No. 10 11e JAARGANG NOVEMBER 1934

MAANDBLAD VOOR ACCOUNTANCY EN BEDRIJFSHUISHOUDKUNDE

ONDER REDACTIE VAN: R. A. DIJKER, G. P. J. HOGEWEG, PROF. Dr. A. B. A. VAN KETEL, PROF. TH. LIMPERG JR., A. NIERHOFF EN H. R. REDER.

RUBRIEK REDACTEUREN: EXAMEN-VRAAGSTUKKEN: Drs. ABR. MEY EN Drs. J. PAARDEKOOPER — LITERATUUR: Drs S. KLEEREKOPER — BESLECHTE GESCHILLEN: PROF. Mr. CH. ZEVENBERGEN — UIT DE FINANCIEELE HUISHOUDING DER OVERHEID: J. H. TEXTOR — UIT HET BUITENLAND: Ch. HAGEMAN, Drs A. TH. DE LANGE, A. M. VAN RIETSCHOTEN EN Drs. E. P. M. VAN WAES — EFFICIENTIE: R. W. STARREVELD — BELASTINGVRAAGSTUKKEN: W. WESTRA — REPERTORIUM VAN TIJDSCHRIFT-LITERATUUR: Mej. Dr. R. PHILIPS, Drs. G. L. GROENEVELD, J. P. DE HAAN EN J. C. SPANGENBERG

BUITEN DE VASTE RUBRIEKEN WERDEN IN DEN VORIGEN JAARGANG BIJDRAGEN GEPLAATST O.A. VAN J. J. BUNING, H. VAN DULLEMEN, Dr. F. C. VAN GEER, D. J. GERRITSEN, A. H. J. DE GOEY, J. H. HAGEMAN, G HARTOG, Ir. B. A. DE LA HOUSSAYE, MEVR. M. G. MEY—KONING, P. J. POTGIESER, PROF. P. A. J. LOOSECAAT VERMEER, Drs. A. ROBLES, I. ROET, W. WESTRA.

SECRETARIS DER REDACTIE - C. VERWEY
TESSELSCHADESTR. 15 - AMSTERDAM, TEL. 82444

UITGEVER: J. MUUSSES — PURMEREND
TELEFOON 77 — GIRO No. 15062

DE COPIE VAN INGEZONDEN BIJDRAGEN WORDT NIET TERUGGEGEVEN. - NADRUK IS GEOORLOOFD, ZOO DE BRON WORDT GENOEMD. - BOEKEN TER RECENSIE EN ALLE ANDERE STUKKEN VOOR DE REDACTIE ZENDE MEN AAN DEN SECRETARIS.

VERSCHIJNT MAANDELIJKS, BEHALVE IN DE MAAND AUGUSTUS. ABONNEMENT PER JAAR F 10.—, FRANCO PER POST F 10.24, BUITENLAND F 10.60. — MEN ABONNEERT ZICH VOOR DEN GEHEELEN JAARGANG

INHOUD:

De vraag of de accountant van een concern verplicht is het controleplan op te maken voor den buitenlandschen accountant, of althans diens controleplan heeft te beoordeelen . . . . . Blz. 157
door F. N. Glavimans Jr.

De garantie als aanvullende financieringsfiguur . . . . „ 159
Samenvatting inauguratie rede van Prof. Dr. A. B. A. van Ketel door C. Verwey

De accountant in de Staatsinrichting . . . . . „ 160
door L. van Kampen

De stichting in het Nederlandsche Belastingrecht . . . . „ 160
door B. v. d. Berg

Uit het Buitenland . . . . . „ 161
Red.: Ch. Hageman ,Drs. A. Th. de Lange, A. M. van Rietschoten en Drs. E. P. M. van Waes — Nieuws uit Duitschland over de geheime reserve? — De aansprakelijkheid van een accountant voor de verduisteringen door personeel van zijn cliënt — The Society of Incorporated Accountants and Auditors — De toekomst van het beroep

Boekbeoordeeling . . . . . „ 163
De Leer van het Boekhouden in de Nederlanden tijdens de zeventiende en de achttiende eeuw van Dr. O. ten Have, door C. W. v. Dam van Polanen—Bleckmann — Kalkulation und Buchführung des Bücherrevisors van Prof. Eugen Schigut, door A. M. v. Rietschoten — Statistiek van Dr. O. Bakker, door Prof. Dr. J. Tinbergen

Universiteit van Amsterdam . . . . . „ 167
Tentamen Inrichtingsleer. October 1934

Federatief examen van het Nederlandsch Instituut van Accountants en de Nederlandsche Organisatie van Accountants . . . . . „ 168
Accountancy C. November 1934

Repertorium van Tijdschrift-Literatuur op het gebied van Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde . . . . . „ 170

Boeken-Repertorium . . . . . „ 172

Ontvangen boekwerken . . . . . „ 172

Verbetering . . . . . „ 172

DE VRAAG OF DE ACCOUNTANT VAN EEN CONCERN VERPLICHT IS HET CONTROLEPLAN OP TE MAKEN VOOR DEN BUITENLANDSCHEN ACCOUNTANT, OF ALTHANS DIENS CONTROLEPLAN HEEFT TE BEOORDEELEN

(Vervolg van pag. 126).

Collega *Mey* zal allereerst de motieven uiteen zetten, welke tot de vorming van zijn meening hebben geleid.

Hij wil beginnen met nader te bepalen wat hij onder de arbeidstechniek van den accountant verstaat. De techniek, noodig om een opdracht uit te voeren, is uitvloeisel van de door de opdracht geschapen verantwoordelijkheid. Die techniek omspant dus het samenstel van contrôlehandelingen, analyses en beoordeelingen van cijfers, dat gezamenlijk als werkplan wordt aangeduid.

Spreker wil — in het voorbijgaan, naar aanleiding van klanken in vroegere vergaderingen vernomen — constateeren, dat het spreken over verantwoordelijkheid niet impliceert, dat hier één of andere bijzondere verantwoordelijkheid wordt bedoeld, maar dat het begrip verantwoordelijkheid slechts wordt gebruikt als algemeen uitgangspunt van de beschouwing.

Ieder, die in de maatschappij een beroep gekozen of een functie aanvaard heeft, neemt op zich de verantwoordelijkheid om dat beroep of die functie te vervullen naar den stand van de betrekkelijke vaktechniek en van de wetenschap, die aan die techniek ten grondslag ligt.

Daarin vindt hij voor elke hem gegeven opdracht den algemeenen grondslag; een bijzonderen grondslag daarnaast in de doelstelling van de opdracht; let wel niet in de bedoeling van den opdrachtgever.

In het geval van onderteekening van de jaarrekening is de doelstelling van de opdracht om het certificaat te verkrijgen van den deskundige, onafhankelijk staande van het bedrijfsbestuur en de organisatie van het bedrijf, dat de jaarrekening — het cijferverslag dus — het juiste beeld vertoont van den stand van zaken en van de oorzaken die het bedrijfsresultaat in de afgeloopen periode hebben bepaald. Hierbij moet niet gedacht worden aan een absoluut juist beeld in den zin van een nauwkeurigheid ook in onbelangrijke details, maar aan een zoo-

danigen graad van nauwkeurigheid dat het beeld dat de cijfers oproepen in den geest van den waarnemer, volkomen den juisten toestand weergeeft. Een nauwkeurigheid tot in details, dus niet verder dan tot het doel noodzakelijk is. De arbeidstechniek moet nu zoodanig worden ingericht dat de accountant, die de jaarrekening certificeert, ter zake van dat *absoluut-juiste beeld der cijfers* volkomen zekerheid verkregen heeft: weshalve hij dan ook de verantwoordelijkheid aanvaardt voor de verklaring, die hij afgeeft.

Welke die werkzaamheden zijn leert ons de contrôleleer. Daarop gaat spreker niet nader in. Die werkzaamheden zijn de „goede gronden'' waarvan het Reglement van Arbeid spreekt.

Er is in deze materie dus geen sprake van verantwoordelijkheidsgevoel. Dat is een subjectieve kwestie, die niets met het aanhangige probleem heeft te doen; er is sprake van verantwoordelijkheid, welke „objectief'' gebonden is aan de doelstelling van de opdracht. En dan is er verschil in verantwoordelijkheid bij verschil in opdracht.

De accountant, die voor het geheele concern de jaarrekening moet certificeeren heeft een opdracht van verdere strekking dan de accountant, die bv. voor de leiding van het concern één der aangesloten ondernemingen te controleeren heeft. Derhalve heeft spreker — ter onderscheiding — den term hoogere verantwoordelijkheid ingevoerd.

Opgemerkt zij nog, dat als spreker spreekt van verantwoordelijkheid hij een verantwoordelijkheid bedoelt zonder reserve, tenzij de inhoud en de beteekenis van een eventueel voorbehoud voor derden volkomen duidelijk omschreven is.

De accountant neme de verantwoordelijkheid. Zijn arbeidstechniek dient zoodanig te zijn dat hij die nemen kan.

De arbeidstechniek omvat:

a. de samenstelling van het werkplan, voor elk bedrijf of elke bij het concern aangesloten onderneming en elke afdeeling van het bedrijf afzonderlijk, één en ander te bezien overeenkomstig de organisatie van het bedrijf of van die afdeeling, zoowel technisch als administratief,
b. de uitvoering van het werkplan met het maken en afwerken van aanteekeningen en met het afzonderlijk opstellen van de aanteekeningen, welke voor de jaarrekening en zijn onderteekening van belang zijn.
c. het analyseeren en beoordeelen van de cijfers in hoeveelheden en bedragen teneinde te zien of het beeld dier cijfers nog vraagpunten naar voren brengt en of de indruk van het beeld dier cijfers overeenkomstig de werkelijkheid is.

De sub b. genoemde werkzaamheden zijn de omvangrijkste en bovendien gebonden aan de plaats waar onderneming en bedrijf zijn gevestigd.

Hetgeen sub a. wordt opgesomd is — vooropgesteld dat een goed schema van organisatie en loop der administratie met contrôlepunten en verbandslijnen voor interne contrôle ten kantore van den desbetreffenden accountant aanwezig is — ook op te zetten of te beoordeelen op een andere plaats dan die, waar de te controleeren onderneming gevestigd is.

Tenslotte zijn de onder c. gerubriceerde werkzaamheden niet aan een bepaalde plaats gebonden, tenminste, wanneer de vereischte gegevens in den gewenschten vorm, met een certificaat van betrouwbaarheid en een mogelijkheid voor navraag, worden overgelegd.

Het ontwerpen van het werkplan der contrôle is allereerst het werk voor den man, die de verantwoordelijkheid moet dragen. Hij dekt den verrichten arbeid met zijn naam, hij verklaart dat het beeld der cijfers juist is. Hij bepaalt dus wat daartoe moet geschieden.

Dat dit heel wat anders is, dan audit-programma's voor allerlei bedrijven in een leerboek schrijven, meent spreker niet te behoeven aantoonen.

Vanzelfsprekend is, dat de bedoelde accountant ook het contrôleprogramma door andere accountants, medewerkers aan de opdracht of de medewerkers verbonden aan zijn kantoor, kan laten „opzetten''. Hij heeft dan echter te beoordeelen of naar zijn inzien het ontworpen contrôleplan al die maatregelen bevat (niet meer en niet minder), die noodig zijn om de verantwoordelijkheid te kunnen aanvaarden.

Het beoordeelen van de cijfers, die na de contrôle de geschiedenis der verslagperiode schrijven, zal ook hij moeten doen, op wiens faam tenslotte het vertrouwen berust dat men in het verslag stelt. De analyse kan hij door vertrouwde en kundige medewerkers laten voorbereiden en uitvoeren, mits onder zijn aandacht worden gebracht die aanteekeningen welke voor de bedrijfsbeoordeeling van belang zijn.

Hierin ligt de algemeene lijn om de verhouding uit te stippelen tusschen hem, die — naar buiten — door zijn handteekening de verantwoordelijkheid aanvaardt en degenen, die als medewerkers deelhebben aan de taak, die verricht moet worden.

Van minder belang is daarbij of die medewerker een andere public-accountant is of wel een die deel uitmaakt van zijn kantoor-organisatie. Spreker is zelf van meening dat in de verhouding tusschen „senior-partner'' en „accountant medewerkers'' de sleutel ligt van het probleem voor de verdeeling van verantwoordelijkheid tusschen den concern-accountant en zijn collega's (public-accountants), die, — onder zijn verantwoordelijkheid — een gedeelte van de contrôle hebben uit te voeren. Gedeelte dan in den zin van contrôle op één of meer filialen in andere plaatsen.

Zoodoende kan men vermijden een voorbehoud te maken, omdat men niet zelf in die andere plaatsen heeft gecontroleerd, waarbij men dan in één adem moet meedeelen toch wel overtuigd te zijn van de juistheid van de jaarrekening, omdat een aantal „buitenlandsche'' collega's hebben medegewerkt aan de contrôle.

Men maakt dan de reserve, omdat men van de wijze van medewerken niets weet en vertrouwt anderzijds op de goede faam van de andere accountants. Zulk een halfslachtigheid in de verklaring moet in het belang van het concern en zijn leiding vermeden worden.

Het gaat er dus niet om, dat die buitenlandsche accountant — zooals collega *Dijker* opmerkt — niet competent geacht zou worden of dat men aan de verklaring van een collega-instituutslid zelf geen waarde zou toekennen, maar het gaat er om, dat de accountant in wiens naam en onder wiens verantwoordelijkheid de geheele contrôle geschiedt, zeggenschap moet hebben omtrent de te verrichten werkzaamheden. Meer tactisch gezegd: met de andere accountants moet overleg gepleegd worden.

Zonder dat is er geen eenheid in het contrôlewerk en daar gaat het om. Dat is een eerste voorwaarde; die te meer noodzakelijk is omdat er — hier en in het buitenland, maar zelfs onder de leden van het Instituut (bv. omtrent voorraadopneming) — meeningsverschillen zijn over wat al dan niet in het contrôleprogramma behoort. Meeningsverschillen over de uitvoering der voorgenomen werkzaamheden zijn er minder en bovendien zijn die meeningsverschillen van secundaire beteekenis.

Men moet twee verhoudingen onderscheiden bij de vraag van de verhouding van concernaccountant tot filiaalaccountant nl.:

a. de gesubordineerde,
   (buitenlandsche accountants treden naar buiten niet zelfstandig op, teekenen dus niet de jaarrekening van de door hen gecontroleerde ondernemingen bij de publicatie van het jaarverslag).
b. de gecoördineerde,
   (buitenlandsche accountants treden naar buiten wel zelf-

standig op, teekenen dus wel als zoodanig de jaarrrekening, die door hen gecontroleerd is).

Collega *Dijker* heeft die twee verhoudingen door elkander behandeld.

In geval a. treden die buitenlandsche accountants in de verantwoordelijkheid achter den concernaccountant terug, laatstgenoemde draagt de „volle verantwoordelijkheid'' naar buiten en een beroep op het werk van die buitenlandsche collega's wordt een nietszeggend voorbehoud.

In geval b. nemen de buitenlandsche accountants, voor een afzonderlijk, scherp te onderscheiden gedeelte, voor hun rekening wat en hoe gecontroleerd zal worden terwijl tevens de beoordeeling der cijfers met alles wat er aan vastzit tot hun taak behoort. De concernaccountant heeft dan dus alleen de aansluiting te beoordeelen.

Aangezien de concernaccountant in het eerste geval verantwoordelijk is voor de juistheid van de concernbalans en dus dientengevolge ook voor de juistheid van de posten (balans der aangesloten ondernemingen) waaruit die concernbalans is opgezet moet hij uit het werkplan kunnen zien dat hetgeen geschiedt voor hem voldoende is, m.a.w. hij moet eventueel aan zijn collega aanvullingen vragen of wel gedeelten laten vervallen. Niettegenstaande het feit dat de concernaccountant de vakkennis van zijn buitenlandschen collega volkomen zal vertrouwen en eveneens volkomen zal steunen op diens contrôlewerk dient hij ten aanzien van hetgeen die collega doet overleg te plegen.

Immers, hoewel die buitenlandsche collega de gesubordineerde verantwoordelijkheid voor een dochteronderneming aanvaard moge hebben; de concernaccountant neemt die verantwoordelijkheid over bij het certificeeren van de jaarrekening van het concern.

Spreker stelt nu het geval dat een accountantsfirma met een wereldnaam de gesubordineerde controleur van Buenos-Aires is. Onderstel, dat bekend is, dat die firma geneigd is op basis van een minder doeltreffend werkprogramma dan dat waarmede de concernaccountant werkt, hare verklaringen af te geven.

Moet de concernaccountant dan maar met dit minder doeltreffende werkplan genoegen nemen uit „eerbied voor zijn grooteren broer?'' Het is duidelijk dat er alleen wrijving bij overleg kan ontstaan wanneer daar in Buenos-Aires minder gedaan wordt en de buitenlandsche collega niet wil inzien dat ook voor zijn werk de onderteekenaar van de concernbalans verantwoordelijk is.

Collega *Dijker's* opvatting is feitelijk: Je moet de volle verantwoordelijkheid aanvaarden voor het werk van een collega en je moogt daarbij niet vragen naar wat hij in zijn contrôleprogramma geschreven heeft. Dat is zijn zaak. Spreker kan het daarmede alleen eens zijn wanneer die collega ook naar buiten de verantwoordelijkheid draagt voor zijn werk maar dat is geval b. In het besproken geval — geval a. — draagt de concernaccountant die verantwoordelijkheid. Consekwentie is daarvan — als gezegd — onderzoek naar en overleg omtrent het werkplan van den collega. Dat is geen gebrek aan vertrouwen, zooals collega *Dijker* het noemt. Heeft dit overleg plaats gevonden dan kan de concernaccountant de uitvoering gerust aan zijn collega overlaten. Spreker kan dat niet een supervisie noemen in den zin als collega *Dijker* dat gesteld heeft. Tenslotte vraagt hij zich af waar hij heeft gezegd dat hij zonder nadere gegevens een contrôleprogramma voor Buenos-Aires wil opstellen van achter zijn lessenaar? Hij wil alleen weten wàt in Buenos-Aires gebeurt en òf dat gebeurt.

Spreker acht aangetoond dat de concernaccountant een hooger-gekwalificeerde verantwoordelijkheid heeft dan zijn collega van het filiaal maar collega *Dijker* moet daarbij niet gaan spreken over verschil in verantwoordelijkheid want dat is niet juist. De verantwoordelijkheid door de opdracht bepaald, dat is objectief.

Resumeerende handhaaft collega *Mey* zijn stelling en meent ze door logische redeneering bewezen te hebben. Hij acht zich dan ook niet door collega *Dijker's* argumenten uit het zadel gelicht want deze heeft zelfs den grondslag van zijn argumentatie niet aangetast.

(Wordt vervolgd). F. N. GLAVIMANS Jr.

DE GARANTIE ALS AANVULLENDE FINANCIERINGSFIGUUR

Ingevolge onze toezegging in het vorig nummer geven wij hier een samenvatting van de bovengenoemde rede van onzen nieuwen Redacteur *Prof. Dr. A. B. A. van Ketel,* uitgesproken op 9 October j.l. bij de aanvaarding van het ambt van buitengewoon Hoogleeraar aan de R.K. Handelshoogeschool te Tilburg.

Opgemerkt wordt allereerst, dat dekking der verplichtingen door de vermogensbestanddeelen eener onderneming een „garantie'' in algemeenen zin heeten mag. Deze wordt hier echter niet bedoeld. Onderwerp der beschouwing zal zijn de „garantie'' in bijzonderen zin, die wordt verkregen door het bieden van waarborgen door derden en daarvan de vorm der garantie, die gelegen is in de algeheele vermogenspositie van den garant.

Onderscheiden wordt georganiseerde en individueele garantstelling.

De eerste wordt hoofdzakelijk en vrij algemeen door de banken voor haar cliënten verricht. Op de vraag, waarom voor de toch inderdaad veelal niet bijzonder riskante gevallen (die werden opgesomd) toch een complementaire zekerheid wordt geëischt, antwoordt de spreker, dat voor de contracteerende hoofdpartij een zeker risico nooit is uitgesloten en juist deze, vooral uit hoofde van haar bijzondere machtspositie, dit risico niet zonder meer wil aanvaarden.

Onder deze omstandigheden heeft echter de vorm der bankgarantie haar voordeelen voor de te garandeeren onderneming. Zij kan hierdoor verpanding van een vermogensbestanddeel of storting van een waarborgsom ontgaan.

Gewezen wordt op de geschiktheid der banken, om als garante op te treden, waardoor het gebruik maken van hen in die functie wordt bevorderd. Zij bezitten het apparaat en de capaciteit, om de bekwaamheid van de te garandeeren ondernemingen te beoordeelen. In 't algemeen behooren deze bovendien tot den kring harer relaties. In het wezen der zaak oefenen zij door de garantie een normale credietfunctie uit. „De bijzondere functie als garant is als het ware een logische verlenging van de algemeene garantietaak der banken als credietondernemingen en is te beschouwen als een nuttige uitbouw van hare economische beteekenis in het credietproces''.

Als verdeelingsprincipe voor de behandeling der individueele garanties worden onderscheiden de gevallen, waarin de garantie dient voor een enkelvoudige verbintenis als aanvullenden steun van het bankcrediet en die, waarin zij strekt tot steun van het ondernemingsleven in zijn geheel. Wij beperken ons tot deze laatste groep, waarvan de spreker zegt, dat daar de doelstelling op een breeder plan geraakt en tusschen den garantiegever en de gegarandeerde onderneming een veel nauwere samenwerking bestaat of ontstaat.

Onderscheiden worden:

De garanties, inhaerent aan bijzondere ondernemingsvormen, zooals de vennootschap onder een firma en de coöperatieve vereeniging.

De garanties bij „samenwerkende ondernemingen'': concerngaranties.

De garanties door publiekrechtelijke lichamen gesteld, hoofd