art. 23, eerste lid, tweede zin, bevat mede een reeks vrijstellingen, waarop zich b.v. Nutspaarbanken kunnen beroepen (Res. 3 Dec. 1929, no. 47, B.i.b. 4813). De stichtingen worden aangeslagen in de gemeente, waar zij gevestigd zijn, dit laatste naar de omstandigheden beoordeeld (artt. 53, tweede lid en 1, laatste lid, der wet). Indien een stichting haar bedrijf of beroep staakt, is ontheffing van inkomstenbelasting uitgesloten. (art. 95 der wet). Zie tenslotte nog in art. 44, 2e lid, wet inkomstenbelasting stichtingen genoemd.

Binnen het Rijk gevestigde stichtingen kunnen niet vermogensbelastingplichtig zijn (art. 1, eerste lid, wet op de vermogensbelasting 1892), wèl de niet binnen het Rijk gevestigde (art. 2 der wet).

Voor de verdedigingsbelasting I geldt hetzelfde (art. 1 wet 16 Maart 1928, S. 66). *Adriani*, vermogensbelasting 3e druk, blz. 99 leert, dat de bestuurder van een stichting het onder hem berustend vermogen dier stichting buiten zijn aangifte moet houden; tot zijn vermogen behoren immers de eigendommen der stichting niet. Het is de eenige plaats in genoemd Standaardwerk, waar we stichtingen vermeld vonden.

Bij de personeele belasting wordt voor stichtingen korthedshalve verwezen naar de artt. 4 § 1d en 41 der wet.

Uiteraard kan een stichting ook voor de grondbelasting in aanmerking komen. Voor de registratierechten geldt hetzelfde.

Ook aan de couponbelasting en aan de omzetbelasting kan ze onderworpen zijn. Wat eerstgenoemd middel betreft, zij bv. herinnerd aan art. 1 der wet van 29 Dec. 1933, S. 780 volgens hetwelk in het algemeen de belasting wordt geheven: a. van de opbrengst van binnenlandsche effecten; b. van de opbrengst van buitenlandsche effecten, toekomende o.a. aan binnen het Rijk gevestigde rechtspersonen.

In de Successiewet treffen we de artt. 14 en 15 aan, die gewijd zijn aan stichtingen. Daar wordt behandeld, dat al dan niet bij uitersten wil een stichting wordt in het leven geroepen; van de daartoe bestemde goederen zijn de in die wet geregelde rechten verschuldigd. (Zie *J. G. Klaassen* De Successiewet, 4e druk, blz. 210 en 441).

Last not least kan voor de toepasselijke belastingen in voorkomende gevallen de wet tot bevordering van de richtige heffing der directe belastingen (29 April 1925, s. 171) effect hebben.

Nog zie men omtrent toepassing van lijfswang voor invordering der belastingen van stichtingen art. 15 *bis* der gewijzigde wet van 22 Mei 1845, s. 22.

Hiermede hebben we de finish bereikt van onze vlucht door het belastingrecht.

B. van den BERG.

UIT HET BUITENLAND

Red.: CH. HAGEMAN, Drs. A. TH. DE LANGE,
A. M. VAN RIETSCHOTEN en Drs. E. P. M. VAN WAES
(Bijdragen en mededeelingen zende men aan den Secretaris
der Redactie)

Nieuws uit Duitsland over de geheime reserve?

Dit „nieuws” ontleen ik aan de „Wirtschaftsprüfer” van 15 September 1934. Het zij mij vergund eenige aanhalingen te geven uit het artikel „Dividendanspruch und stille Reserven” door Gerichtsassessor Dr. H. Koehler, Berlin.

„Aus § 43 des Entwurfs zum HGB. geht unzweideutig hervor, dass der Anspruch des Aktionärs auf Reingewinn sich nur auf den durch die Jahresbilanz ausgewiesenen Gewinn erstreckt. Bildet also die Bilanz die Grundlage für seine Ansprüche, so muss ihm zwangsläufig auch das Recht zustehen,

die Aufstellung einer ordnungsmässigen und wahren Bilanz zu fordern. Er muss eine lückenlose Abrechnung über das der A.G. zur Verfügung gestellte Kapital und insbesondere den ungekürzten Ausweis des im abgelaufenen Geschäftsjahr erzielten Reingewinnes verlangen können; anderenfalls würde sein Anspruch auf den Reingewinn illusorisch sein.

„Hinzu kommt, dass die Aktienrechtsnovelle vom September 1931 eine verschärfte allgemeine Pflicht zur Bilanzwahrheit gebracht hat. Ihr Zweck ist es, der Öffentlichkeit und damit auch wieder den Aktionären eine bessere Übersicht über die Vermögenslage der Unternehmen zu geben.

„Auf den ersten Blick erscheint es nach alledem nicht angingig, dass in einem Unternehmen durch eine Unterbewertung der Aktiven bzw. durch eine Höherbewertung der Passiven in der Bilanz nicht sichtbar werdende Reserven gebildet werden. In der letzten Zeit sind auch vereinzelt heftige Angriffe gegen die Bildung von derartigen stillen Reserven gerichtet worden. Angriffe, die teilweise in der Behauptung gipfelten, dass ihre Bildung einen „Bilanzbetrug” darstellte bzw. nur dem Eigennutz diene.

„Demgegenüber ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die Aktienrechtsnovelle in § 261 Abs. 2 HGB. selbst die Bildung gewisser stiller Reserven vorschreibt. Nach dieser Bestimmung dürfen bekanntlich Wertpapiere und andere Vermögensgegenstände, die nicht dauernd zum Geschäftsbetrieb der Gesellschaft bestimmt sind, sowie Waren und eigene Aktien der Gesellschaft höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. Sind diese höher als der Börsen- oder Marktpreis, so ist dieser in der Bilanz einzusetzen.

„Sprechen also schon die Bestimmungen des Gesetzes in gewissem Sinne für die Bildung stiller Reserven, so müssen darüber hinaus allgemeine volkswirtschaftliche, den Grundsätzen einer soliden Geschäftspraxis entsprechende Gesichtspunkte unbedingt zu einer Anerkennung der stillen Reserven führen.

„Die nationalsozialistische Wirtschaftsauffassung hat mit der überalterten, liberalistischen These gebrochen, dass Aktiengesellschaften nur um ihrer selbst willen und zu dem Zwecke da sind, ihren Aktionären eine möglichst hohe Dividende auszuschütten. Der Satz: „Für die typische AG. ist die Erzielung von Reingewinn und dessen Verteilung unter die Aktionäre der eigentliche Daseinszweck” kann nicht mehr Geltung haben. Die AG. ist, wie jeder andere Betrieb, ein Glied in dem grossen Getriebe der deutschen Wirtschaft, in dem ein Rad in das andere greift. An der AG. sind nicht nur Verwaltung und Aktionäre interessiert, ihr Bestehen ist vielmehr für Arbeiter, Angestellte, Kapitalisten, Lieferanten, Abnehmer und nicht zuletzt für den Staat als Steuerfiskus von gleich grossem Interesse. Das Zusammenwirken aller dieser Kräfte ergibt erst das organische Wirtschaftsgebilde, von dem andererseits wieder die Existenz aller abhängt.

„Dieser Tatsache hat die Verwaltung einer AG. durch eine Geschäftsführung Rechnung zu tragen, die durch den Grundsatz „Gemeinnutz geht vor Eigennutz” geleitet wird. Dieser Grundsatz kann jedoch praktisch nur durch das Streben verwirklicht werden, das Unternehmen auf möglichst lange Sicht lebensfähig und damit allen Beteiligten zu erhalten.

„Damit dieses Ziel erreicht wird, muss das Unternehmen durch eine vorsichtige und solide Geschäftsführung auf eine gesunde finanzielle Grundlage gestellt werden, die es vor Rückschlägen in Krisenzeiten bewahrt. Es ist insbesondere der Gefolgschaft mehr gedient, wenn sie infolge einer solchen vorsichtigen Geschäftsführung dauernd beschäftigt wird, als wenn sie nur vorübergehend ein vielleicht höheres Einkommen hat und dann wieder der Arbeitslosigkeit verfällt.

„Der Schaffung einer solchen gesunden finanziellen Grundlage dienen stille Reserven in hervorragenden Masse. Gerade sie sind für eine sichere Fundierung des Unternehmens geeignet

und bieten Schutz gegen Konjunkturrückschläge, Debitorenausfälle und sonstige Krisenverluste. Von Gegnern stiller Reserven wird darauf hingewiesen, dass dem vorerwähnten Zweck auch offene Reserven dienen.

„Darauf ist zu erwidern, dass die unsichtbare Bildung von Reserven einmal den Vorteil hat, dass weder Aktionäre noch Gefolgeschaft auf diese Reserven gestoszen werden und in Verkenning ihrer wirtschaftlichen Notwendigkeit übermäßige eigennützige Forderungen stellen und damit Unruhe in den Betrieb bringen. Ferner gestattet auch die Bildung stiller Reserven ihre stille Auflösung in dem gesetzlich zulässigen Rahmen. Eine solche stille Auflösung von Reserven ist aber ein wichtiges Mittel, um eine Gesellschaft ohne Kreditgefährdung über Krisenzeiten hinwegzuretten.

„Auf Grund dieser Erwägungen ist also der Anspruch des Aktionärs auf Dividende und lückenlose Abrechnung im Interesse der Allgemeinheit eingeschränkt und begrenzt. Eine solche Einschränkung hat auch das Gesetz über die Bildung eines Anleihestocks bei Kapitalgesellschaften vom 29/3/'34 gebracht. Hiernach ist ein Teil des erzielten Reingewinnes von dem Unternehmen in öffentlichen Anleihen anzulegen, sobald der Gewinn eine bestimmte Grenze überschreitet. Der Gesetzgeber hat damit deutlich zu erkennen gegeben, dass der Gewinn nicht nur den Aktionären, sondern auch der Allgemeinheit — Stärkung des Unternehmens und Befestigung des Rentenmarktes — zugute kommen soll.”

Veel commentaar zullen wij aan deze aanhalingen niet verbinden. Ze zijn typisch voor de tegenwoordige Duitse opvattingen en leiden alleen wonderlijker wijze in hoofdzaak tot geen andere conclusies dan onze verouderde, liberale opvattingen tot dusver gedaan hebben. Dit moge ons tot geruststelling dienen. Voorloopig geven wij er evenwel nog de voorkeur aan, niet met gedwongen leeningen gezegend te worden om de winsten voordeel te beleggen.

v. R.

De aansprakelijkheid van een accountant voor de verduisteringen door personeel van zijn cliënt

Het Engelsche tijdschrift „*The Accountants' Journal*” schrijft maandelijks een prijsvraag uit over een onderwerp van accountancy. Over het in hoofde genoemde onderwerp ontving de redactie een inzending, aan welke zij een eersten prijs kon toekennen, en waarvan de inhoud hierna verkort wordt weergegeven.

Het is vanzelfsprekend, aldus de inzender, dat voor aansprakelijkheid vereischt is contractbreuk. Als een accountant een opdracht aanvaardt, waarbij hij zich uitdrukkelijk aansprakelijk verklaart voor een schade, voortvloeiende uit de aanwezigheid van een niet door zijn werkzaamheden ontdekte fraude, is hij gehouden de financiële gevolgen van deze aansprakelijkheid geheel te dragen. Een dergelijke overeenkomst wordt echter zelden gesloten.

In den regel zijn de contrôle-opdrachten het gevolg van de voorschriften van de Companies Act, welke inhouden, dat de accountant „reasonable skill and care” moet aanwenden bij de verificatie van activa en passiva en van het winsteijfer. Het is dus niet de bedoeling van de wet, dat de accountant steeds een zoodanige contrôle moet toepassen, dat hij overtuigd is, dat geen fraude heeft plaats gevonden; anders zou de wet wel de maatregelen hebben aangegeven, welke de accountant verplicht is te nemen. Volgens de bedoeling van de wet is het voldoende „..... that the auditor, as a skilled outsider, should obtain an informed opinion regarding the financial affairs of a company...”.

„To obtain such an informed opinion it is necessary that the auditor should be satisfied that the system on which the books are kept does not provide openings for defalcations of a parti-

cularly tempting or flagrant nature, and that an internal check is in operation. He should further satisfy himself by tests that entries are made and posted with accuracy and are substantiated by vouchers which are, prima facie, satisfactory evidence of the transaction, and that the internal check is working efficiently.” Bij deze opvatting van de contrôle-werkzaamheden is het ontdekken van fraude slechts een incidenteel gevolg en niet een eerste doelstelling. Alleen de zeer eenvoudige vormen van fraude, die niet verriicht worden door vervalsching der boeken, komen dan aan het licht. Inzender beroept zich evenwel op de uitspraak in de *London Oil Storage* case, om aan te toonen, dat een financiële aansprakelijkheid van de accountants ook voor het niet-ontdekken van deze eenvoudige fraudes nog twijfelachtig is. „The findings of the jury in the *London Oil Storage* case, indeed, serves to emphasise the principle that the safeguarding of the shareholders against fraud is properly a responsibility of the directors and „internal” officers of the company itself, and not of the auditors. Liability for the non-detection of fraud lies somewhere, probably between the directors and the auditors, and it is natural that directors should seek to safeguard their own position by imputing the negligence to the auditors.” De accountant is hierbij in een zwakke positie, aangezien hij ter bescherming van zijn reputatie een proces zal vermijden, en daarom geneigd is op financiële eischen van den cliënt reeds dadelijk in te gaan.

Vervolgens stelt de inzender, dat vooral bij de meer spitsvondige vormen van fraude, de accountant beschermd moet worden tegen onredelijke eischen van cliënten. Hij wijst in dit verband op het oordeel van de Federal Trade Commission of the United States en van de New York Stock Exchange, „..... who, in a pamphlet outlining the procedure they consider adequate precedent to the certification of accounts, have stated that such a procedure will not necessarily disclose defalcation.”

In andere gevallen dan de wettelijke contrôle, wordt de aansprakelijkheid bepaald door den aard van de werkzaamheden, welke de accountant volgens de overeenkomst op zich genomen heeft te verrichten. Om latere moeilijkheden te voorkomen, moet die overeenkomst dan ook zeer zorgvuldig geformuleerd worden. Ten aanzien van de financiële aansprakelijkheid bij onvolledige nakoming der overeenkomst, sluit de inzender zich aan bij de uitspraak van Sir Nicholas Waterhouse, luidende: „The auditor should not accept a contractual relationship under which he may be held pecuniarily liable if he fails to live up to the standard of effectiveness set by the heroes of detective fiction.”

The Society of Incorporated Accountants and Auditors

Aan het Jaarverslag van den President van bovengenoemde Vereniging is het volgende ontleend.

Het reeds 30 jaren hangende vraagstuk van de contrôle op de rekeningen der plaatselijke overheden is opgelost door de afkondiging van de „Municipal Corporations Act 1933”. Deze neemt het op de wet gebaseerde anachronisme van de aanstelling van stedelijke accountants, die gewoonlijk geen geschiktheid voor het beroep bezitten, weg. De meerdere verantwoordelijkheid, die de wet op de gemeentelijke lichamen heeft gelegd, heeft de betekenis der gemeentelijke rekeningen overeenkomstig doen toenemen. De contrôle van die rekeningen verlangt het onafhankelijke oordeel en de ervaring, welke de voornaamste kenmerken van het accountantsberoep zijn.

In Zuid-Afrika zijn de accountants georganiseerd in de Society of Accountants van een der steden van de Unie. Deze Societies zijn verbonden door gemeenschappelijke reglementen en examene commissies; aan hun leden is de titel Chartered Accountant bij de wet toegekend. De groei van het imperialisme heeft geleid tot een samenwerking met de beroepsorganisaties in het moederland. Er is overeengekomen, dat de examens

voor de General Examination Board in South Africa worden gelijkgesteld met die van de Society of Incorporated Accountants. Op deze wijze krijgen de Zuid-Afrikaansche accountants den titel „Incorporated Accountant”, welke over de geheele wereld wordt erkend.

Het volgend jaar herdenkt de Society haar 50-jarig bestaan op een wijze, overeenkomende met haar waardigheid en haar positie in het maatschappelijk leven.

De nieuwe „Arbitration Act” heeft de, door de ervaring gewenscht gebleken verbeteringen in de procedure der arbitrage gebracht. „In disputes involving matters of account and business rather than legal interpretation resort to arbitration has been found to be particularly appropriate, and in such matters Incorporated Accountants have frequently been appointed as arbitrators.”

Met betrekking tot de vorming van den accountant merkt de Voorzitter op, dat de accountancy in wezen een practisch beroep is. Het is gebaseerd zoowel op studie als op ervaring. De afgestudeerde accountants moeten de verrijking van hun ervaring hoofdzakelijk vinden in hun dagelijksch werk, in het bijwonen van vergaderingen der Society en in voortgezette studie. Het Bestuur wenscht echter verder te gaan door aan jonge Incorporated Accountants de gelegenheid te geven om samen te komen voor de bestudeering van een aantal onderwerpen, die speciaal voor den man in de practijk van belang zijn. Deze samenkomsten worden door ervaren accountants geleid.

Ten slotte wijst spreker op de geuite klacht, dat de moeilijkheden van een vennootschap gewoonlijk eerst te laat bekend worden dan dat hulp nog mogelijk is. Daardoor krijgt het vraagstuk van de bedrijfsleiding een steeds stijgende beteekenis. Het is gewenscht, dat naast de „directors” met technische kennis van het bedrijf ook specialisten in administratieve en financiële vraagstukken als „director” optreden. „I respect co-operation of this kind in the direction of companies as an essential factor in the successful conduct of their business. I will go further and say quite definitely that the board of company is strengthened by the inclusion of an accountant as one of its members.”

d. L.

De toekomst van het beroep

In het Juli-nummer van The Certified Public Accountant is een lezing opgenomen, gehouden voor the Chartered Accountants' Association te Leeds over de toekomst van het beroep van Public Accountant.

De eigenlijke functie van deze is voorlichting van derden betreffende de door de verantwoordelijke personen overgelegde administratieve verantwoording. Deze derde is niemand anders dan de veel gesmaakte „plain man”. Hem moet de accountant voorlichten zonder nochtans te mededeelzaam te worden. Daartoe is vereischt taktgevoel en kennis van wat er in de onderneming leeft. Nauwe samenwerking met commissarissen is daartoe dienstig.

Een steeds grooter deel van de werkzaamheden verbandhoudende met inrichting en controle van administratie wordt verricht door experts. Deze nemen ieder een deel van het vroegere arbeidsveld van den public-accountant in bezit. Men denke slechts aan raadgevende ingenieurs, belastingconsulenten, enz. Deze ontwikkeling is een algemeen verschijnsel. De public accountant zal zich steeds meer op zijn eigen specifieke werkzaamheid moeten specialiseeren.

Tot deze specifieke functie behoort ook het opsporen van fraude. Doch het is zeer de vraag of voor dit opsporen wel steeds een algemeen gedetailleerd onderzoek noodig is.

Elke fraude is uiteraard absurd. Soms is zij zelfs absurd in haar verschijningsvorm, bv. een ongeregelde polis. Maar

in ieder geval is fraude absurd in haar gevolgen. Het is derhalve logisch de voorgelegde eindeijfers te ontleden en te vergelijken met de voor de componenten vastgestelde normen. Eerst afwijking van deze normen is dan aanleiding tot gedetailleerd onderzoek. Opsporing van fraudes welke in verhouding tot de eindeijfers onbeteekenend zijn, kan als regel aan de interne controle worden overgelaten.

De steeds toenemende behoefte aan deskundige adviezen bij inrichting van administraties en regeling van belastingzaken vergroot het terrein van de eigenlijke accountants werkzaamheden niet, doch vraagt gespecialiseerde krachten. Ook het steeds groeiend bureaucratisch apparaat vraagt allereerst eigen, in dit apparaat opgenomen, economische en administratieve deskundigen; doch schept daarnaast een steeds grotere werkgelegenheid voor zelfstandige public accountants.

v. W.

BOEKBEOORDEELING

De Leer van het Boekhouden in de Nederlanden tijdens de zeventiende en de achttiende eeuw, door Dr. O. ten Have.

Er worden veel, — te veel boeken geschreven. Is deze opmerking in haar algemeenheid reeds waar, zeer zeker geldt ze voor de boeken, speciaal de leerboeken over het boekhouden. Telkens ontvangt men weder een nieuw exemplaar „ter kennismaking”, waarvan men zich alleen kan afvragen: Waartoe is dit nodig? terwijl er zoo ruim voldoende goede leerboeken op dit terrein bestaan.

Niet aldus met het boek, dat mij thans ter bespreking werd gezonden; hier wordt een tot dusverre slechts gedeeltelijk en fragmentarisch bekend terrein geopend en wordt daarin stelselmatig de weg aangegeven. Dit boek voorziet inderdaad in een behoefte.

Met de opkomst en de ontwikkeling van de bedrijfseconomie lag het voor de hand, dat aan de boekhouding, het waarnemings- en registreerapparaat van de bedrijfshuishouding, meer aandacht zou worden geschonken. Een geordend en systematisch overzicht over wordingsgeschiedenis en ontwikkelingsgang daarvan in ons land ontbrak echter.

In dit verband kan men het boek van Dr. ten Have niet alleen noemen; het is te beschouwen als een voortzetting van het werk van P. G. A. de Waal, „De Leer van het Boekhouden in de Nederlanden in de zestiende eeuw”, en geeft in aansluiting daarop een behandeling van die leer in de Nederlanden gedurende de zeventiende en achttiende eeuw.

Naar mijn meening zijn deze beide boeken ook van bijzondere beteekenis voor de verruiming van het onderwijs in het boekhouden, dat helaas, door enkele docenten, en zeer zeker door vele leerlingen nog steeds als droog en vervelend beschouwd wordt. — Waarom? — omdat niet geleerd wordt dit vak te zien als een levend vak, meegroeiende met de ontwikkeling van de maatschappij. — een vak, dat zich aanpast en ook steeds aanpassen moet aan de algemeene actuele eischen van de maatschappij en aan de individuele actuele eischen van elke huishouding.

In deze twee boeken vinden de vele docenten in en buiten ons land de gelegenheid eigen inzicht en kennis te verruimen door bestudeering van hoe en waarom, het boekhouden zich ontwikkelde en uitgroeide tot het vak, dat zij onderwijzen.

De leer van het boekhouden is dus nu voor Nederland min of meer volledig behandeld voor de 16de, 17de en 18de eeuw. Dat hierbij ook buitenlandsche schrijvers behandeld werden spreekt vanzelf, dit blijkt ook uit de ondertitels:

Van Paciolo tot Stevin.

Van Stevin tot Degrange.