

ling heeft echter tengevolge, dat, indien de primitieve bedrijfsbegrooting door Gedeputeerde Staten is goedgekeurd, de Raad het in zijn hand heeft om door een daarna vast te stellen wijziging, die niet de goedkeuring behoeft, het toezicht van het hogere college illusoir te maken! Dit kan natuurlijk niet de bedoeling van de wet zijn. En nu kan men wel redeneeren, dat het recht tot goedkeuring van de primitieve begrooting vanzelfsprekend ook het recht tot goedkeuren van de wijzigingen inhoudt, zeker is dit niet, daar 1° ten aanzien van af- en overschrijvingen (welke toch ook wijzigingen zijn) wèl een regeling is voorgeschreven en 2° ten aanzien van de begrooting van den ontvanger wel degelijk èn de wijzigingen èn de af- en overschrijvingen in de wet worden genoemd. Eenige klaarheid zal op dit punt dus wel dienen te worden gebracht.

Een andere vraag is nog deze, of het inderdaad wel noodig is om de begrootingen van bedrijven en diensten als „bindende” begrootingen te beschouwen. O.i. ware het juister om ze uitsluitend als „leidende” begrootingen te beschouwen. Wij laten dit punt thans echter rusten; wij komen er hierna op terug.

Wel wenschen wij nog even te wijzen op de eigenaardige redactie van de reeds hierboven genoemde derde alinea van artikel 253. Daar staat:

In de regelen, bedoeld in artikel 252 (dat zijn de door den Raad vast te stellen en door Gedeputeerde Staten goed te keuren regelen voor het beheer der takken van dienst — bedrijven enz.) worden de gevallen geregeld, waarin een besluit van den Raad, waarbij machtiging tot af- en overschrijving op posten dezer begrooting wordt verleend, de goedkeuring van Gedeputeerde Staten „niet” behoeft.

Hier is dus imperatief voorgeschreven, dat de Raad moet aanwijzen en Gedeputeerde Staten moeten goedkeuren die gevallen, waarin de laatsten van een nader toezicht zijn ontheven. Mocht de Raad dus het gehéle beleid onder toezicht van Gedeputeerde Staten willen stellen, door géén gevallen aan te wijzen, dan is dit niet mogelijk. Waar voorts het aantal gevallen, waarin Gedeputeerde Staten zich de goedkeuring willen voorbehouden, veelal kleiner zal zijn dan het aantal gevallen, waarin zij dat niet wenschen, zou het eenvoudiger zijn geweest om te bepalen, dat in de regelen moeten worden aangewezen de gevallen, waarin de goedkeuring wèl noodig is. (Bijv. af- en overschrijving van en op den post „Afschrijvingen”, af- en overschrijving op de posten van den kapitaaldienst enz.) In alle andere gevallen had men dan den Raad vrij kunnen laten. Het gevolg is nu, dat Gedeputeerde Staten van onderscheidene provinciën in de regelen de opneming eischen van een ingewikkelde clausule, waarin een dubbele negatie voorkomt. („Goedkeuring is „niet” vereischt in de gevallen, die „niet” betreffen... enz.”) Dat de voorschriften hierdoor niet aan duidelijkheid winnen zal men moeten toegeven.

Tenslotte wijzen wij nog op het feit, dat, evenals wij indertijd in ons artikel over de Provinciale Wet opmerkten (zie het nummer van September 1929), ook in deze wet ten aanzien van de gemeentelijke bedrijven de begrippen uitgaven en lasten door elkaar worden gehaald. Men zie daarvoor de tweede alinea van artikel 253 en de tweede alinea van artikel 265. Bij een eventuele wetswijziging ware ook hieraan aandacht te schenken.

Op ons uitgangspunt terugkomende kunnen wij constateeren, dat de tot stand gekomen wijzigingen veel minder ingrijpend zijn dan die, welke het ontwerp van 1923 beoogde, en voorts, dat zij voetangels en klemmen bevatten, die tijdig moeten worden verwijderd.

Wij hebben ons in dit artikel ertoe bepaald, te wijzen op technische tekortkomingen. In een volgend artikel bespreken wij den materielen inhoud van het begrip „tak van dienst” en de daar-

voor vast te stellen beheersregelen, alsmede het karakter van de begrooting van baten en lasten en van den kapitaaldienst. Of wij dan nog atavismen zullen aantreffen?

(Wordt vervolgd)

J. H. TEXTOR

Overveen, Januari 1932.

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.

Beantwoording van Geval XI

Mag een accountant een balans, waarin steekpenningen verwerkt zijn, zonder voorbehoud teekenen?

De vraag of een accountant een balans had mogen teekenen (de accountant schijnt echter volgens den vraagsteller reeds geteekend te hebben) van een onderneming waarin het „gebruikelijk” is dat onder toestemming van commissarissen steekpenningen gegeven worden, zou ik als volgt willen beantwoorden.

Of het de bedoeling is om onder de Balans ook de Verlies en Winstrekening te verstaan, kan ik niet nagaan, maar zonder mij thans bezig te houden met de vraag welk verschil hierin zou kunnen schuilen, neem ik aan dat de accountant in casu ook de verantwoordelijkheid voor het winstsaldo draagt. Daardoor wordt hij dus rechtstreeks betrokken bij de beoordeeling der desbetreffende uitgave. Blijkens de mededeelingen is de accountant formeel gedekt; Commissarissen hebben toestemming gegeven en ook materieel blijkt de zaak in orde, voor zoover de accountant geen reden heeft aan te nemen dat Directie en Commissarissen samenspannen en onder het gegeven motief ten eigen bate gelden aan de kas onttrekken. Rest de vraag of de betrokken handelingen bedrijfseconomisch in orde zijn. Naar mijn meening moet de accountant in zijn overweging geen anderen maatstaf aanleggen dan die ontleend kan worden aan de norm welke in de betrokken onderneming geldend is. Indien hij deze niet wenschte te accepteren had hij nimmer de opdracht moeten aannemen resp. de opdracht niet mogen vervolgen vanaf het oogenblik dat hij de wetenschap verkreeg van de door hem niet geaccepteerde norm. Het zou toch niet geoorloofd zijn om de contrôle ten einde toe te vervolgen en hij het teekenen van de Balans een afwijzend standpunt in te nemen.

Een aan het bedrijf ontleende norm aanvaardden, wil niet zeggen, dat men accepteren zou wat in het algemeen als onfatsoenlijk of onzedelijk beschouwd wordt. Het geven van steekpenningen is echter een zoo algemeen verbreide gewoonte, dat men niet kan zeggen dat het tegen de algemeen erkende moraal of tegen geaccepteerd gebrek aan moraal strijdt.

Hierbij ware nog mogelijk een onderscheid te maken tusschen het geven van steekpenningen in het particuliere bedrijf en in het overheidbedrijf, omdat in het laatste geval de betrokken ambtenaar een daad verricht die strafrechtelijk vervolgbaar is. De accountant staat echter buiten de verhouding tusschen de gevende onderneming en den ontvangenden ambtenaar, hij behoeft die verhouding niet te kennen, het ligt niet op zijn weg tegenover zijn opdrachtgever als moreel censor op te treden.

Het doet er dan ook niet toe of steekpenningen alleen dienen om een order onder normale omstandigheden te plaatsen, waar-

door de ontvanger der penningen in de volvoering van zijn taak geen nadeel sticht, (een ambtenaar blijft desniettemin strafbaar) of dat door het aannemen van penningen een functionaris de zaak namens welke hij optreedt, schade berokkent door hetzij in prijs, hetzij in dienst of in goederen met een onvoldoende prestatie genoeg te nemen.

Intusschen aangenaam zijn dergelijke verhoudingen voor den controleerenden accountant nimmer.

Dr. A. STERNHEIM

Het feit, dat voor bepaalde uitgaafposten externe bescheiden ontbreken, zal bij iedere kascontrole voorkomen met b.v. reiskosten, gratificaties, directiekosten enz., zonder dat hierin aanleiding behoeft te worden gevonden tot het maken van een voorbehoud. Naast de waarde die de accountant aan de interne betalingsstukken kan en wil toekennen, zal het voor hem een kwestie van beoordeeling worden, of de betrokken uitgaven in het kader van het bedrijf passen en de posten binnen redelijke grenzen blijven.

Dit beoordeelingswerk is trouwens bij externe stukken principiël niet anders. De interne stukken zijn m.i. voor den accountant alleen „moeilijker”, omdat het feit van de uitgaaf niet met dezelfde zekerheid is vast te stellen. Heeft hij deze eenmaal geaccepteerd, zoo blijft de beoordeeling overigens dezelfde.

In het gestelde geval nu stuit de accountant op niet-extern gedocumenteerde posten; wèl vindt hij de door Commissarissen geparafeerde steekpenningen-lijsten, waarvan de waarde, uit een oogpunt van accountants-controle, niet uitgaat boven die van interne stukken. Dat de steekpenningen gebruikelijk zijn in het onderhavige geval is door X gesteld; wat dit betreft brengt de beoordeeling geen moeilijkheden mede. En voor wat den omvang betreft, kan de accountant zich overtuigen, of er een aannemelijk verband bestaat tusschen den uitgaafpost en de daartegenover plaats gehad hebbende levering. De verwijzing vindt hij, blijkens de opgave, op de Commissaris-staten. Ik geef toe, dat dit beoordeelingswerk met voorzichtigheid moet gebeuren, doch acht het niet zoodanig, dat om deze moeilijkheid te omzeilen naar het redmiddel van een voorbehoud behoeft te worden gegrepen. Ik zou hiertoe, om bovengemelde redenen, slechts over willen gaan, indien het onderzoek den accountant niet tot de overtuiging heeft gebracht, dat de uitgaven (i.e. de steekpenningen) aannemelijk waren. Doch in dit geval is het voorbehoud niet inhaerent aan de steekpenningen.

Het is waar, dat in mijn conclusie ligt opgesloten, dat de accountant door zijn handtekening de steekpenningen in zekeren zin sanctionneert, er althans geen bezwaar tegen maakt. Doch het „stop-systeem” is niet het eenige punt ten aanzien waarvan de moraal der handelsgebruiken voor verbetering vatbaar is en ik meen niet, dat het doenlijk is om van het voorkomen van één of andere in de Accountants-verklaring te doen blijken. Practisch is naar mijn overtuiging het voorbehoud dan ook onuitvoerbaar.

W. J. DE TOMBE

UIT HET BUITENLAND

Red.: W. BEIJDERWELLEN, J. E. ERDMAN,

CH. HAGEMAN en A. M. VAN RIETSCHOTEN

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

De nieuwe regeling van het accountantswezen in Duitschland

Het *Archiv für das Revisions- und Treuhandwesen* van Aug. 1931 publiceert de bepalingen voor de toelating als *Wirtschafts-*

prüfer, die door de Hauptstelle in haar vergadering van 27 Juli jl. zijn vastgesteld. Na hetgeen over de nieuwe regeling van het accountantswezen in een vorig nummer werd geschreven, moge aan deze nadere voorschriften nog een en ander worden ontleend.

Bij de toelatingseischen valt het op, dat de *Wirtschaftsprüfer* niet van Duitse nationaliteit behoeft te zijn. Hij moet zijn domicilie in Duitschland hebben, terwijl aan buitenlanders de toelating kan worden geweigerd, wanneer Duitschers in het vaderland van den buitenlander niet dezelfde rechten hebben, dit ter beoordeeling van de Hauptstelle. Hij moet verder minstens 30 jaar oud zijn en de accountantspractijk als hoofdberoep zelfstandig uitoefenen of na de toelating gaan uitoefenen, dan wel als procuratiehouder van accountants of bestuurder of procuratiehouder van een *Treuhandgesellschaft* werkzaam zijn. Wat zijn vakkennis betreft, zijn de eischen: 1. zes jaar praktische werkzaamheid, waarvan minstens 3 jaar accountantswerk; 2. aflegging van een vakexamen, waarbij in 't bijzonder blijk moet worden gegeven van voldoende kennis der *bedrijfshuishoudkunde*.

Omtrent procuratiehouders van een accountant is verder bepaald, dat deze op diens voorstel tot *Wirtschaftsprüfer* kunnen worden benoemd, mits zij natuurlijk overigens aan alle eischen voldoen.

Voor de erkenning van *Revisions- en Treuhandgesellschaften* wordt vereischt, dat, indien het betreft een *Aktiengesellschaft*, een *Kommanditgesellschaft auf Aktien* of een *G. m. b. H.*, tenminste één directeur *Wirtschaftsprüfer* moet zijn. Indien slechts één directeur dat is, moet de vennootschap een plaatsvervanger met procuratie benoemen, die ook *Wirtschaftsprüfer* is. Ook hier geldt, dat procuratiehouders op voorstel der vennootschap benoembaar zijn tot *Wirtschaftsprüfer*, mits zij verder aan de eischen voldoen. Bij uittreden van den directeur, die als accountant erkend is, mag de vennootschap verder de praktijk uitoefenen, als zij onverwijld een *Wirtschaftsprüfer* tot wettig vertegenwoordiger benoemt. Balansen, rapporten enz. moeten geteekend worden door een directeur of procuratiehouder, die *Wirtschaftsprüfer* is. Een *G. m. b. H.* moet bovendien wat betreft minimum-kapitaal en publiciteit aan de voorschriften voor de *A. G.* voldoen. Bij de beslissing over de toelating van een vennootschap wordt eveneens gelet op de reputatie der leidende personen, de hoogte van de beschikbare middelen, alsmede omvang en aard der werkzaamheid.

Is de vennootschap geen *A. G.*, *Kommanditges. auf Aktien* of *G. m. b. H.*, dan moeten alle vennoten *Wirtschaftsprüfer* zijn.

Volgens de nadere voorschriften der Hauptstelle kunnen zonder examen worden toegelaten zij, die tenminste 35 jaar oud zijn en „*durch eine mehrjährige Prüfungstätigkeit ihre persönliche und fachliche Eignung zur Durchführung schwieriger Prüfungen zweifelsfrei nachweisen.*” De candidaat moet echter een mondeling examen doen in economie en *bedrijfshuishoudkunde*. Daarvan wordt alleen vrijstelling verleend, als de commissie van toelating daartoe met algemeene stemmen besluit.

Om als *Wirtschaftsprüfer* toegelaten te worden, moet men verder in totaal R. M. 420.— betalen, namelijk R. M. 20.— bij de aanmelding bij de Kamer van Koophandel, R. M. 200.— vóór het schriftelijk en R. M. 200.— vóór het mondeling examen. Op verzoek van den examinandus wordt de tweede helft van het examengeld terugbetaald, indien hij zich vóór het mondeling examen terugtrekt. Als men niet geslaagd is of na het schriftelijk gedeelte afgewezen wordt, krijgt men echter niets terug.

Ook zij, die zonder examen worden toegelaten, moeten R. M. 420.— betalen. In Pruisen heeft de regeering echter de kosten van toelating, in afwijking van de voorschriften der Hauptstelle, op M. 200.— in plaats van M. 400.— gesteld.

Het nieuwe *examenprogramma* luidt als volgt: