

nen worden aangemerkt buiten beschouwing gelaten — een verder strekkende verklaring af te geven dan accountant B voorloofd zou zijn en andersom mag het nalaten van deze controle die wel „mogelijk” maar lang niet altijd „nuttig” is, aan accountant B niet euvel worden geduid, wanneer de verklaring gelijkluidend is aan die van A en deze verklaring wordt geaccepteerd. Niet het „mogelijke” maar het „nuttige en mogelijke” dient te geschieden! Wij namen hier als voorbeeld een handel in koffie. Wanneer men daar nu eens voor in de plaats stelt een handel in antiquiteiten, een juwelierszaak, een handel in chemicaliën e.i. dan vermindert de zekerheid door opname van den accountant zelf verkregen, ongetwijfeld nog sterk.

De lectuur van het opstel van collega van Kampen, na dat van den heer *James Polak*, vestigt bij ons den indruk, dat er wel degelijk een groot verschil van meening ten opzichte van de waarde der handteekening in verband met de controle op den goederenvoorraad bestaat. De heer J. P. betwijfelt zulks aan het slot van zijn betoog, constateert evenwel het feit en vindt het niet ernstig bij den *aanvang* van zijn opstel. Uit wetenschappelijk oogpunt bezien kunnen wij zijn laatsgenoemde meening deelen, maar het komt ons voor, dat er voor de uitoefening van de praktijk toch zeer groote bezwaren aan verbonden zijn. Hebt Gij hier „scherp onderscheiden” en de zaak voldoende „uiteengerfeld”, geachte collega?

R. A. D.

woordigen. Hiertegenover heeft men te stellen den voorraad, die aanwezig blijkt te zijn. Al is de administratieve controle nog zoo scherp, zij kan nimmer tengevolge hebben, dat men aan de opname minder aandacht schenkt.

In de tweede plaats maak ik bezwaar tegen hetgeen de schrijver zegt op pag. 5: „Het gaat niet aan, dat hij zich letterlijk knollen voor citroenen laat verkoopen, om zich achteraf te beroepen op ondeskundigheid”. Ik vraag me af, of de heer D. hier de bedoeling van art. 7 van het Reglement van Arbeid niet mist. Kan er hier werkelijk sprake van zijn, dat de accountant zich *achteraf*, wanneer de zaak is spaak gelopen, kan beroepen op ondeskundigheid? Ongetwijfeld niet.

In art. 7 wordt o.a. gezegd, dat de goedkeuring zich niet verder kan uitstrekken dan van den niet-terzakekundige kan verlangd worden. In elk geval afzonderlijk heeft men m.i. uit te maken, of men al dan niet terzakekundig is. Is men het niet (in verreweg de meeste gevallen) dan neemt men niet op, met als gevolg: voorbehoud bij de onderteekening. Is men het wel, dan geen voorbehoud. Doch ook geen excuus voor eventuele fouten. Van zich „achteraf beroepen op ondeskundigheid” kan op deze wijze geen sprake zijn.

Ik erken gaarne, dat de bedoeling van art. 7 in dit opzicht echter niet volkomen duidelijk is. Zou het geen aanbeveling verdienen redactiewijziging te overwegen?

B.

Naschrift

De heer B. heeft blijkbaar meer gelet op het eerste gedeelte dan op het tweede gedeelte van de door hem uit mijn artikel aangehaalde zinsnede:

„Met opzet schakelen wij daarbij uit die gevallen, waarin „meer of mindere volledige administratieve verantwoording „van den goederenvoorraad bestaat, *waardoor in den loop van het jaar eenige controle mogelijk is.*”

Natuurlijk kan de administratieve verantwoording alleen aanwijzen den voorraad, die aanwezig *moet* zijn! Me dunkt het was totaal overbodig zulks te stellen!

De heer B. denkt toch niet, dat wij van andere meening waren en naïevelijk zouden gelooven, dat die voorraad er ook wel zou zijn als de specificatie uit de boeken bleek? Wij hebben het geval, dat een voorraadadministratie wordt bijgehouden, uitgeschakeld, omdat de administratieve verantwoording een controle op den werkelijken voorraad *gedurende den loop van het jaar* mogelijk maakt en wij ons wilden bepalen tot die gevallen, waarbij opname van den voorraad *in zijn geheel op een bepaald tijdstip* noodzakelijk was.

Wij hebben nadrukkelijk *elk* Reglement van Arbeid uitgeschakeld. De bedoeling van *eenig* Reglement van Arbeid *kunnen* wij dus niet hebben miskend! De heer B. bedoelt blijkbaar het Reglement van Arbeid van het „Nederlandsch Instituut van Accountants” en zijn opmerking heeft tot strekking te betoogen, dat een accountant, lid van het „Nederlandsch Instituut van Accountants”, alleen de opname van den voorraad mag controleeren, wanneer hij, wat den aard der artikelen betreft, volkomen deskundig is. In het tegenovergesteld geval, stelt de heer B., moet hij, niettegenstaande hij de opnamen heeft gecontroleerd, een voorbehoud maken.

Dit is geheel in de lijn van ons betoog! Wij hebben evenwel deze opvatting niet kunnen halen uit het aangehaalde artikel van het bedoelde Reglement van Arbeid. Terecht zegt de heer B. dat de redactie niet volkomen duidelijk is tenminste wanneer men heeft bedoeld te zeggen, wat hij uit het artikel leest! En redactiewijziging moet dan o.i. niet worden „overwogen” maar als een „dringende noodzakelijkheid” worden beschouwd!

DE TAAK VAN DEN ACCOUNTANT TEN OPZICHTE VAN DE OPNAME VAN DEN GOEDERENVOORRAAD

Onder bovenstaanden titel komt in het vorige nummer een artikel voor van den heer *Dijker*. Met de strekking, gebruik te maken van deskundige outsiders voor opname van goederen, waar de accountant zelf niet competent is, ga ik volkomen accoord, indien althans bedoeld wordt, dat de accountant trachte den opdrachtgever er toe te bewegen het benoemen van deze experts toe te staan. Meer kunnen wij natuurlijk niet doen evenmin als wij voor de controle van de balans van een levensverzekeringmaatschappij het overleggen van een verklaring van een outsider, voor zoover betreft de juistheid van de wiskundige reserve, zouden kunnen *eischen*.

Er zijn echter twee punten in het betoog van den heer D., die misschien ten opzichte van zijn artikel van ondergeschikt belang zijn, doch welke, op zichzelf beschouwd, zooveel beteekenis hebben, dat ik niet kan nalaten mijn zeer afwijkende meening tegenover die van den heer D. te stellen.

In de eerste plaats komt het mij voor, dat de heer D. de kwestie van het al dan niet opnemen van den voorraad min of meer afhankelijk stelt van den omvang van de administratieve controle van den goederenpost op de balans. Op pag. 4 staat o.a.: „Met opzet schakelen wij daarbij uit die gevallen waarin een meer of minder volledige administratieve verantwoording van den goederenvoorraad bestaat, waardoor in den loop van het jaar eenige controle mogelijk is.” Hieruit zou n.m.m. kunnen afgeleid worden, dat de omvang van de administratieve controle van invloed is op de beantwoording van de vraag welk standpunt de accountant ten opzichte van de opname der goederen moet innemen. Dit is ongetwijfeld niet juist. Men verliest dan de beteekenis van deze administratieve controle uit het oog. Het invoeren van de „permanence de l'inventaire” of andere controlemiddelen kan ten opzichte van den voorraad geen andere beteekenis hebben dan dat men te weten komt hoe groot de voorraad *moet zijn* of welke inkoopwaarde hij moet vertegen-

Is inderdaad de opvatting van den heer B. ten aanzien van art. 7 van het Reglement van Arbeid van het N. I. v. A. juist? Kom, leidende persoonlijkheden van het Nederlandsch Instituut van Accountants, houdt Uw licht nu eens niet onder de korenmaat, maar laat het ook eens voor ons schijnen!

R. A. D.

IETS OVER SURSÉANCE VAN BETALING

Art. 221 Faill. Wet 2e lid zegt, dat de beschikking, waarbij voorloopige surséance van betaling wordt toegestaan, de benoeming inhoudt van: een of meer deskundigen ten einde, binnen een door de rechtbank te bepalen termijn, die zoonodig verlengd kan worden, den door den schuldenaar overgelegden staat en bescheiden te verifieeren, den stand des boedels te onderzoeken en een beredeneerd verslag van hunne bevindingen uit te brengen.

Art. 222 vervolgt dan: het verslag der deskundigen omvat een met redenen omkleed oordeel over de betrouwbaarheid van den door den schuldenaar overgelegden staat en bescheiden en het gegronde van het vooruitzicht, dat na verleend uitstel volledige betaling van alle schulden zal volgen, met aanduiding van den tijd, waarop deze vermoedelijk zal kunnen plaats hebben.

Een strijdvraag nu is: welke waardeeringsmaatstaf hebben de deskundigen te volgen bij de opstelling van dien staat van bezittingen en schulden. In het algemeen kan men hierin twee groepen onderscheiden: de eene groep wenscht de liquidatiewaarde als uitsluitenden waardemaatstaf te aanvaarden, de andere verwerpt elke waardeeringsmethode vooraf; eerst nadat zij zich een duidelijk beeld gevormd heeft van de geheele positie van den schuldenaar en dus tevens een met redenen omkleed oordeel heeft over de toekomstige bestaansmogelijkheden, gaat zij tot waardeering over. Welke waarde aangenomen wordt, hangt dan af van de meening over de bestaansmogelijkheid na de verleende definitieve S. v. B. Meent men, dat de onderneming in den door de wet gestelden tijd hare verplichtingen zal kunnen nakomen, dan achten zij het onlogisch om de liquidatiewaarde te bezigen; zij geven dan de voorkeur aan een waardeering, die meer rekening houdt met de geschatte toekomstkansen van de desbetreffende onderneming. Gemakshalve willen wij die aanduiden met het begrip bedrijfswaarde, waaronder wij dus die waarde verstaan, waarin de toekomstige bestaansmogelijkheden op de juiste wijze verdisconteerd zijn.

De voorstanders der liquidatiewaarde baseeren hunne meening op een tweetal argumenten, beiden berustend op wettelijke voorschriften. Uit het feit dat art. 221 en 222 het overleggen van een balans voorschrijven en bij hanttering van de bedrijfswaarde een balans niet persé noodig is, concludeeren zij, dat de wetgever dus de liquidatiewaarde wel bedoeld moet hebben.

Ook meenen enkelen onder hen daarenboven voor hunne meening nog steun te kunnen vinden in de vermogensbelastingwet, waar deze voorschrijft, dat men als waardemaatstaf van huizen en effecten de verkoopwaarde heeft te nemen. Zijn en in hoever zijn deze argumenten houdbaar?

Bij de beschouwing van het eerste argument komen wij op het ietwat glibberige terrein van de wetsinterpretatie, dat niet het onze is. Wij meenen echter geen tegenspraak uit te lokken, indien wij betoogen dat, behalve met de letterlijke redactie, wij toch zeker rekening behooren te houden met de bedoeling, die bij den wetgever voorzat.

Dat nu schijnt ons toe het geval te zijn met bovengenoemd eerste argument. *Molengraaff* zegt op pag. 640 e.v. van zijn *Faillissementswet verklaard*: „Het doel der surséance is, door

middel van uitstel van betaling gedurende een bepaalden tijd, de zaken van een schuldenaar, die in moeilijkheden verkeert, in haar geheel te doen blijven, de slooping zijns boedels te voorkomen. Om voorkoming of afwending der executie, niet om uitstel van executie is het te doen. Uitstel van betaling is het aangewezen middel om faillissement te voorkomen en daarmee een gedwongen vereffening onder ongunstige omstandigheden. De surséance tracht dus erger te voorkomen; kan het zijn de voortzetting van zaken mogelijk te maken. Een bezwaar is, dat vooraf niet met zekerheid kan worden aangetoond, dat dit doel zal worden bereikt”.

M. laat zich hier niet positief uit t.a.v. het waardeeringsvraagstuk, maar zegt wel, dat het niet noodig is de liquidatiewaarde te nemen. In zijn *Ned. Handelsrecht* werkt hij deze materie verder uit, waar hij zegt: „Bij hun onderzoek zijn de deskundigen niet aan bepaalde regels van beoordeeling gebonden. Naar eigen inzicht hebben zij te beslissen, welke omstandigheden in elk bijzonder geval ter beoordeeling van den toestand in aanmerking behooren te worden genomen. Met name is het hun niet verboden, de eigendommen van den schuldenaar te schatten naar de waarde, die zij hebben bij een voortzetting van diens zaken. De surséance toch beoogt juist die voortzetting mogelijk te maken.

Uit het bovenstaande volgt dus wel duidelijk, dat wij met het vasthouden aan de letterlijke redactie op den verkeerden weg zijn. Daarmede vervalt dan tevens het eerste argument.

Gaan wij nu over tot een nadere beschouwing van het tweede. O.i. is, afgezien van het feit, dat na het bovenstaande dit argument krachteloos is geworden, het ook op zichzelf beschouwd niet te handhaven. Wij meenen, dat men hier twee verschillende liquidatiewaarden met elkander vergelijkt; verschillend, omdat zij geheel verschillende objecten omvatten. Bij het normale begrip liquidatie bezien wij dit immers vanuit het gezichtspunt van de te liquideeren onderneming; niet alzo doen wij echter bij het als liquidatie aangeduide proces van verkoop van effecten en huizen. In dat geval is het liq. resultaat niet in de eerste plaats van belang voor het geliquideerd wordende object, maar voor den toevalligen houder van dat object. Zou de verkoopwaarde in den zin van de vermogensbelastingwet inderdaad ons normale begrip liq.waarde dekken, dan zou een onderneming, wier aandelen alle éénmaal van eigenaar verwisseld waren, niet meer bestaan, daar zij dan immers geliquideerd zou zijn.

Waar dus beide argumenten bij een nadere beschouwing niet te handhaven zijn vervalt op die gronden ook de noodzaak om de liq.waarde te bestendigen.

Voor deze onze meening vinden wij steun o.a. bij *Schmalenbach*, die in zijn *Finanzierungen* o.m. zegt: De door de liquidateuren op te stellen balans is op te maken volgens de principes van de „ordnungsmässige Buchführung”. De balanswaarden zijn „sinngemäß anzusetzen”. Het is niet noodig en ook geenszins aan te bevelen om bij de liq. openingsbalans veranderde gezichtspunten aan te nemen; in het bijzonder niet om te verwachten „Veräusserungsverluste oder -gewinne schätzungsweise einzusetzen”. De liq. openingsbalans is geen „Veräusserungsbilanz”, maar een balans, die een nieuwe wezenlijk veranderde „Wirtschaftsperiode” inleidt en tegelijkertijd de oude afsluit. Zij is naar haar geheele wezen bedrijfsbalans. Dit sluit niet persé uit om de boekwaarden nieuw op te stellen, maar dat is geenszins noodig; bovendien is het onpractisch op het dwaze af. Want, indien men in de liq. openingsbalans de waarschijnlijke vermogensverliezen op vermogensbestanddeelen opneemt, zullen, omdat de feiten van deze schattingen zullen afwijken, de werkelijke resultaten van het liq. proces veel onoverzichtelijker worden dan indien men de oude boekwaarden en inventariswaarden op de oude manier gevonden, zou hebben