze gevallen de opdracht verstrekt en dus de functie ingesteld door hen, die *tegenover* het verkeer staan als de belanghebbenden, wier handelingen en mededeelingen aan het toezicht en het oordeel van den accountant zijn onderworpen. Bestuurderen eener naamlooze vennootschap stellen den accountant aan; deze is doorgaans ook hun vertrouwensman. Maar daarnaast en daarboven is hij de vertrouwensman van het verkeer, van den onbekenden spaarder, den naamlozen belanghebbende buiten de organisatie.

Daarmede is nu ook de plaats van de „opdracht” voor ons vraagstuk bepaald. De opdracht stelt de functie in, zij roept ze *juridisch* in het leven, maar van het oogenblik af, waarop de functie er is, heeft de opdrachtgever geen woord meer mede te spreken over de wijze, waarop zij moet worden vervuld. Van dat oogenblik af is 't de functie zelve, aan welke ook de opdrachtgever is onderworpen en zelfs de accountant. Zelfs deze is niet vrij meer in de keuze van de middelen, welke hij gebruikt ter vervulling van de functie; zijn taak is objectief bepaald door de rationeele technische eischen, welke voortvloeien uit het vertrouwen, dat het verkeer aan die functie verbindt. Als vakman heeft de accountant uit te maken, wat hij heeft te doen om aan dat vertrouwen te beantwoorden, het niet te beschamen. Geen andere overwegingen kunnen gelden en met name is het niet mogelijk, de taak te beperken beneden de grenzen, welke de techniek der controle voor de doeltreffende vervulling der functie trekt. Geen enkele wensch van den opdrachtgever kan hierbij in 't geding gebracht worden.

De opdracht is de vorm, waarin de overeenkomst tusschen den accountant en zijn opdrachtgever wordt gegoten. Die overeenkomst is noodig voor het ontstaan van de functie; lastgever en lasthebber moeten 't eens zijn omtrent den inhoud van de functie. Het *conventionele* element is dus aanwezig bij de totstandkoming van de functie; en het spreekt vanzelf, dat de accountant juridisch gebonden is aan den inhoud der opdracht,

die hij heeft aanvaard. Maar 't gaat thans niet om de juridische verhoudingen; de accountant is gehouden, om een opdracht van de hand te wijzen, welke hem juridisch zou binden binnen grenzen, welke hij als vakman zal moeten overschrijden.

Evenwel, dit alles geldt van 't oogenblik af, dat de functie er is, de opdracht dus gegeven is. Maar die opdracht stelt dan toch, zoo zagen wij, de functie in en zij zal dus ook een aanwijzing moeten geven omtrent den inhoud der functie; zonder die aanwijzing zou de functie onbepaald zijn, niet onderscheiden zijn van alle andere specifieke functies. Een korte aanwijzing kan in vele gevallen voldoende zijn; zoo kan de functie volkomen bepaald zijn, indien den accountant de opdracht wordt gegeven tot controleering van de naamlooze vennootschap X. Maar de aanwijzing van de functie geschiedt niet altijd op zoo eenvoudige wijze. Zelfs neemt men waar, dat de opdracht den vorm aanneemt van een omschrijving van de te verrichten taak. De vraag rijst daarom, of in dit geval toch niet de functie uit die door den opdrachtgever aangewezen taak wordt afgeleid en of in dat geval dus niet de functie door de taak en deze door de opdracht wordt bepaald. En tevens rijst de vraag, of aldus toch niet op logische wijze de weg geopend is voor het aanbrenge van een door den opdrachtgever gewenschte beperking in de taak.

We hebben hier een belangrijk moment in het probleem bereikt. Zeer verbreid is de meening, volgens welke zulk een beperking in de opdracht zonder bezwaar kan worden aanvaard, mits zij slechts duidelijk uit de Verklaring blijkt. Wordt aan deze laatste voorwaarde voldaan, dan schijnt zelfs de Leer van het gewekte vertrouwen op bevredigende wijze te zijn toegepast.

Ik laat voor 't oogenblik de beteekenis van die duidelijke Verklaring voor het vraagstuk rusten en wil eerst onderzoeken, in hoeverre het mogelijk is, den inhoud der specifieke functie te bepalen door een omschrijving van de taak des accountants in de hem verstrekte opdracht.



Voor de bepaling van de specifieke functie is een aanwijzing in de opdracht onontbeerlijk. Maar welke aanwijzing is noodig? Niet van de *taak*, den *arbeid*, dien de accountant heeft te verrichten, om de hem togedachte functie te vervullen; noodig is een omschrijving, een aanwijzing van de *functie*. D.w.z. het *doel* van de opdracht dient de accountant te weten; hoe dat doel bereikt moet worden kan niet de ondeskundige opdrachtgever bepalen en kan slechts worden uitgemaakt door den accountant zelf, die te beslissen heeft overeenkomstig de technische eischen van het vak.

Er wordt nu verwarring gesticht door den vorm, waarin vaak de functie wordt aangewezen; menigmaal immers houdt de opdracht naar den vorm een omschrijving in van den te verrichten arbeid. Dat is soms zelfs onvermijdelijk; met name in die gevallen, waarin de opdrachtgever een onderzoek verlangt, welks doelstelling niet overeenkomt met die van de gebruikelijke onderzoekingen, die in het verkeer reeds een bepaalde plaats hebben ingenomen en welker doelstelling dientengevolge reeds bekend is. De praktijk doet overigens zien, dat ook voor die onderzoekingen, voor welke reeds een norm in het verkeer bestaat en waarbij dus elke aanwijzing omtrent het doel eigenlijk overbodig is, toch nog vaak de opdracht wordt verstrekt in den vorm van een summier omschrijving van de te verrichten taak, zonder dat met die aanwijzing beoogd wordt, een voorschrift te geven omtrent de wijze, waarop de functie zal worden vervuld. De accountant, die wordt benoemd tot controleur eener onderneming, welke haar jaarverslag openbaar maakt, ontvangt

wellicht zijn aanstelling en dus de aanwijzing zijner functie in den vorm van een opdracht tot verificatie van de jaarrekening, ook al bedoelt de opdrachtgever geenerlei beperking in de functie van accountant-controleur der onderneming aan te brengen.

De omstandigheid nu, dat ook in die gevallen, waarin de opdrachtgever niet bedoelt een beperking van de vakkundig noodzakelijke taak aan te brengen, de functie toch menigmaal wordt aangewezen in een opdracht met een summier omschrijving van de taak, heeft de meening doen postvatten, dat deze omschrijving in die gevallen metterdaad de taak van den accountant bepaalde. Niets is minder waar. In zulk een geval aanvaardt de accountant zonder bezwaar een functie, welke een omvangrijker taak inhoudt dan uit de gegeven opdracht zou zijn af te leiden, omdat de opdrachtgever in waarheid met die omschrijving geen beperking noch eenige inmenging in het vakkundige beleid van den functionaris bedoelt en hij dan ook straks geen bezwaar zal opperen, indien de accountant in zijn arbeid de in de opdracht omschreven taak heeft overschreden. Uit dergelijke onvolkomenheden in den vorm, eigenlijk slordigheden van de praktijk, mag derhalve geenszins de gevolgtrekking worden gemaakt, dat de opdrachtgever de taak van den accountant bepaalt.

Intusschen is met deze negatieve opmerking het vraagstuk niet opgelost. Wij moeten de beteekenis vaststellen van de omschrijving der taak, welke in de opdracht is vervat, indien de opdrachtgever daarmee wel bedoelt den inhoud der functie nader te bepalen.

Daartoe is het noodig, de controle te onderscheiden in de algemeene controle, de controle met bijzonder doel en de fragmentarische controle.

(Wordt vervolgd)

TH. LIMPERG Jr.

VERANTWOORDELIJKHEID VOOR HET JAARVERSLAG

In het April-nummer van dezen jaargang heb ik de stelling bestreden, dat de accountant bij het afgeven van de gebruikelijke verklaring omtrent de juistheid van balans en winstrekening mede op zich zou nemen een verantwoordelijkheid voor andere gegevens of stukken, welke in het jaarverslag voorkomen.

Ik heb bij die bestrijding op den voorgrond gesteld, dat ik niet zou spreken omtrent de wenschelijkheid, mogelijkheid of noodzakelijkheid van de uitbreiding der verantwoordelijkheid van den accountant. Het is thans, dat ik gaarne deze zaak eens vanuit deze gezichtspunten wil bekijken.

Allereerst dient te worden vastgesteld, wat wel onder een jaarverslag moet worden verstaan. In den ruimsten zin bedoelt men daaromtrent — indien wij bij de naamloze vennootschap blijven — een publicatie, welke de naamloze vennootschappen jaarlijks verspreiden en waarin, naast het eigenlijke jaarverslag van de directie, een aantal bijlagen worden opgenomen, waarvan balans en winstrekening de belangrijkste zijn.

De overige financieele stukken, welke in dezen omslag, waarop het woord „Jaarverslag” voorkomt, zijn verzameld vormen meestentijds op hun beurt weer bijlagen bij balans en winstrekening. Men kan ze in twee groepen splitsen: beredeneerde toelichtingen en specificaties.

Naar mijn meening is er alles voor te zeggen dat deze stukken alle of deels eveneens door den accountant gecontroleerd worden. Ze kunnen geacht worden van groote beteekenis te zijn

bij de beoordeeling door derden van de jaarstukken. Hieraan doet niet af, dat de beredeneerde toelichtingen meestentijds zoo vaag mogelijk worden gehouden. Bij al hun vaagheid, misschien juist daarom, blijft juistheid en dus ook waarborg voor juistheid, van hoog belang.

Het zal, zooals reeds omstandig in mijn, in den aanhef aangehaald, artikel betoogd, noodzakelijk zijn, dat de accountant, die de verantwoordelijkheid voor de juistheid dezer bijlagen wil aanvaarden, daarvan duidelijk in zijn verklaring melding maakt door deze stukken afzonderlijk te noemen. Misverstand omtrent de grenzen dezer verantwoordelijkheid is voor het publieke vertrouwen in de beteekenis van de accountants-functie funest.

Omtrent het jaarverslag in engeren zin, zou ik kort kunnen zijn, ware het niet, dat collega *Roet* daarover in zijn repliek het een en ander gezegd heeft, dat ik niet onweersproken wil laten. Dit jaarverslag bestaat voor het overgrote deel uit algemeene economische beschouwingen, toegespitst op de eigen onderneming. Overigens bevat het een prognose voor de naaste toekomst en somtijds komen in het jaarverslag enkele toelichtingen voor omtrent de cijfers in de jaarrekening. Ik neem aan, dat collega *Roet* des accountants verantwoordelijkheid dan toch zal willen beperken tot dit laatste gedeelte van het jaarverslag, wat niet duidelijk uit zijn betoog blijkt. Ik meen, dat zelfs de door hem ten tooneele gevoerde „lezer van het jaarverslag” niet meer in de verklaring zal hebben „hinein-interpretiert”.

Laten wij dit deel eens nader bezien. Voorop stel ik alweder dat van de bedoelde verantwoordelijkheid dan toch uit de verklaring zou moeten blijken, en ik heb in de praktijk nog nimmer een verklaring aangetroffen, waarin werd vermeld, dat mede een bepaald gedeelte van het Directieverslag was gecontroleerd. Ik begrijp dit ook wel, want een dergelijke verklaring zou bepaald wantrouwen opwekken ten aanzien van het overige deel van datzelfde verslag. En verantwoordelijkheid aanvaarden voor economische beschouwingen, hetzij retrospectief of prospectief, ligt toch niet in de lijn van den controleerenden accountant. Bovendien meen ik, dat een directie zich „onder curateele geplaatst” zal voelen, indien ze haar verslag vooraf aan de goedkeuring van den accountant moet onderwerpen.

In verband met hetgeen vooraf omtrent de bijlagen werd opgemerkt ligt de juiste oplossing voor de hand. De toelichting worde niet in het eigenlijke verslag, doch in een bijlage gegeven. Dan kan de accountant na controle van deze bijlage daarvan melding maken in zijn verklaring.

Zonder uitdrukkelijke vermelding van de mede gecontroleerde bijlagen wordt trouwens het doel niet bereikt. Het controleren dezer stukken wijst er op, dat men de daarin vervatte gegevens van belang acht voor degenen, die kennis willen nemen van de jaarrekening. Maakt men van het bestaan dezer bijlagen geen melding in de verklaring, dan werkt men in de hand, dat sommige gegevens, welke de accountant van belang acht, eventueel niet worden gepubliceerd, hetgeen niet goed mogelijk is indien de gecontroleerde en te publiceren stukken met name in de verklaring worden aangeduid.

Met nadruk wil ik nogmaals reovecren, dat het eigenlijke beredeneerde verslag der directie in principe buiten de controle en dus ook buiten de verantwoordelijkheid van den accountant behoort te blijven. Mocht in incidenteele gevallen dit verslag naar het oordeel van den accountant in de controle betrokken moeten worden, dan behoort hij van die controle, evenals zulks ten aanzien der bijlagen hierboven werd aangegeven, in zijn verklaring melding te maken. Uitdrukkelijk