

will is op te nemen als Capital Surplus of Surplus Arising from Consolidation. <sup>5)</sup>

Naast de methode om de algebraïsche som van alle goodwillposten te nemen onderscheidt *Newlove* <sup>6)</sup> nog:

1. toevoeging van een negatief overschot na verrekening met goodwillposten der andere subsidiaries aan de kapitaalreserve (capital surplus) ingeval van een lucky buy, en anders aan een Reserve voor Herwaardeering der Activa,
2. toevoeging van een negatief overschot zonder verrekening met goodwillposten der andere subsidiaries aan de kapitaalreserve (capital surplus) ingeval van een lucky buy, en anders aan een Reserve voor Herwaardeering der Activa.

*Newlove* staat op het laatste standpunt, evenals de belastingautoriteiten, die zooals hij mededeelt korthedshalve de excess-negative goodwill afschrijven op de gebouwen en machines.

Zijn redeneering is, dat de negatieve goodwill de positieve goodwill van andere subsidiaries niet beïnvloedt, omdat de aanschaffingsprijs der aandelen de waarde bepaalt, indien geen herwaardeering deze waarde heeft vastgesteld. Indien, zoo zegt hij, de aandelen onder normale marktverhoudingen beneden de boekwaarde kunnen worden gekocht, zijn sommige activa te hoog gewaardeerd. Dit betreft de activa der subsidiary, waarvan de deelname moet worden geanalyseerd, zoodat deze negatieve goodwill met de goodwill der andere dochterondernemingen in geen verband staat.

Hetzelfde betoogt *Finney*, waar hij zegt, dat men door verrekening met goodwill van andere subsidiaries in werkelijkheid op deze laatste afschrijft.

De herwaardeering der activa is in het bijzonder van belang bij de afschrijvingen, welke kunnen worden verminderd in de consolideering met het percentage, dat de negatieve goodwill vormt van de waarde der betrokken activa.

In een volgend nummer zullen enkele der meest typische gevallen worden behandeld, die zich bij de kapitaalconsolideering kunnen voordoen, zonder dat daarbij naar volledigheid zal worden gestreefd.

J. LOOS.

(Wordt vervolgd)

---

---

## UIT HET BUITENLAND

Red.: F. HAARBOSCH, CH. HAGEMAN, Drs D. NIJE  
en Drs W. P. DEN TURK

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

---

### De plicht van den accountant tot geheimhouding

In „The Accountant Student”, van Januari 1940, komt het volgende stuk betreffende *den plicht van den accountant tot geheimhouding voor*.

Het gebeurt vaak, dat aan een accountant door zijn cliënt inlichtingen of gegevens verstrekt worden van vertrouwelijke of geheime aard.

Deze gegevens kunnen of wel betrekking hebben op de eigen aangelegenheid van den cliënt of op de zaken van een derde. In beide gevallen heeft de accountant den plicht tegenover zijn

cliënt deze inlichtingen niet bekend te laten worden, uitgezonderd natuurlijk wanneer dit noodig is in de bijzondere omstandigheden van het geval.

Het moet aan het oordeel van den accountant overgelaten worden om nauwkeurig vast te stellen wat hij kan bekend maken of herhalen tegenover anderen en in dit verband wordt herinnerd aan de woorden van Swift: „One of the best rules in conversation is never to say a thing which any of the company can reasonably wish we had rather left unsaid”.

Het volgende voorbeeld kan dienen om aan te toonen hoe gemakkelijk een fout gemaakt kan worden door een accountant en hoe ernstig en ingewikkeld de gevolgen daarvan kunnen zijn voor den accountant, die niets bewust gedaan heeft in strijd met zijn plicht om geheimhouding te bewaren betreffende de instructies van zijn cliënt.

De betreffende cliënt had geld geïnvesteerd in een maatschappij, die onder beheer stond van den heer Lowe en had aanzienlijke bedragen op die belegging verloren.

De accountant van die maatschappij heette Comins.

Later werd Hirst directeur van de maatschappij en bij wendde zich tot den geldschieder om verdere voorschotten. Dit verzoek prikkelde den geldschieder, maar toch schreef hij aan een bevriend accountant, die ook vroeger wel eens onderzoeken voor hem verricht had en verzocht hem den tegenwoordigen toestand van de maatschappij te willen nagaan en hem daaromtrent te willen adviseeren.

Ongelukkigerwijze echter schreef de geldschieder in zijn brief, dat de vorige directeur der maatschappij Lowe was „an ingenious thief”, die met behulp van „the rest of the gang” en den accountant Comins door allerlei manoeuvres en voorwendsels verscheidene ponden had zoekgemaakt.

Nadat de accountant den brief ontvangen had, stelde hij deze aan zijn firmanten ter hand met de opdracht naar de bank te gaan en naar het kantoor der maatschappij en alle noodige inlichtingen in te winnen.

De compagon ging naar de bank en daarna naar het kantoor der maatschappij, waar hij *toevallig den brief liet vallen*.

De heer Hirst, de nieuwe directeur, vond den brief en las hem. Daarna deelde hij den inhoud mede aan de heeren Lowe en Comins, die in den brief genoemd waren.

Daarna klaagden Lowe en Comins den belegger aan voor schade wegens smaadschrift en de jury kende hun £ 1500.-.- schadevergoeding toe.

De geldschieder ging toen in hooger beroep ten aanzien van het bedrag van de toegekende schadeloosstelling en had in zoverre succes, dat hij slechts behoefde te betalen £ 850.-.-.

Hiermede was deze zaak nog niet ten einde, want toen de geldschieder bevond, dat hij aan kosten en schade in totaal bijna £ 1700.-.- moest betalen, besloot hij den accountant te dagvaarden aan wien hij oorspronkelijk den brief gezonden had. Hij eischte van hem £ 1680.-.- schadevergoeding, omdat de accountant zich niet gehouden had aan de duidelijke verplichting om alle mededeelingen en instructies, die hij van den geldschieder ontvangen had, geheim te houden.

De jury kende £ 650.-.- schadevergoeding ten laste van den accountant toe, maar een hogere instantie vernietigde deze uitspraak, omdat zij niet tot de conclusie kwam, dat de accountant zijn plicht tot geheimhouding geschonden had.

De geldschieder ging daarna in hooger beroep.

Het Hof besliste, dat de accountant den plicht had den inhoud van den brief geheim te houden. Daar de geldschieder zelf echter tot al deze moeilijkheden bijgedragen had, door zulke krenkende opmerkingen in zijn brief, werd hem slechts een nominale schadevergoeding toegekend van £ 1.-.-.

Hier waren dus 6 rechtszaken eenvoudig het gevolg daarvan, dat de accountant niet de noodige zorg betracht had om te voorkomen, dat de inhoud van de opdracht geheim gehou-

<sup>5)</sup> H. A. Finney, Principles of Accounting II Advanced blz. 271.

<sup>6)</sup> G. H. Newlove, Consolidated Balance Sheets blz. 29.

den werd en als de inhoud van den brief niet deze krenkende opmerkingen bevat had, zou gerust aangenomen kunnen worden, dat de accountant een belangrijk bedrag aan schadevergoeding te betalen zou hebben gekregen om den geldschietter zijn proceskosten te vergoeden.

F. H.

## Goed koopmansgebruik in de boekhouding

(Accepted Principales of Accounting)

Reeds eenige malen werd in dit blad de aandacht gevraagd voor de standaardverklaring van het American Institute (zie bv. pag. 23 van den loopenden jaargang) waarin verklaard moet worden, dat de balans en verlies- en winstrekening opgemaakt zijn volgens goed koopmansgebruik (in conformity with generally accepted accounting principles).

In The Accountants Digest van Juni 1939 komt een artikel voor van den heer *Howard C. Greer*, die zich afgevraagd heeft wat nu precies onder dat goede koopmansgebruik verstaan moet worden. Hij heeft daartoe 150 jaarrekeningen, die voorzien waren van een accountants-verklaring, nader ontleed en is zodoende gekomen tot acht conclusies; van elk van deze conclusies werd in bepaalde gevallen afgeweken.

Ik laat het resultaat, waartoe de heer *Greer* kwam, thans volgen:

1. Opmaken van de jaarrekening is in wezen het toewijzen van historische kosten en inkomsten aan het loopende en de volgende boekjaren

*onder voorbehoud dat:*

vaste goederen mogen opgenomen worden tegen kostprijs, of tot een geschatte waarde in geval van bijzonder hoogen kostprijs, of tot den prijs, dien er door een dochtermaatschappij voor betaald is aan een moedermaatschappij, in al deze gevallen na aftrek van afschrijving tegen het normale percentage; bij deze afschrijving behoeft niet noodzakelijk rekening gehouden te worden met het prijsgeven of verliezen van gebruikswaarde, voordat deze speciaal erkend zijn door de directie.

Het is onnoodig te vermelden, welke van deze waardeeringsmethoden in een bepaald geval gebruikt is. Een reserve voor afschrijving kan afgetrokken worden van de boekwaarde van het activum of kan onder de passiva opgenomen worden.

2. Het kapitaal in een industrieele installatie gestoken, kan ten laste van de exploitatie gebracht worden in verhouding tot den geschatten gebruiksduur van de installatie;

*onder voorbehoud dat:*

een verlies op het in een installatie geïnvesteerde kapitaal door het plotseling in onbruik geraken van de installatie, of doordat blijkt, dat in voorgaande jaren te weinig is afgeschreven, e.d. als kapitaal-verlies beschouwd moet worden (charged off against paid-in capital).

3. Bij het vaststellen van de netto-winst, die beschikbaar is voor dividend over een bepaalde periode, moet rekening gehouden worden met alle soorten onkosten;

*onder voorbehoud dat:*

ter keuze van de maatschappij elke last of bate uit transacties van een voorgaand jaar of elk buitengewoon verlies of winst van het loopende jaar of wel naar de verlies- en winstrekening van het loopende jaar of naar de surplusrekening gebracht kan worden.

4. Het inkomen mag alleen winsten bevatten die gerealiseerd zijn in de betreffende periode; winst wordt geacht te zijn gerealiseerd zoodra een verkoop in den normalen gang van het bedrijf is tot stand gebracht (effected), tenzij de omstandigheden zoodanig zijn, dat het binnenkomen van den verkoopprijs niet redelijkerwijze verzekerd is;

*onder voorbehoud dat:*

goederen in den inventaris mogen opgenomen worden tot elken prijs, die niet ligt boven den geldenden marktprijs, als de kostprijs ervan niet gerechtvaardigd vast te stellen is.

5. Met verliezen, die waarschijnlijk verwacht kunnen worden, ook al zijn ze niet werkelijk geleden, moet rekening gehouden worden bij het vaststellen van de netto-winst;

*onder voorbehoud dat:*

een eventuele verplichting (contingent liability) weggelaten kan worden als verwezen wordt naar een noot aan den voet der jaarrekening, die het bestaan ervan vermeldt zonder het bedrag te noemen, ook al is dit bedrag grooter dan het totaal van gestort kapitaal en reserves,

en dat vermelding van geaccumuleerd niet betaald dividend op preferente aandelen in de jaarrekening niet behoefte plaats te vinden, zelfs al is het bedrag hooger dan de boekwaarde van de geheele gewone aandelenkapitaal.

6. Kapitaal- en reserve-rekeningen moeten tezamen het bedrag aangeven, dat door de eigenaren in de zaak is gestoken;

*onder voorbehoud dat:*

het totale surplus van een maatschappij in één bedrag vermeld mag worden zonder splitsing in gestort surplus (agio-reserves), herwaardeeringsreserves en onverdeelde winst.

7. „Earned surplus” moet vertegenwoordigen de totale winst van de maatschappij uit transacties met het publiek onder aftrek van de normale winstuitdeelingen aan aandeelhouders;

*onder voorbehoud dat:*

reserves ontstaan door herwaardeering van activa naar „earned surplus” overgeboekt kunnen worden als zij niet hooger zijn dan voorafgaande waardeverminderingen, die ten laste van reserves of winst gebracht zijn.

8. Hoewel het in vele gevallen niet van groot belang is, welke van de alternatieve regels bij het balans maken toegepast wordt in een bepaald geval, is het toch volstrekt noodzakelijk, dat als eenmaal een bepaalde handelwijze gevolgd is, hieraan ook consequent de hand gehouden moet worden;

onder voorbehoud dat:

de lasten uit hoofde van afschrijving op vaste goederen en disagio van obligatie-leeningen belangrijk verminderd kunnen worden door deze activa geheel of ten deele direct ten laste der reserves te brengen als de directie dit wenschelijk acht.

De heer Greer voegt hier nog aan toe:

Een duidelijke definitie van wat gezond en rechtmatig is op het gebied van vennootschapsboekhouding zal een van de belangrijkste bijdragen zijn, die de accountants kunnen leveren tot de welvaart van het bedrijfsleven en den vooruitgang van het accountantsberoep.

F. H.

### Accountantsopleiding in Zwitserland

Aan het Schweizerische Zeitschrift für Kaufmännisches Bildungswesen van November 1939 ontleen ik onderstaand examenprogramma, waarin wel bijzonder opvalt de groote plaats toegekend aan practische vorming in het accountantsvak.

#### *Examen d'expert-comptable diplômé, approuvé le 5 novembre 1935*

L'examen est subdivisé en deux phases: l'épreuve préliminaire et l'examen final.

*Conditions d'admission à l'examen préliminaire:* Posséder le certificat de capacité de fin d'apprentissage commercial ou un autre titre équivalent; trois années de pratique commerciale dont une au moins dans un bureau fiduciaire; bonne réputation.

*Conditions d'admission à l'examen final:* Avoir réussi l'examen préliminaire. En plus des années pratiques susmentionnées, trois nouvelles années exclusivement dans la branche des revisions et expertises comptables.

*Organisation des examens:* Celle-ci est entre les mains de la Chambre suisse pour expertises comptables.

*Commission des examens:* Cette commission est composée de la façon suivante:

Association suisse des experts-comptables .....	2 membres
Groupement des sociétés fiduciaires et de revision .....	2 membres
Association de revision des banques et caisses d'épargne .....	2 membres
Union suisse du commerce et de l'industrie ...	1 membre
Association suisse pour l'enseignement commercial .....	1 membre
Association suisse des banquiers .....	1 membre
Universités liées par convention avec la Chambre suisse pour expertises comptables, chacune ...	1 membre
Société suisse des commerçants .....	1 membre
Fédération des sociétés d'études commerciales de la Suisse romande .....	1 membre

*Corps des experts:* Celui-ci doit être composé au moins pour la moitié d'experts-comptables de profession. Les experts sont désignées par la Commission d'examen.

*Contenu de l'examen:*

- a. Examen préliminaire.  
Examen écrit en chambre clause de quatre heures de temps. Examens oraux de 30 minutes chacun sur les 5 branches suivantes:

Economie générale: Organisation des entreprises; Prix de revient et statistique; Comptabilité et théorie du bilan; Technique de la revision; Connaissances juridiques.

- b. Examen final.  
Important travail à rédiger à domicile sur un cas d'expertise ou de revision.  
Examen écrit de 6 heures; discussion de 2 heures de temps sur le travail fait à domicile.

Il existe des dispenses, quant à l'examen préliminaire oral, pour les porteurs de licences et doctorats ès sciences commerciales. Ces dispenses sont mentionnées en détail pour chaque université dans le règlement d'examen.

*Moyens de préparation.*

- a. Communautés de travail.
- b. Autodidactisme selon un plan bibliographique établi par la Commission d'examen.
- c. Cours universitaires (le degré de difficulté des examens étant, pour un certain nombre de branches, celui des examens organisés dans le cadre de l'enseignement supérieur des universités suisses).
- d. Travail pratique dans un bureau ou une Société fiduciaire

F. H.

---

### BOEKBESPREKING.

---

*Wet op de Grondbelasting en overzicht van de kadastrale boekhouding,* door W. E. Kremer, Inspecteur der Directe Belastingen, Inv. en Acc. aan het Dept. van Financiën. De Belastingwetgeving Serie D.B. No. 9. Gorinchem J. Noordduyn en Zoon N.V. 1940.

„De grondbelasting is een zeer oude belasting”, zoo begint het historisch overzicht van het hierboven genoemd boek, dat in beknopte vorm (180 bladz.) een overzicht geeft van de stof. Oud is de belasting zeker. De schrijver vermeldt, dat ze reeds in de middeleeuwen bestond, hij had veel verder terug kunnen gaan, want ook in de Oudheid was de grondbelasting een der meest voorkomende belastingvormen.

Kenmerk van de tegenwoordige grondbelasting is de samenhang met het kadaster. Die heeft de in 1812 hier ingevoerde Fransche wetgeving ons gebracht. Vroeger werd de grondbelasting bij wijze van omslag (repartitiebelasting) geheven, maar dat gaf tot zooveel moeilijkheden en onrechtvaardigheden aanleiding, dat de invoering van een kadaster noodzakelijk werd geacht. Zoo ontstond het kadaster, ook bij ons, niet als zelfstandige instelling, maar uit hoofde van de behoefte voor de grondbelasting. Toen echter het kadaster in 1831 gereed was gekomen, kreeg het een tweede taak te vervullen, n.l. voor het rechtsverkeer. Het kadaster werd ingeschakeld in het in 1838 ingevoerde Burgerlijk Wetboek en daaraan is dan ook te danken, dat steeds gewerkt wordt aan de verbetering van het kadaster.

Door het kadaster was het heele land in kaart gebracht, de perceelen waren gevormd, de grootte van elk perceel vastgesteld en voor elk perceel de belastbare opbrengst, over welke de belasting zou worden berekend. Om voor het Rijk dezelfde opbrengst te verkrijgen als te voren onder het repartitiesysteem bleek een heffing van 12.797 % van de belastbare opbrengst over het geheele land noodig te zijn. De doorvoering daarvan stuitte echter op groot verzet; niet van uit de provinciën Noord- en Zuid-Holland, Utrecht en Friesland waar het vroegere heffingspercentage boven de 12.797 % lag, maar