

niet in het minst doordat de stelling werd geponeerd, dat het verschil in visie op dit probleem reeds twee scholen zou hebben doen ontstaan: een Amsterdamsche en een Rotterdamsche School, beide met behulp van meerdere praedicateen nader te definieeren.

Misschien kan het onderstaande tot de oplossing bijdragen.

Sprekend over de verantwoordelijkheid van den accountant dient men allereerst te beseffen, dat de accountant in twee onderscheiden functies kan optreden, nl.

1. in publieke functie<sup>1)</sup> d.w.z. als functionaris van de economische samenleving (Volkswirtschaft) *Dijker* noemt dit: publieke taak<sup>2)</sup>, *Limperc*: als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer<sup>3)</sup> en

2. in private functie, d.w.z. als functionaris van de onderneming (Betriebswirtschaft). *Dijker* spreekt hier over: private taak, *Limperc* over: orgaan der bedrijfsleiding.

De strijd over de verantwoordelijkheid van den accountant gaat — op het oogenblik althans — alleen over den accountant optredend in publieke functie. Hiertoe zullen wij ons daarom beperken.

Elke functionaris is verantwoordelijk voor de goede uitoefening van zijn functie. De functie bepaalt dus den omvang der verantwoordelijkheid van den functionaris. Deze verantwoordelijkheid geldt tegenover het organisme tot welks voortbestaan en ontwikkeling de functie dient.

Past men dezen algemeen-geldenden regel toe op den accountant optredend in publieke functie, dan volgt, dat de verantwoordelijkheid van den accountant wordt bepaald door zijn functie en dat de accountant verantwoordelijk is tegenover de economische samenleving.

Wil men dus de grenzen van de verantwoordelijkheid van den accountant nader omschrijven, dan zal men daartoe de aard en omvang zijner functie dienen vast te stellen. De publieke functie van den accountant is het resultaat van een langdurig — ofschoon niet geleidelijk — maatschappelijk ontwikkelingsproces. Er bestaat hieromtrent een vrij uitgebreide literatuur, waarnaar wij verwijzen. Voldoende zij hier, te constateeren, dat de krachten welke het economisch organisme van dit oogenblik hebben gevormd, tegelijk de behoefte hebben geschapen aan „een controlerend en adviseerend orgaan” ten behoeve van de groote groepen belanghebbenden bij de groote productie- en verbruikshuishoudingen. De behoefte aan accountantsdiensten is afhankelijk van de constructie van het economisch organisme en wijzigt met dit. De functie van den accountant en dus ook zijn verantwoordelijkheid is daardoor afhankelijk van tijd en plaats en dus noch constant, noch uniform. Het zoeken naar absolute normen voor de verantwoordelijkheid van den accountant is daarom een vergissing.

Ondanks dit variabele karakter blijkt het in de praktijk toch mogelijk de behoefte van accountantsdiensten voldoende nauwkeurig te meten en dus ook de verantwoordelijkheid voldoende nauwkeurig te begrenzen. Zonder twijfel heeft ook de wijze, waarop de functie wordt uitgeoefend invloed op de vraag naar en de behoefte aan accountantsdiensten, doch deze invloed is secundair. De primaire bepalingsgronden van de accountantsfunctie en -verantwoordelijkheid zijn de krachten, welke de constructie van het economisch organisme beheerschen.

De accountant optredend in publieke functie is verantwoor-

delijk tegenover de economische samenleving in het algemeen en in het bijzonder tegenover diegenen, die direct belang hebben bij een goede uitoefening dezer functie. Hiertoe zijn te rekenen: kapitaalverschaffers, arbeiders, afnemers en leveranciers. In het bijzonder het belang van de kapitaalverschaffers in den meest ruimen zin en dus ook de verantwoordelijkheid aan dezen, spreekt duidelijk.

Nogmaals op te merken, dat de hier besproken verantwoordelijkheid van den accountant direct voortvloeit uit het aanvaarden van de functie en geheel losstaat van den persoon van den opdrachtgever, is misschien overbodig.

Ofschoon zoowel *Belle* als *Reder* hun gedachten hebben neergelegd in bewoordingen, welke van de bovenstaande en ook onderling afwijken, is m.i. tenslotte hun gedachtengang geen andere.

In het eerste hoofdstuk van zijn proefschrift verdedigt *Belle* de stelling, dat de verantwoordelijkheid van den accountant wordt bepaald door zijn functie en dat deze functie ontstond uit „de behoefte aan betere controle in het bedrijfsleven en meerdere zekerheid in het maatschappelijk verkeer” (blz. 7), welke behoefte met de ontwikkeling van de economische samenleving groeide.

En *Reder* zegt bij de bespreking van dit proefschrift in het December-nummer 1931 op blz. 163 letterlijk: „Men kan het „nut” van de controle in den hier bedoelden dieperen zin niet beter benaderen dan door zich rekenschap te geven van de behoefte die in het maatschappelijk economisch verkeer aan de den accountant toebedeelde vertrouwensfunctie bestaat ..... Erkent men dit, dan moet men ook toegeven, dat slechts uit het wezen van deze in het maatschappelijk verkeer logisch gegroeide behoefte de aard van de vertrouwensfunctie is afteleiden, evenals uit deze functie de taak van den accountant, zijn verantwoordelijkheid en de omvang van zijn arbeid”.

Het lijkt mij geheel onmogelijk op grond van deze betoogen of op grond van uitspraken van andere leidende figuren op het gebied der accountancy tot het bestaan van twee „scholen” te besluiten. Mogelijkerwijze ligt het daartoe vereischte principiële verschil elders; althans hier ligt het blijkbaar niet.

Drs. E. VAN WAES

#### DE INVLOED VAN EENIGE WETTELIJKE BEPALINGEN OP HET WERK VAN DEN ACCOUNTANT

Eenigen tijd geleden kwam ik het volgende geval tegen. Iemand, die jarenlang in Indië had gewerkt, wenschte na zijn terugkomst in Holland een loonhoutzagerij over te nemen. Hij vroeg het advies van een bekend accountantskantoor omtrent de gevraagde koopsom. Dit maakt op grond van de winstrekeningen, na controle der administratie, uitschakeling van bijzondere invloeden en rekening houdende met de conjunctuurverwachtingen in het algemeen en in het bijzonder met die van het bepaalde bedrijf, een calculatie van de te verwachten winst. Daar de aankooprijzen der duurzame productiemiddelen juist en normaal zijn en daarop behoorlijke afschrijvingen zijn toegepast zoodat de boekwaarden als bedrijfswaarden kunnen worden aangemerkt, wordt, temeer daar uit den aard der zaak geen goederenvoorraden aanwezig zijn, voor de waardeering der activa geen technisch-deskundige in den arm genomen. Op grond van de conclusies, waartoe het accountantsrapport leidt, komt de overname tot stand.

Nadat de nieuwe eigenaar eenige maanden de zaak heeft geëxploiteerd, verschijnt een ambtenaar van de arbeidsinspectie. Hij verbaast er zich over een nieuwen eigenaar te zien en deelt

1) Onder „functie” wordt verstaan: deeltaak in een samenwerkend geheel. Aan den term „functie” wordt de voorkeur gegeven boven „taak”, omdat gene wijst op het organisch verband, hetgeen voor een goed verantwoordelijkheid-begrip dienstig is.

2) M. A. B. 1930 blz. 130.

3) M. A. B. 1932 blz. 19.

dezen het doel van zijn komst mee. Nu blijkt dat hij aan den vorigen eigenaar omstreeks een jaar geleden heeft voorgeschreven een stofafzuiginstallatie te laten aanbrengen; de ambtenaar komt nu controleeren of deze installatie aanwezig is. Nadat hem de toestand is uiteengezet, moet hij onverrichter zake terugkeeren, doch handhaaft zijn voorschrift. Al wordt nog eenig uitstel verkregen, ten koste van betrekkelijk belangrijke offers is de bedoelde installatie aangelegd.

Van het bestaan van de verplichting tot het maken van deze installatie had de vorige eigenaar niets meegedeeld noch aan zijn opvolger noch aan diens accountant. Het spreekt vanzelf, dat, indien het bestaan van deze verplichting bij de overname bekend was geweest, dit de koopsom had beïnvloed. Even vanzelfsprekend is het, dat aan den betrokken accountant, als niet-technisch deskundige, geen verwijt mag worden gemaakt dat hij het ontbreken van meergenoemde installatie niet heeft opgemerkt. Temeer daar het bestaan van de verplichting tot het aanleggen der bedoelde installatie niet langs administratieve weg was vast te stellen — de betrokken aanschrijving van de arbeidsinspectie was door den vorigen eigenaar achtergehouden — kan de accountant niet worden beschuldigd van nalatigheid in het vervullen van zijn plicht.

Een soortgelijk geval, als in het bovenstaande is uiteengezet, kan zich voordoen t.a.v. voorschriften gegeven door de ambtenaren van het Rijkstoezicht op het Stoomwezen. Wanneer deze een groote reparatie aan de stoomketels voorschrijven en daaraan geen gevolg wordt gegeven door den eigenaar, wordt de vergunning tot het gebruiken van de stoomketels ingetrokken.

Al is de accountant geen technisch-deskundige, toch dient hij adviezen omtrent de waardebeoordeling van aandelen, de bepaling van een koopsom of bij credietonderzoeken aan deze technische aangelegenheden de noodige aandacht te worden geschonken. Vaak kan de accountant de daaruit voortspruitende moeilijkheden oplossen door een technisch-deskundige te raadplegen of door in het overname-contract een vrijwaringsbepaling tegen dergelijke verrassingen op te nemen. Wel heeft een proces tegen den vorigen eigenaar op grond van verborgen gebreken kans op succes, doch ook hier is voorkomen beter dan genezen. Toch kunnen er zich ook zeer zeker gevallen voordoen waarbij het gewenscht is dat de accountant aan het betrokken ambtelijk orgaan inlichtingen vraagt omtrent het bestaan van eventuele verplichtingen, zooals reeds gebruikelijk is t.a.v. het kantoor van de hypotheek en het kadaster.

Doch behalve in technische aangelegenheden doet een soortgelijk geval zich voor t.a.v. de belastingen. Na de wijzigingen in 1931 bevat artikel 5 der wet op de dividend- en tantième-belasting o.m. de volgende bepaling: „Indien en voorzooverre een uitdeeling door winst wordt gedekt eerst nadat zij heeft plaats gevonden, wordt zij beschouwd als uitdeeling van winst over het boekjaar of over de boekjaren waarin de uitdeeling door winst wordt gedekt”. Nu in deze tijden verschillende naamloze vennootschappen verliezen lijden welke, naar wij allen hopen, over eenigen tijd weer zullen zijn terugverdiend, bestaat zeer zeker de mogelijkheid dat, zoodra winst aanwezig is, de fiscus zijn deel opeischt over in de verliesgevende jaren plaats gehad hebbende belastbare uitdeelingen. Speciaal bij de z.g. familievennootschappen behoort deze mogelijkheid zeer zeker niet tot de hypothetische, terwijl deze mogelijkheid ook aanwezig is bij nieuwe vennootschappen welke een, door de nieuwe wet op de N.V.'s gesanctioneerde „bouwrente” hebben uitgekeerd zonder dat deze uit de gemaakte winst kan worden bestreden.

Wanneer iemand, die de aandelen van dergelijke vennootschappen overneemt voordat de winstbrengende periode begint,

van de op de N.V. rustende verplichtingen niet op de hoogte is, kan hij voor zeer onaangename verrassingen komen te staan. En wanneer zijn accountant hem niet op deze verplichtingen heeft gewezen, kan m.i. de opdrachtgever hem in dit geval wel van nalatigheid beschuldigen daar mag worden verwacht dat een accountant van de voornaamste fiscale bepalingen op de hoogte is. Ik merk hierbij nog op dat deze onaangename verrassingen zich beperken tot de D. en T.B. Dienaangaande vermeldt de Memorie van Toelichting bij de voorgestelde wijziging van artikel 5 D. en T.B.: „Ten overvloede zij nog opgemerkt dat dit stelsel (het belasten van een uitdeeling nadat deze uit de winst kan worden gedekt) bij de inkomstenbelasting niet kan worden gevolgd, al ware het slechts omdat de aandeelhouder op het oogenblik, dat de hem uitgekeerde bouwrente uit winst wordt gedekt, niets ontvangt en dan ook van de „dekking” niets bemerkt. De aandeelhouder geniet inkomen op het moment waarop hij de rente ontvangt”.

En niet alleen dat de nieuwe eigenaar der aandelen in dit opzicht onaangename ervaringen kan beleven, ook de crediteuren, zelfs die met onderpand van wissels, kunnen voor verrassingen worden gesteld. Immers artikel 38 tweede lid D. en T. B. verklaart de Wet van 22 Mei 1845, S. no. 22, regelende de invordering van 's Rijks directe belastingen, toepasselijk op de invordering van de D. en T. B. En in haar vonnis d.d. 15 Februari 1929 heeft de Arrondissementsrechtbank te Amsterdam verklaard dat: Onder roerende en onroerende goederen van den belastingplichtige, vermeld in artikel 12 sub b der Wet van 22 Mei 1845 S. no. 22, is begrepen de opbrengst van wissels, getrokken door den belastingschuldige en vervolgens door dezen aan een derde verpand en te dien einde aan dien derde geëndosseerd en afgegeven.

Uit het bovenstaande blijkt dat het, bij het uitbrengen van adviezen omtrent de waardebeoordeling van aandelen of bij credietonderzoeken, van belang is om na te gaan of er eventuele verplichtingen van nog te betalen belasting op de N.V. rusten en zoo ja, tot welk bedrag. Vaak kunnen deze verplichtingen wel uit de aanwezige administratie worden vastgesteld, bijv. bij uitgekeerde bouwrente door vergelijking van de plaats gehad hebbende uitdeelingen en de betaalde belasting. Ook wordt bij bouwrente het vaststellen dezer verplichtingen vergemakkelijkt doordat deze uitdeelingen slechts over een beperkt aantal jaren mogen worden gedaan. Echter kan het vaststellen van bedoelde verplichtingen, rustende op familievennootschappen, aan de hand der administratie zeer moeilijk, ja zelfs onmogelijk zijn. Immers kunnen aan den fiscus gegevens bekend zijn, welke aanleiding geven tot het constateeren van plaats gehad hebbende belastbare uitdeelingen, doch welke gegevens niet voorkomen in de administratie der N.V. zoodat zij aan den accountant niet bekend zijn. Hoewel de accountant zich in dat geval, wanneer hij wordt beschuldigd van nalatigheid in het vervullen van zijn plicht, kan beroepen op artikel 5 van het Reglement van Arbeid, dient toch te worden nagegaan of niet de mogelijkheid bestaat deze verplichtingen te kunnen vaststellen.

De eenigste weg, waarlangs het bestaan dezer meergenoemde verplichting kan worden ontdekt wanneer zij niet uit de boekhouding blijkt, is het inwinnen van inlichtingen bij den fiscus. Daaromtrent zegt de Algemeene Instructie in § 168: „De inspecteur verstrekt den belastingplichtige of zijn gemachtigde, die hierom verzoekt, inlichtingen omtrent de berekeningen, die aan een aanslag ten grondslag liggen.” Wanneer de accountant ter inspectie verschijnt als gemachtigde van de N.V. acht ik het mogelijk dat hem het bestaan der genoemde verplichting wordt medegedeeld. Wellicht verdient het aanbeveling om bij de

bovengenoemde soorten opdrachten steeds inlichtingen ter inspectie in te winnen ten einde steeds afdoende zekerheid te hebben.

Ook bij credietonderzoeken van zaken welke niet in den vorm van een N.V. worden gedreven, dient op de verhouding van den credietnemer tot den fiscus te worden gelet. Heeft de credietnemer een deel van zijn inkomen en/of vermogen niet aangegeven dan kan, bij ontdekking van dit verzuim dat meestal een navordering met viervoudige verhooging met zich brengt, daardoor zijn financiële positie aanmerkelijk worden verzwakt. Vooral nu de preferentie der belastingschulden van zoo verstrekkenden aard is, als is aangegeven in het vonnis van de Amsterdamseche Rechtbank, is dit punt zeer zeker van groot belang. Doch ook kan in de verhouding van den credietnemer tot den fiscus een element aanwezig zijn dat de credietwaardigheid ten goede komt. Nu namelijk artikel 17 I. B. compensatie van verliezen toestaat behoeft over het eerste winstgevende jaar na een periode van verlies vaak geen inkomstenbelasting te worden betaald. Echter kan bij de beoordeeling van de „waarde” van dit recht niet worden volstaan met een afschrift van de door den credietnemer ingeleverde aangifte daar, behalve dat dit afschrift dat door den credietnemer zelf is gemaakt geen voldoende bewijs van juistheid geeft, niet vaststaat in hoeverre de inspecteur dit verlies heeft geaccepteerd. Immers wanneer deze het negatieve inkomen lager vaststelt dan is aangegeven, komt dit niet altijd onmiddellijk ter kennis van den belastingplichtige waardoor de oplossing van deze geschilpunten wordt verschoven naar de toekomst. Ook in dit opzicht kan het dus in sommige gevallen aanbeveling verdienen dat de accountant als gemachtigde van den credietnemer zich in verbinding stelt met den betrokken inspecteur.

Ten slotte dient in verband met het bovenstaande nog te worden opgemerkt dat ook bij adviezen omtrent de waardebeoordeling van aandelen, het bepalen van een koopsom of bij een credietonderzoek, wanneer de zaak wordt gedreven in den vorm van een N.V., steeds dient te worden nagegaan of de fiscus het bestaan van de N.V. als zoodanig erkent. Niet alleen dat op grond van de Wet op de Richtige Heffing alleen fiscaal de N.V. als niet-bestaande wordt beschouwd — deze toestand kan elk moment ophouden te bestaan zoodra het ontgaan van belasting niet meer plaats heeft — doch ook op grond van het niet voldoen aan de oprichtingseischen van het W. v. K. kan in het algemeen het niet-bestaan der N.V. worden geponeerd. In het laatste geval kan nimmer deze toestand worden gewijzigd — immers door de overdracht der aandelen wordt de onwettige oprichting niet tenietgedaan — zoodat de fiscus tegen den nieuwen eigenaar der aandelen eenzelfde houding zal blijven aannemen als tegen zijn voorganger. De opdrachtgever dient op den invloed hiervan, welke zoowel voor- als nadeelig kan zijn, te worden gewezen.

W. WESTRA

## LITERATUUR

Red. Drs. S. KLEEREKOPER

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

### De standaardkosten in de literatuur

(Slot)

Oppervlakkig beschouwd is dit alles weer zeer juist. Echter ligt ook in deze aanwending der standaardkosten een hypothese opgesloten van niet geringe beteekenis. Bovendien zal deze

hypothese ook in tal van gevallen niet in overeenstemming zijn met de werkelijkheid.

Ontdaan van alle overvloedige woorden constateeren we een ongunstig verschil van  $\pm$  \$ 0.10 tusschen de vervangingswaarde van de grondstof en de opbrengstwaarde er van. Dit komt n.l. ongeveer overeen met het verschil van \$ 0.10 tusschen de gecalculerde vervangingswaarde (\$ 1.80) en de werkelijke \$ 1.90. Ik wil nu eens twee gevallen van dergelijke verschillen behandelen, die als uitersten tegenover elkaar staan.

a. Nemen we allereerst de artikelen, die gedurende langen tijd tegen vaste prijzen worden verkocht (chocoladereepen, sigaretten, automobielen, enz.). De prijs, waartegen het materiaal wordt doorberekend, dus de standaardprijs, wordt gevonden uit een opstelling, die er principieel als volgt uitziet:

Vaste Verkoopprijs .....	$f$	$x$
af: Winst		
Verkoopkosten		
Bewerkingskosten .....	„	$y$
Standaardprijs van het materiaal .....	$f$	$(x-y)$ .

Is nu de vervangingswaarde van het materiaal b.v.  $f(x - y + a)$  dan heeft dit geen invloed op den verkoopprijs. Het geheele verschil resulteert in een journaal post, die er principieel als volgt uitziet:

Grondstoffen in bewerking .....	$f$	$x - y$
Prijsverschil Grondstoffen .....	„	$a$
aan Magazijn Grondstoffen .....	$f$	$x - y + a$

Alle verschillen worden op de rekening „Prijsverschil Grondstoffen” vermeld en als de standaardprijs goed berekend is, moet — *afgezien van de seculaire veranderingen* — de algebraïsche som van alle op deze rekening geboekte bedragen gelijk 0 zijn.<sup>25)</sup> Ik stel vast, dat bij deze opvatting van den standaardprijs van grondstoffen, *uitgegaan wordt van de hypothese dat de grondstofprijs om een gemiddelde schommelt en dat het dientengevolge mogelijk is, de artikelen voor een vasten prijs te verkoopen*.

Er zijn nog eenige subsidiaire veronderstellingen mogelijk, die ik ter wille van de plaatsruimte onbesproken laat.

b. Nemen we in de tweede plaats de artikelen, waar de grondstofprijs zoo schommelt, dat vaste verkoopprijzen onmogelijk of onwenschelijk zijn. In dat geval zal men moeten pogen, den verkoopprijs te doen aanpassen aan de vervangingswaarde van de grondstoffen *voorzoover dit mogelijk is*. Is dit niet mogelijk, dan zal deze omstandigheid van verstrekkenden invloed zijn op de geheele bedrijfsgestie, ja zelfs tot geheele of gedeeltelijke stopzetting kunnen leiden. Bovendien zal de standaardprijs hier eenvoudig niet *kunnen* worden samengesteld als in voorbeeld a. Waren dus in a de resultaten in hooge mate beïnvloed door de wijze, waarop de standaard was samengesteld, in b *kan* de standaard niet op dezelfde wijze worden samengesteld en kunnen dus ook de resultaten niet op gelijke wijze zijn beïnvloed. Tusschen deze beide uitersten is een geheele serie van overgangsvormen mogelijk, welke ik al weer — teneinde niet te uitvoerig te worden — met stilzwijgen voorbijga.

Op welke veronderstelling nu heeft *Charter Harrison* zijn behandeling van de deviatie van den standaardprijs in bovenstaand voorbeeld gebaseerd? Zoodat dadelijk blijkt op die, genoemd sub b dat is op die, volgens welke het mogelijk is, het prijsverschil af te wentelen op den afnemer.

Nu zou men hier zeer terecht kunnen opmerken, dat men toch altijd wel weet of men met een geval a of b te doen heeft

<sup>25)</sup> Vergelijk met hetgeen hierboven is gezegd omtrent de methode der kleinste quadraten.