

UIT HET BUITENLAND

Red.: J. E. ERDMAN, C. A. HUYSMAN en C. J. MEYER
(Bijdragen en mededeelingen zende men aan den Secretaris
der Redactie)

De Ethiek van het Accountantsberoep

Het 7e en 8e nummer van het „Archiv für das Revisions- und Treuhandwesen” bevat eenige opstellen onder bovenaangehaalden titel van de hand van O. Sillén, waaraan het volgende wordt ontleend.

De verhandeling is gesplitst in twee gedeelten, waarvan het eerste de verhouding tot de opdrachtgevers en het publiek behandelt t.a.v. de onpartijdigheid, de geheimhouding, vakkennis en verantwoordelijkheid benevens de „standing”.

Om te voorkomen, dat de accountant afhankelijk wordt van naast het beroep uitgeoefende werkzaamheden, zijn in alle landen, waar beëdigde of geautoriseerde accountants bestaan, regelen vastgesteld, die ten doel hebben de werkzaamheden tot de eigenlijke taak te beperken. Een interessant voorschrift dienaangaande geldt in Finland, waar:

„der von der Zentralhandelskammer anerkannte Revisor weder selbst noch durch Vermittlung anderer, noch im Dienste anderer Personen an Geschäftsunternehmungen, die Gegenstand seiner Revision sind, oder überhaupt an Geschäften derart teilnehmen darf, dasz dies ihm parteiisch machen oder das allgemeine Vertrauen zu seiner Unparteilichkeit in Revisions-Angelegenheiten schwächen könnte”

terwijl men in Zweden iedere beroepsuitoefening naast het accountantsberoep verbiedt.

Bij een vergelijking van de verschillende bepalingen valt het op, dat weliswaar overal het zakendoen voor eigen rekening en risico verboden is, maar dat toch in veel staten iemand als beroepsaccountant kan optreden, terwijl hij daarnaast als boekhouder of verkooper is aangesteld. Een dergelijke nevenpositie, die in de meeste gevallen voornaamste bezigheid wordt, behoort statutair verboden te worden: een vereeniging, die veel van dergelijke accountants onder haar leden telt, kan nooit geschikt zijn de belangen van de eigenlijke beroeps-accountants te vertegenwoordigen. Ook staats- en gemeenteambtenaren behoren niet toegelaten te worden tot de uitoefening van het accountantsberoep, daar zij belangenconflicten nooit kunnen ontgaan.

In sommige gevallen kan de onpartijdigheid van den accountant op zware proef gesteld worden. In de beëdigingsvoorschriften van de Deutsche handelskamers vindt men het volgende voorschrift, dat in dit verband van belang is: „De accountant mag geen controle in opdracht van derden aangaan bij personen of instellingen, die hem geld schuldig zijn of waarbij hij finantieel geïnteresseerd is, tenzij hij zijn opdrachtgever hiervan heeft in kennis gesteld.” Strenger nog is de Zweedsche bepaling, waarbij het den accountant verboden is de controle op zich te nemen van die ondernemingen, waarbij hij een direct of indirect belang heeft. De grondgedachte van deze bepalingen is natuurlijk te voorkomen, dat de accountant zich door zijn eigen belang verleiden laat tot afgifte van een te optimistisch getint oordeel; maar in Zweden heeft men ook willen vermijden, dat de geautoriseerde accountant zijn kennis benut om te speculeeren in de aandelen van de desbetreffende onderneming. Slechts in weinig landen wordt den accountant verboden opdrachten uit te voeren voor ondernemingen, die door familieleden worden geleid; een dergelijk verbod geldt wel in Zweden en Noorwegen.

In Groot-Brittannië en Amerika gelden bijzondere strenge verbodsbepalingen ten aanzien van het in ontvangst nemen van

provisies en winstaandeelen; in dit verband brengt de schrijver de vraag naar voren of provisiës geaccepteerd mogen worden voor de op aanbeveling van den accountant verkochte boekhoudmachines. Het Verband Deutscher Bücherrevisoren heeft in dien zin een besluit genomen n.l. „dasz die Annahme einer Provision unzulässig sei, wenn der Bücherrevisor sich vertraglich zu der Einführung einer bestimmten Buchhaltungsmethode verpflichtet hat und den Auftraggeber von dieser Provisionsvereinbarung nicht in Kenntnis setzt oder die Provision nicht an diesen abführt.” Sillén gaat nog verder en meent, dat de accountant het moet nalaten om attesten af te geven voor boekhoudsystemen, welke als reclame door vertegenwoordigers gebruikt kunnen worden. Men kan dezen regel wel niet in alle gevallen geheel handhaven, maar men behoort dan een zoodanig critische beschouwing te geven, die ook de nadeelen en de grenzen der bruikbaarheid van de boekhoud-inrichting of -machine aangeeft.

In alle landen, waarvan het accountantsberoep geregeld is op de wijze als in Duitschland, moet de accountant voor een overheid een bijzonderen eed voor geheimhouding afleggen. Het speciale voorschrift van de Deutsche Handelskamers, dat door haar duidelijkheid aandacht verdient, luidt:

„Es ist dem Bücherrevisor untersagt, die bei Ausübung seines Amtes erlangten Kenntnisse zu seinem Vorteile oder zu anderer Nutzen oder Schaden zu verwerten, oder auch nur Dritten Mitteilung darüber zu machen. Die Pflicht zur Verschwiegenheit bezieht sich nicht auf Zeugenaussagen vor Gericht, soweit der Bücherrevisor zur Aussage gesetzlich verpflichtet ist.”

De schrijver meent, dat een zeker gevaar schuilt in de omstandigheid, dat in sommige landen de minimum leeftijd van den accountant gesteld is op 21 jaar, hoewel de opdrachtgever t.a.v. den leeftijd gemakkelijker een keuze kan doen dan wanneer het om de theoretische en practische kennis gaat. Ofschoon de toelatings-eischen voor de beroepsaccountants een zekeren waarborg geven, dat zij de opdracht op vakkundige wijze kunnen behandelen, bestaat toch het gevaar, dat zij werk op zich nemen voor welker uitvoering de noodige speciale kennis ontbreekt. Het is niet mogelijk hiervoor bepaalde regelen te geven; iedere accountant moet zijn eigen grenzen kennen en zelf het juiste verantwoordelijkheidsgevoel voor de door hem uitgevoerde opdrachten bezitten.

In vele landen is uitdrukkelijk voorgeschreven, dat de beroepsaccountant ook voor de uitvoering van het werk en de geheimhouding van zijn assistenten verantwoordelijk is. Hiervoor zij gewezen op de voorschriften van het „Institute of Chartered Accountants” in Ontario (Canada):

a. „Wanneer een practiseerende C. A. aan een in zijn dienst staanden anderen C. A. of assistent toestaat arbeid voor eigen rekening uit te voeren, wordt aangenomen, dat hij de volle verantwoordelijkheid voor dit werk draagt: ongeacht of hij al of niet voordeel van deze opdracht heeft.”

b. „Wanneer een C. A. of een assistent gedurende zijn aanstelling bij een medelid opdrachten voor eigen rekening zonder voorkennis of toestemming van dit lid op zich neemt, moet dit als afkeurenswaardig beschouwd worden en een dienovereenkomstige bestraffing door het bestuur ten gevolge hebben.”

In het tweede gedeelte bespreekt schrijver de verhouding tot de collega's wat betreft: firma-aanduiding, het verkrijgen van cliëntèle en honoraria.

In het Charter van het Engelsche Instituut en in de Statuten van het Amerikaansche Instituut wordt betreffende de firma-aanduiding voorgeschreven, dat een lid niemand, die geen medelid van het Instituut is, mag veroorloven in zijn naam als public-accountant werkzaam te zijn.

In tegenstelling met de strenge Engelsche bepalingen, waarbij

practisch gesproken iedere vorm van reclame verboden is, heeft het V.D.B. op haar accountantsdag in 1925 besloten:

„Die Werbetätigkeit der Mitglieder musz sich in standesüblichen Grenzen halten. Jede marktchreierische Reklame ist untersagt. Die Entscheidung darüber, ob ein Verstosz hiergegen vorliegt, trifft der Bezirksvorstand, gegen dessen Urteil eine Berufung beim Verbandsvorstand zulässig ist, oder der Verbandsvorstand, falls das Mitglied keinem Bezirk angehört.“

De eenige publieke kennisgeving die in Engeland veroorloofd is, bestaat uit de beroepsaanduiding aan de deur van zijn bureau, doch zelfs deze bescheiden vorm om de aandacht op zich te vestigen heeft reeds protest uitgelokt, omdat eenige leden hun naam met beroepsaanduiding met te opvallende letters hadden aangegeven. In Engeland is het adverteeren zelfs in den meest bescheiden vorm verboden; in Amerika is men te dien aanzien iets liberaler.

In Amerika en Canada bestaan ook speciale voorschriften wat betreft het overnemen van klanten van collega's. Zoo bepaalt het Amerikaansch Instituut, dat geen medelid direct of indirect cliënten van een collega mag trachten te verkrijgen of de relaties van een medelid mag beïnvloeden, maar het is het recht en de plicht van ieder lid hulp en raad te verstrekken aan hen, die zulks wenschen. In Ontario (Canada) mag geen lid opdrachten aanvaarden zonder eerst de omstandigheden onderzocht te hebben, waaronder een collega zijn arbeid heeft gestaakt. Hierbij moet nagegaan worden of zijn collega onbehoorlijk is behandeld geworden; in zulke gevallen moet een vriendschappelijke oplossing gezocht worden.

Schrijver wijst voorts op de voorschriften van het Amerikaanse Instituut, waarbij bepaald wordt, dat geen lid dienst-aanbiedingen mag doen aan personen, die bij medeleden in dienst zijn zonder deze vooraf van zijn voornemen op de hoogte te hebben gebracht.

Het artikel besluit met vermelding van een bepaling van het Institute of Chartered Accountants in Ontario (Canada), welke aangeeft, dat „het veroordeeld moet worden, wanneer een lid in een door hem uitgebracht rapport in een beoordeeling treedt van de competentie van een medelid, zonder deze laatste vooraf zijn critiek te hebben voorgelegd, terwijl hij na kennisname van de verdediging van dien collega ook de door dezen aangevoerde motieven als bijlage of deel aan het rapport behoort toe te voegen.“

C. J. M.

De ontwikkeling der Engelsche Naamlooze Vennootschap

Terwijl de Nederlandsche Naamlooze Vennootschap nog steeds beheerscht wordt door de bepalingen van het Wetboek van Koophandel van 1838, is de wettelijke regeling van deze Vennootschappen in Engeland herhaaldelijk gewijzigd. Daar de wetgeving niet anders is als eene sanctie van de verhoudingen, welke zich in de gemeenschap gevormd hebben, moet de ontwikkeling der Naamlooze Vennootschap dus vrij snel zijn geschied: tusschen de eerste regeling van eenige beteekenis — die van 1844 — en nu ligt slechts een tijdperk van circa tachtig jaren, en de thans nog geldende Companies (Consolidation) Act 1908 schijnt reeds weder verouderd.

Eerst na 1600 werden Vennootschappen gevormd, en wèl gedeeltelijk als z.g. „Regulated Companies“, overigens als „Joint Stock Companies“. Leden der eerstgenoemde Vennootschappen handelen voor eigen rekening en naar de bepalingen van het Vennootschapcontract. Het meerendeel der „Joint Stock Companies“ had echter bij Royal Charter rechtspersoonlijkheid verkregen („Chartered Companies“), zoo b.v. de East India Company in 1600, de Bank of England in 1694.

Een dezer handelslichamen, de South Sea Company van 1611, had aanvankelijk een dusdanig succes, dat een groot aantal dergelijke zaken werd opgericht, welke inschrijvingen openstelden, voor overdracht vatbare aandeelen uitgaven, maar rechtspersoonlijkheid misten. De concurrentie dezer ondernemingen leidde tot eene wettelijke regeling (1719), waarbij zij verboden werden. Deze wet is echter nimmer toegepast en ten slotte in 1825 ingetrokken. De Kroon verkreeg toen het recht om rechtspersoonlijkheid te verleenen met aansprakelijkheid — volledig of beperkt — van de leden. Tot dat tijdstip kon het Royal Charter géén aansprakelijkheid opleggen.

Ondanks het wettelijk verbod was het aantal der „Unincorporated“ Companies voortdurend toegenomen. De meesten waren opgericht bij eene z.g. „Deed of Settlement“, een voorlooper dus van de latere statuten. Het tweeslachtige karakter — zij handelden als zelfstandige lichamen, doch misten rechtspersoonlijkheid — gaf moeilijkheden in rechtszaken. Wèl waren de leden aansprakelijk, maar tengevolge van voortdurende mutaties waren deze veelal onbekend. Aanvankelijk bij Act of Parliament, sinds 1837 door de Kroon, kon een der leden worden gemachtigd om namens alle deelhebbers in rechten op te treden. In dat jaar werd ook het bijhouden van een ledenregister voorgeschreven. Rechtspersoonlijkheid werd eerst mogelijk in 1844; deze eerste regeling maakte medewerking van Koning of Parliament overbodig; voor de verkrijging was de verstrekking en registratie van bepaalde gegevens voldoende. Beperkte verantwoordelijkheid kwam eerst in 1855.

De Companies Act 1862 gaf de eerste uitgebreide regeling; zij onderscheidde:

Unlimited Companies (deze bestaan practisch niet meer);
Comps. limited by guarantee (meerendeels instellingen met philanthropisch of publiek doel);
Comps. limited by Shares.

De regeling van 1862 is herhaaldelijk aangevuld. In 1900 werd de accountantcontrole voorgeschreven en de positie der accountants geregeld. De voornaamste aanvulling was die van 1907, welke de z.g. „Private Companies“ — familie vennootschappen — regelde en als zoodanig beschouwde, die welke blijkens hare statuten:

overdracht van aandeelen beperkten,
publieke inschrijving op aandeelen of obligaties verboden,
en het aantal aandeelhouders tot vijftig beperkten.

De eischen van publiciteit waren minder streng; zoo behoefde geen balans bij de leden te circuleeren of te worden gepubliceerd. Circa drie vierden der thans geregistreerde Naamlooze Vennootschappen zijn dergelijke Private Companies.

Ten slotte volgde in 1908 de Companies (Consolidation) Act. Ook deze behoeft reeds weder wijziging. Reeds in 1918 werd door den Board of Trade eene commissie ingesteld, welke spoedig daarna in haar rapport de noodzakelijke wijzigingen aangaf.

Er gebeurde echter niets. Eerst in 1925 werd weder eene commissie benoemd, welke in 1926 rapport uitbracht. In 1927 werd eene wijzigingswet ingediend; de wijzigingen zullen echter waarschijnlijk eerst in werking treden na invoering van eene nieuwe Consolidation Act.

(Alfred Palmer, A.S.A.A. „The Evolution of Companies“; The Acc. Journal Nov. 1927).

De voorgestelde wijzigingen betreffen voornamelijk:

a. *De publicatie van balans en verlies- en winstrekening.*

Voorgeschreven wordt, dat elk jaar een balans zal worden opgemaakt, en vóór de Algemeene Vergadering aan de aandeelhouders toegezonden. De balans moet zoodanig zijn opgesteld, dat afzonderlijk tot uitdrukking komen:

eene opsomming van het aandeelenkapitaal;

activa en passiva, met zoodanige bijzonderheden, dat de algemeene aard blijkt, en de wijze, waarop men tot de waardeering der vaste activa is gekomen;

oprichtingskosten en goodwill onder afzonderlijke hoofden; schulden der N.V. waartegen haar toebehoorende activa zijn verbonden;

het totaal van aandeelen in, of van leeningen aan of van onderhoorige vennootschappen;

in het geval eener holding company eene opstelling, aangevende hoe met het totaal („aggregate”) der verliezen en winsten der onderhoorige maatschappijen is gehandeld.

De Wet geeft geen voorschriften voor de opstelling der Verlies- en Winstrekening; hoewel dit veelal wel het geval zal zijn, behoeft zij niet tevoren aan de aandeelhouders te worden toegezonden, maar slechts aan de Algemeene Vergadering te worden voorgelegd.

b. De uitgifte van aandeelen beneden pari.

Deze wordt voor het eerst mogelijk gemaakt onder zekere waarborgen in verband met de marktwaarde van de overige aandeelen der maatschappij. Er worden voorschriften gegeven voor de vaststelling dezer waarde; zijn gedurende eene periode van één maand (eindigende drie weken vóór den datum van het prospectus) minder dan vijf overdrachten van aandeelen ingeschreven, dan moet de accountant der Vennootschap de juiste waarde der aandeelen certificeeren, in verband met de financiële positie en de hem verstrekte inlichtingen.

c. de positie van den accountant.

Deze is niet belangrijk gewijzigd. Wat betreft de verantwoordelijkheid van den accountant verklaart de Wet ongeldig, elke bepaling in statuten of anderszins tot vrijwaring van den accountant tegen geldelijke aansprakelijkheid tengevolge van onachtzaamheid, verzuim, plichtverzaking of schending van vertrouwen. De verantwoordelijkheid van den accountant wordt blijkbaar als eene persoonlijke beschouwd: géén zedelijke lichamen mogen als zoodanig optreden. Dit is trouwens in overeenstemming met de sedert lang gevestigde praktijk.

d. Vrijwillige liquidatie.

In geval van vrijwillige liquidatie wordt eene groote macht toegekend aan crediteuren, tenzij minstens twee Directeuren eene wettelijk voorgeschreven verklaring afgeven, dat naar hunne meening de Naaml. Venn. in staat zal zijn binnen twaalf maanden, vanaf den aanvang der liquidatie, hare schulden ten volle te betalen. Het practisch gevolg zal zijn, dat de aanstelling van den liquidateur van de aandeelhouders op crediteuren zal overgaan, welke dan ook in dat geval de meestbe-langhebbenden zijn. In accountantskringen ziet men in deze bepaling een gevaar voor het herleven van verkeerde praktijken, welke juist door Society en Institute werden onderdrukt.

e. Prospecti van uitgifte.

Prospecti moeten verschillende bijzonderheden bevatten, o.a. ingeval de opbrengst der uitgifte geheel of gedeeltelijk moet dienen tot overname van een bedrijf, een accountantsrapport betreffende de winsten van het over te nemen bedrijf over elk der drie boekjaren, onmiddellijk voorafgaande aan de uitgifte van het prospectus.

(Lezing van *E. Cassleton Elliott*, F.S.A.A. voor de Incorp. Acc. Conference, Manchester, Sept. 1927; *The Inc. Acc. Journal* Nov. 1927).

C. A. H.

DE PLAATS VAN DE STATISTIEK IN DE ONDERNEMING

Ik hoop niet te veel van de plaatsruimte te vragen, door met een enkel woord te dupliceeren op het onderschrift van den Heer *van Zanten* op mijn artikeltje in het laatst Novembernummer.

Veel behoeft dit niet te zijn, aangezien ik eenerzijds door dit onderschrift geheel bevredigd ben; anderzijds een meningsverschil zie, dat voorloopig wel niet op te lossen zal zijn.

Bevrediging zie ik hierin, dat de Heer *van Zanten* de door mij vermeende tegenstrijdigheden opheldert, door zijn *laatste* uiting nader toe te lichten. Hij handhaaft dus, tot mijn genoegen, wat hij in zijn leerboek schreef, nm. dat de statisticus t.o.v. het stellen der vragen, waarop langs statistischen weg een antwoord gegeven moet worden, geheel passief dient te zijn.

In mijn vorig artikel stelde ik de vraag: „Heeft de Heer *van Zanten* zich voldoende rekenschap gegeven, welke taak den modern geschoolden accountant op bedrijfshuishoudkundig terrein is toegewezen?” Uit het laatste naschrift blijkt maar al te duidelijk het antwoord: „absoluut niet”.

Inderdaad zou het wellicht zoo moeten gaan als de Heer *van Zanten* meent, indien de leiding der onderneming niet in den accountant-bedrijfseconoom beschikte over een deskundige, die de speciale taak heeft te zorgen, dat alle verschijnselen in de onderneming — werkelijk niet alleen de financiële, *Mr. van Zanten* — zoodanig gegroepeerd aan de leiding worden voorgelegd, dat deze hare conclusies daarop kan baseeren. Bij eene ideale uitvoering dezer taak zou de wensch naar meerdere gegeven in 't geheel niet opkomen. Dit is natuurlijk niet altijd bereikbaar; maar het meest logische is toch, dat een dergelijke wensch wordt voorgelegd aan den accountant, opdat die overwege hoe hieraan, in aansluiting op hetgeen hij reeds thans verzamelt, tegemoet is te komen.

De Heer *van Zanten* vertroebelt wel eenigszins de kwestie door thans — in tegenstelling tot zijn vorig artikel — ook met een voorbeeld der externe statistiek te komen. Ik zal er geen oogenblik aanspraak op maken in een dergelijk geval *als accountant* te worden geraadpleegd. Het hier genoemde probleem is er een de sociale economie betreffende. Tenzij de leiding over een speciale deskundige op dat gebied beschikt, zal zij het laten afhangen van de toevallige deskundigheid of zij deze zaken zelfstandig behandelt dan wel òf met den accountant òf met den statisticus bespreekt. Wat dat betreft staan we principieel gelijk.

Wat mij echter het meest te leur stelt is, dat de Heer *van Zanten* zelfs niet schijnt te weten, dat de accountant deskundige is op het gebied van controle en als een der motieven voor de zelfstandigheid van den statisticus opgeeft; dat diens werk dienstbaar kan zijn voor de controle. Dat kleine plaatsje in de zon had de Heer *v. Zanten* den accountants toch mogen gunnen!

JAMES POLAK

Naschrift

Ik schijn nog steeds niet duidelijk genoeg mijn opvatting uiteen te hebben gezet, want er blijft nog altijd dit misverstand bestaan, dat ik, naar de meening van den heer *Polak*, niet op de hoogte zou zijn van de positie van den accountant, terwijl ik meen die positie — al was het reeds uit oude relatie met het vak, mijn vader behoorde tot de oprichters van het Instituut — toch wel te kennen en haar niets te kort te hebben gedaan. Zij heeft ook met de door mij behandelde plaats van den statisticus al zeer weinig te maken.