

laten staan. Daar komt nog bij, dat het verloop van het liq. proces bij opening niet vaststaat. Een liq. openingsbalans, die z.g. liq. waarden zou moeten bevatten, kan door gebrek aan kennis van het liq. verloop niet gemaakt worden; zoolang men niet weet, of het bedrijf in totaal, in stukken of in groepen zal worden „veräuszert“ is geen mensch in staat liq. waarden „überhaupt“ te schatten; voor die schatting ontbreekt toch het object.

Tot zoover *Schmalenbach*.

Resumeerend zouden wij het voorgaande willen samenvatten in de volgende stellingen:

1. De argumenten voor het bezigen van de liquidatiewaarde a priori zijn op juridische gronden niet houdbaar.

2. Bovendien is het bezigen van de liquidatiewaarde onlogisch, omdat haar consequente doorvoering zowel theoretisch als praktisch onmogelijk is.

3. De strijdvraag liquidatiewaarde—bedrijfswaarde is onvruchtbaar, omdat ieder begrip in zichzelf ruimte voor groote waardeeringsverschillen openlaat.

4. De loop van het onderzoek en de opvatting der deskundigen omtrent de positie van den schuldenaar levert den minst onjuisten waardeeringsmaatstaf.

5. Deze waardering der deskundigen behoort te worden bepaald door hunne opvattingen omtrent eventuele toekomstige bestaansmogelijkheden.

A. W. HERMSE

### DE VERANTWOORDELIJKHEID VAN DEN ACCOUNTANT

In „Accountancy“ no. 227, van April 1923, schreef ik een artikel over de verantwoordelijkheid van den accountant. Ik vond daartoe aanleiding in en ging bij mijn beschouwingen uit van het vraagstuk no. 4 van het examen Accountancy B 1922, van het Nederlandsch Instituut van Accountants.

In „Accountancy“ no. 232, van October 1923, leverde de heer *Schilder* een critiek op dit opstel.

Voor de lezers van dit blad, die de desbetreffende artikelen in „Accountancy“ niet meer bij de hand hebben, kan het wellicht nuttig zijn de hoofdpunten, waar het om gaat, even te releveeren.

Door mij is gesteld, dat men bij de verantwoordelijkheid van den accountant moet onderscheiden:

- a. de accountant in de publieke taak,
- b. de accountant in de private taak.

In de publieke taak kan de accountant zich n.m.m. geen enkele beperking ten opzichte van den door hem te verrichten contrôlearbeid laten opleggen.

In de private taak evenwel stelde ik, kan de accountant zich elke beperking in de opdracht laten welgevallen, mits natuurlijk die beperking niet tengevolge heeft, dat het doel, dat met de opdracht wordt beoogd, niet kan worden bereikt.

Kort gesteld meen ik, dat de accountant uitoefent zijn publieke taak, wanneer hij ten behoeve van het publiek een accountantsverklaring afgeeft, of zelfs, wanneer zijn naam of zijn kantoor bij de publicatie der jaarstukken op een of andere wijze worden vermeld. Deze vermelding brengt mede, dat de accountant de aansprakelijkheid voor de juistheid van de rekeningen aanvaardt en deze aansprakelijkheid kan hij slechts aanvaarden na volledig onderzoek.

Wordt de naam van den accountant niet tegenover het pu-

blik gebruikt, is de arbeid van meer internen aard, geeft hij niet af een verklaring, maar een rapport, waarin hij zijn opdracht nauwkeurig omschrijft, dan kan m.i. die opdracht beperkt zijn.

Laat mij nu eenige voorbeelden stellen.

1. Een alleen-handelend koopman draagt een accountant op, de kas- en bankmutaties te doen controleeren. Voor het overige deel van zijn administratie vindt hij controle niet noodzakelijk.
2. Een N. V. draagt een accountant op, de controle over de administratie van één zijner filialen. Op het hoofdkantoor is geen controle op de boekhouding en dit wordt ook niet noodig geacht.
3. Een levensverzekering-maatschappij draagt een accountant op, de controle over de belegging. Verdere controle wordt niet uitgeoefend.
4. Een levensverzekering-maatschappij draagt een accountant de controle van haar boekhouding op, met uitzondering van de controle over den effectenvoorraad:
  - a. omdat deze niet wordt gecontroleerd;
  - b. omdat deze door commissarissen zelf wordt gecontroleerd.

Uit de stellingen hierboven weergegeven vloeit voort, dat n.m.m. een accountant zonder bezwaar deze opdrachten in de private taak — dus wanneer bij publicatie van de jaarrekening zijn naam niet wordt gebruikt — kan aanvaarden.

De heer *Schilder* schijnt van een tegengestelde meening, maar tot mijn spijt moet ik constateren, dat zijn argumentatie mij ontgaat. Voorzover ik uit zijn artikel bepaalde meningen kan opdiepen, wil ik die hieronder kort aanhalen en weerleggen.

De heer *Schilder* schrijft:

„De kwestie lost zich m.i. op in de vraag: „Moet de accountant zelfs in zijn „private taak“ zich een beperking laten welgevallen, waardoor hem de controle ont-nomen wordt van een onderdeel van het bedrijf, waarmee „het wel en wee van dit bedrijf zelf gemoeid is“. Wanneer al de kwestie zich werkelijk in deze vraag zou oplossen, dan zou ik hierachter verwachten een geargumenteerde antwoord op die vraag. Dat zoek ik evenwel tevergeefs. Ik moet daarom volstaan met op te merken, dat den accountant niets ontnomen wordt, maar dat hij eenvoudig met een deel van de werkzaamheden niet wordt belast. Wanneer de accountant zou stellen: ik moet per sé de volledige contrôle hebben, want het is in het belang van Uw bedrijf mij de geheele controle te geven en daarom neem ik een controle, die niet het geheel omvat, niet aan, dan noem ik dat, zooals in mijn artikel van April 1923 „gaan zitten op een zéér hoog paard“!

De heer *Schilder* stelt verder, dat de accountant bij eventuele fraude of nalatigheid zich tegen aandeelhouders of tegenover het verder geïnteresseerd publiek niet zou kunnen beroepen op de uitdrukkelijk bedongen beperking van zijn taak en kan pretendeeren, dat hij toch werkelijk vrij uit gaat. Bij dit argument van den heer *Schilder* ga ik er werkelijk aan twijfelen of hij mijn artikel wel goed gelezen, althans goed begrepen heeft. Ik heb toch zeer nadrukkelijk gesteld, zooals ik hierboven aanhaalde, dat de accountant de beperkingen alleen kan aanvaarden bij de private taak en dat uit de private taak nooit of te nimmer eenige aansprakelijkheid tegenover aandeelhouders of een geïnteresseerd publiek kan voortvloeien, anders dan door kennisname van een volledig



rapport, dat niet voor publicatie bestemd is en waarin de beperking uitdrukkelijk is opgenomen. Indien de heer *Schilder* mocht vreezen, dat bij een dergelijk rapport toch een onbeperkte aansprakelijkheid door het niet-deskundig publiek zou kunnen worden vóórondersteld, dan zal hij als consequentie in die zaken, waar de accountant als adviseur optreedt, ook volledige contróle moeten gaan eischen, om een dusdanig misverstand te voorkomen.

De heer *Schilder* lijkt mij niet volkomen „fair” in zijn polemiek, waarin hij in dit verband schrijft over een „slimmigheidje”, dat door de goê-gemeente een „advocaten-handigheidje” genoemd wordt. Ik meen in mijn artikel juist tegen dergelijke praktijken te zijn opgekomen.

„Men gevoelt”, schrijft de heer *Schilder*, „dat het verschil „tusschen *Dijker* en mij vooral gelegen is in het verschil van „appreciatie van het werk van commissarissen”.

Ik kan uit deze verklaring alleen voelen, dat wij langs elkander heen redeneeren, want daarin zit allerminst de kern van ons verschil; dat is zelfs geen punt van verschil! Het laat mij siberisch koud of de commissarissen goed of slecht controleeren, of wel heelemaal niets doen. Ik heb gesteld dat, wanneer mijn opdracht beperkt is, het uitgeschakelde gedeelte van de administratie buiten mijn verantwoordelijkheid valt en het kan mij dus met het oog op mijn verantwoordelijkheid onverschillig laten, of en hoe dat gedeelte wordt gecontroleerd. En gij, mijnheer *Schilder*, ziet in de appreciatie van de wijze, waarop die contróle geschiedt, de kern van ons verschil!

„Maar hoeveel jaren zijn wij nu reeds bezig om te beweren”, roept de heer *Schilder* eenigszins dramatisch uit, „dat ieder „zich moet houden bij zijn eigen werk, dat het noch des boekhouders, noch des koopmans werk is, om als accountant op „te treden. Moet dat nu op eens wel weer worden toegestaan „aan commissarissen, zelfs al zouden de hier bedoelde werkzaamheden zeer goed, misschien beter, door commissarissen „dan door den accountant kunnen worden gedaan”.

Alweer moet ik den heer *Schilder* uit den droom helpen. Ik heb den commissarissen nooit verboden om als accountant op te treden, en ik zal dat ook nooit doen, alleen reeds niet, omdat ik er de macht niet toe heb, om een dusdanig verbod te handhaven. Vermoedelijk bedoelt de heer *Schilder*, dat de accountant niet kan toestaan, dat commissarissen een gedeelte van het accountantswerk verrichten, wanneer de accountant ook voor dat gedeelte aansprakelijkheid moet aanvaarden.

Als hij dat bedoelt, zijn wij het volkomen eens, maar dan heeft zijn kritiek geen zin.

Ik heb geschreven, dat ik mij kan voorstellen, dat er onder de commissarissen zijn, wier kennis en ervaring hen in staat stellen dat werk, (bedoeld is het opnemen van den effectenvoorraad) beter dan de accountant te verrichten. De heer *Schilder* meent, dat dit „beter” moet zijn „vlugger”. Deze verandering blijft voor zijn rekening, want ik heb het bedoeld, zooals het er staat.

Verder heb ik gesteld, dat in enkele van die gevallen waarin de accountant in de private taak werkzaam is, het logisch en ook economisch is, dat commissarissen aan den accountant alleen dat gedeelte van hun taak overdragen, waarin zij in hem den bij uitstek deskundige zien, of daar, waar hun eigen kennis of ervaring te kort schiet. Dit is dus alleen bedoeld voor het geval, dat de accountant niet de verantwoordelijkheid voor de juistheid van de jaarrekening behoeft te aanvaarden.

De heer *Schilder* stoot zich hier o.m. aan het woord „economisch” en schijnt te meenen, dat ik hier bedoeld heb het be-

drag van de declaratie. Ik heb eenigszins breeder gekeken en het in het algemeen juist geacht, dat men bij werkverdeling ieder die werkzaamheden moet laten verrichten, waarvoor hij het meest geschikt is.

„Ik ben blij”, schrijft de heer *Schilder*, „dat ik bij dit teere „punt een citaat van *Prof. Limperg* kan aanhalen, dat geheel „op het hierbedoelde vraagstuk van toepassing is”.

Dat citaat is evenwel afkomstig van een artikel waarin *Prof. Limperg* een kwestie bespreekt, welke den accountant raakt in de uitoefening van zijn publieke taak. Het is heel goed mogelijk dat *Prof. Limperg* er precies eender over denkt als de heer *Schilder* — of de heer *Schilder* als *Prof. Limperg* — maar om te overtuigen is meer dan die mededeeling, zijn argumenten, noodig. Die kan ik uit het aangehaalde artikel van *Prof. Limperg* niet halen, want daarin wordt de private taak — waar het hier om gaat — in 't geheel niet behandeld.

Het citaat uit het artikel van *Prof. Limperg*, dat als een gevleugeld woord van *Goethe*, *Shakespeare* of *Schiller* boven het artikel van den heer *Schilder* prijkt, lijkt me aanvulling te behoeven. Niet „het mogelijke dient te geschieden” maar „het nuttige, dat mogelijk is”. Was de contróleleer zoo eenvoudig dan zou er van „leer” geen sprake mogen zijn en dan zou werkelijk een mijner vroegere cursisten nog gelijk krijgen, die placht te zeggen, dat om de hoogst mogelijke zekerheid te verkrijgen, hij zich aan zijn client zou vastketenen, om van al zijn handelingen bij dag en nacht kennis te kunnen nemen.

Ik heb ernstig getracht uit het artikel van den heer *Schilder* af te leiden, waarin precies ons verschil van inzicht schuilt. Het is mij werkelijk niet mogen gelukken en ik kan ook na herlezing tot geen andere conclusie komen dan dat wij langs elkander heenpraten. De eenige mogelijkheid is, dat de heer *Schilder* de splitsing in „private taak” en „publieke taak” niet aanvaardt en zich stelt op het standpunt dat de aansprakelijkheid altijd is, zooals ik die voor de publieke taak heb gesteld. Wanneer ik dat aanneem, worden zijn beweringen mij iets duidelijker.

De splitsing in een „private” en een „publieke taak” is evenwel door mij vóórroepgesteld en wanneer de heer *Schilder* die splitsing niet aanvaardt, zou daartegen zeker zijn critiek moeten zijn gericht en niet tegen de consequentieën van dien grondslag, zonder dien grondslag zelf aan te tasten.

Toen mijn artikel van April 1923 tot October 1923 onbeantwoord bleef, niettegenstaande ik uitdrukkelijk verzocht, om collega's, die van een andere meening mochten zijn, van dat andere inzicht te doen blijken, meende ik, dat artikel van den heer *Schilder* heeft me niet veel wijzer gemaakt, naar zijn bedoelingen blijf ik raden. Intusschen is mij bij besprekingen gebleken, dat meerderen mijn stellingen niet deelen. Ik heb daarvoor hierboven eenige gevallen gesteld en verzoek den heer *Schilder* of één der collega's die zijn meening geheel of gedeeltelijk deelen, eens aan te geven, bij welk geval zij de scheidingslijn trekken en welke overwegingen en principes hun daarbij leiden.

Het artikel van den heer *Schilder* begint met een zeer bijkomstige kwestie. In een tussechenzin heb ik gezegd, dat de candidaat op het examen goed zou doen niet al te veel van de bestaande codificatie af te wijken. De heer *Schilder* vertaalt dit door te schrijven: „m.a.w. om veiligheidshalve maar „ja” te antwoorden op de gestelde vraag, waar het geschreven „ven Reglement van Arbeid niet uitdrukkelijk „neen” zegt”.

De vertaling blijft voor des heeren *Schilders* rekening, want ik bedoel het zooals ik het geschreven heb en niet anders. De heer *Schilder* geeft den candidaten in overweging



„niet angstvallig palen uit te zetten, waar het reglement nog „een vrije baan laat” en meent, „dat de vrees voor afdwaling „niet behoeft gekoesterd te worden door hem, die met on- „bevangen blik het veld, waarop hij zich te bewegen heeft, „kan overzien”.

Laten wij nu beginnen met er op te wijzen dat het examen nu niet juist de plaats is, waar men met een onbevangen blik het veld, waarop men zich beweegt, overziet en zoo ergens, zeker daar, de vrees voor afdwaling domineert. Maar gesteld eens, dat de candidaat de paaltjes niet zou uitzetten, maar een beetje imperken, zooals ik dat in het oog van den heer *Schilder* heb gedaan, en gesteld verder, dat *ik* die examen-candidaat was en de heer *Schilder* de examinerator, zou dan iemand mij mijn positie benijden? Ik geloof, dat ik aan de argumentatie van mijn artikel meer zorg heb kunnen besteden, dan een candidaat als regel, met het oog op den gestelden tijd, op een examen zal kunnen doen. Toch is het mij niet gelukt den heer *Schilder* mijn bedoeling duidelijk te maken en heeft hij mij meer dan eens blijkbaar glad verkeerd begrepen. Nu zou men kunnen tegenwerpen, dat een examinerator een uitwerking van een vraagstuk met een ander oog zal bekijken, dan de heer *Schilder* mijn artikel mocht doen, maar het lijkt mij voor een examencandidaat toch maar beter met critiek te wachten tot hij het diploma in zijn zak heeft. Dit is niets onvriendelijks tegen examineratoren, maar uitsluitend gegrond op de ervaring van de wijze, waarop examinandi hun gedachten schriftelijk plachten uit te drukken en hun meeningen te argumenteeren. Het niet „uitzetten van de paaltjes” zooals de heer *Schilder* het betitelt, leidt soms tot werk, dat den maker tot „contrôlemaniak” moet stempelen en dat zoo bedenkelijk ver afstaat van een groot deel der accountantspraktijk, dat het alleen uit dien hoofde reeds niet mag worden bevorderd. Voorloopig vind ik allerminst aanleiding om op mijn advies terug te komen!

R. A. DIJKER

## UIT EN VOOR DE PRAKTIJK

(Red.: A. H. GRONDEL, ABR. MEY, JAMES POLAK)

### OPGAVE No. 2

(Uitwerkingen te zenden aan James Polak, Mauritsweg 13b, Rotterdam)

Het plan bestaat een fabriek op te richten van een artikel, dat gedurende enkele maanden van het jaar in veel sterkere mate gevraagd wordt dan gedurende de overige maanden.

De voornaamste grondstof kan uit den grond gegraven worden, waarvoor slechts eene zeer eenvoudige installatie, doch veel werkkraacht noodig is.

De eigenlijke fabricatie geschiedt grootendeels automatisch met behulp van kostbare machines.

Nu zijn er drie mogelijkheden:

- A. Men richt de capaciteit van het geheele bedrijf er op in, om in de drukke maanden zooveel te kunnen produceeren als dan gevraagd wordt.
- B. Men richt alleen de fabriek daarop in en zorgt door regelmatig door te graven, dat er voor het drukke seizoen een voldoende hoeveelheid grondstof gereed ligt.
- C. Men zorgt, door regelmatig door te graven en te fabriceren, dat er voor het drukke seizoen een voldoende hoeveelheid product gereed ligt.

Welke overwegingen zult U bij de keuze tusschen deze drie systemen doen gelden?

### VERBETERING

In opgave No. 1 op bladz. 40 van het Februari-nummer, moc-

ten in de laatste kolom, onder 9, achter den zin: „Geen voorraadhout” volgen de woorden: „Het product werd op houtveilingen verkocht; kleine hoeveelheden gingen plaatselijk a”, welke woorden aldaar door den zetter zijn weggelaten.

## UIT HET BUITENLAND

Red. J. S. VAN AKKEREN

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

### ZEITSCHRIFT FÜR HANDELSWISSENSCHAFT UND HANDELSPRAXIS

#### Statische en dynamische balans

In het nummer van September verwijt *Carl Haase* aan *Schmalenbach*, dat deze in „Grundlagen dynamischer Bilanzlehre” zijn leer niet duidelijk genoeg heeft voorgedragen. Men doet volgens *Haase* niet verkeerd, als men zegt, dat de statische balans in hoofdzaak overeenkomt met de vermogensbalans, de balans welke wordt opgemaakt ter bepaling van het vermogen, en dat de dynamische balans beantwoordt aan de „Gewinnermittlungsbilanz”, die ten doel heeft de bedrijfswinst te bepalen.

Een vermogensbalans is volgens *Haase* slechts bruikbaar als openingsbalans bij het begin van een bedrijf, als balans voor de vaststelling der vermogensbelasting en als slotbalans bij het uiteengaan van vennoten, bij de afwikkeling tusschen erfgenamen, „beim Heimfall von Konzessionsunternehmungen” en bij ontbinding van zaken. Daarentegen behooren alle regelmatige jaarbalansen alsmede de balansen voor de berekening van den aanslag in de inkomstenbelasting „Gewinnermittlungsbilanzen” te zijn.

De beide soorten van balansen hebben een verschillende taak. Tot hiertoe heeft men steeds beproefd deze beide doeleinden in één balans te bereiken, maar zulks was onmogelijk, omdat de verandering van den stand van het vermogen niet dezelfde beteekenis kan hebben als de behaalde winst. Een consequent doorgevoerde vermogensbalans zou

- 1e. geen werkelijke afschrijvingen kennen (zie „Dynamische Bilanzlehre” blz. 44—47);
- 2e. de verrekening noodzakelijk maken van alle niet gerealiseerde winsten, uit waardestijging voortvloeiende;
- 3e. in plaats van de winst- en verliesrekening een vermogensveranderingsrekening eischen;
- 4e. niet genoeg hebben aan het gebruikelijke systeem van waardebepaling.

Duiden wij, zoo gaat *Haase* voort, om dit laatste punt toe te lichten, met „Einzelwert” de waarde aan van een als afzonderlijk beschouwd (op zich zelf staand) voorwerp en met „Gesamtwert” de waarde van een voorwerp in verband met de economische eenheid, waartoe het behoort, dan stellen de cijfers der vermogensbalans eener levende onderneming „Gesamttauschwerte” voor, de cijfers der vermogensbalans eener stervende onderneming (likwidatiebalans) „Einzeltauschwerte”. De „Gewinnermittlungsbilanz” daarentegen vereischt noch „Gesamt”- noch „Einzeltauschwerte”, maar „Kostenwerte” en met deze kost-waarden, niet met ruilwaarden rekent de koopman gewoonlijk, als hij een balans opstelt.

In een volgend artikel belooft de schrijver kritiek te oefenen op *Schmalenbach's* beschouwingen betreffende de afschrijvingen.

#### IJzeren-voorraad-theorie

*Franz Findeisen* verdedigt in het September-nummer de ijzeren voorraad-theorie onder den titel „Die Idee vom unver-