

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, M. PIMENTEL EN H. R. REDER.

RUBRIEK REDACTEUREN: EXAMEN-VRAAGSTUKKEN: Drs. ABR. MEY EN Drs. J. PAARDEKOOPER — LITERATUUR: Drs. S. KLEEREKOPER —
BESLECHTE GESCHILLEN: PROF. M. CH. ZEVENBERGEN — UIT DE FINANCIËLE HUISHOUDING DER OVERHEID: J. H. TEXTOR — UIT HET BUITEN-
LAND: 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 BIJDAGEN 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 BIJDAGEN WORDT NIET TERUGGE-
GEVEN. - NADruk IS GEOORLOOFD, ZOO DE BRON WORDT GE-
NOEMD. - BOEKEN TER RECENSIE EN ALLE ANDERE STUKKEN
VOOR DE REDACTIE ZENDE MEN AAN DEN SECRETARIS.

VERSCIJNT MAANDELIJKS. BEHALVE IN DE MAAND AUGUSTUS.
ABONNEMENT PER JAAR F 10.—. FRANCO PER POST F 10.24. BUITEN-
LAND F 10.60. — MEN ABONNEERT ZICH VOOR DEN GEHEELEN
JAARGANG

INHOUD:

De Accountants-Associatie en de laatste wijzigingen in ons Burgerlijk en Handelsrecht	Blz. 17
door Mr. L. M. M. Nijst	
Literatuur	19
Red. Drs. S. Kleerekoper	
De voorraadcontrole in de literatuur door Drs. S. Klee- rekoper	
Examenvraagstukken	23
Red. Drs. Abr. Mey en Drs. J. Paardekooper	
Uitwerking van opgave inrichtingsleer examen reken- ningwetenschap Ned. H.H.S., Rotterdam — December 1934	
Lastige Gevallen	25
Uit het Buitenland	25
Red.: Ch. Hageman, Drs. A. Th. de Lange, A. M. van Rietschoten en Drs. E. P. M. van Waes	
Uniforme wijze van waardeering en verslaglegging — De accountants en de N.R.A.	
Universiteit van Amsterdam	26
Tentamen controleleer, November 1934	
Nederlandsche Handelshoogeschool	28
Tentamen Rekeningwetenschap, December 1934	
Repertorium van Tijdschrift-literatuur op het gebied van Accountancy en Bedrijfs huishoudkunde	30
Boekenrepertorium	31
Ontvangen boekwerken	32

DE ACCOUNTANTS-ASSOCIATIE EN DE LAATSTE WIJZIGINGEN IN ONS BURGERLIJK EN HANDELSRECHT

Per 1 Januari 1935 is in werking getreden de Wet van 2
Juli 1934 S. no. 347, tot opheffing van de onderscheiding tus-
schen handelsdaden en niet-handelsdaden en kooplieden en niet-
kooplieden.

Deze wet stelt in de plaats van de aloude onderscheiding van
kooplieden en niet-kooplieden, de onderscheiding van hen, die
een bedrijf uitoefenen en hen, die geen bedrijf uitoefenen. Dit
brengt mede, dat ook een nieuwe onderscheiding tussen maat-
schap en vennootschap onder firma in de plaats is getreden
van de oude.

Vóór 1 Januari 1935 was vennootschap onder firma die as-
sociatie, welker leden onder gemeenschappelijke naam koop-
handel dreven. Een vrij ingewikkelde regeling was gegeven voor
de beantwoording van de vraag, wat onder het drijven van
koophandel te verstaan was, maar het was zeker, dat de accoun-
tant als zoodanig geen koophandel in den zin der wet dreef.
Na het in werking treden der bovengenoemde wet is het crite-
rium echter niet langer, dat men onder gemeenschappelijke
naam koophandel drijft, maar dat men onder gemeenschappe-
lijken naam een bedrijf uitoefent.

Een definitie van het begrip „bedrijf” is in de wet niet te
vinden. De bedoeling is wel geweest aan te sluiten bij het spraak-
gebruik. Volgens den *Minister* spreekt men van bedrijf slechts,
als de betrokkene regelmatig en openlijk in zekere kwaliteit op-
treedt om voor zichzelf winst te behalen. Hij maakt dan nog de
restrictie, dat de diensten van den betrokkene niet gezocht moe-
ten worden om zijn persoonlijke of ambtelijke kwaliteiten, zooals
die van den notaris, deurwaarder en advocaat. Hij twijfelt er
dan aan, of de diensten van een accountant een dergelijk speci-
aal cachet bezitten en meent, dat als een accountantsfirma zoo
georganiseerd is, dat de individuele kwaliteiten op den achter-
grond blijven en de verleende hulp een geheel onpersoonlijk
karakter krijgt, zij terecht gezegd kan worden een bedrijf uit
te oefenen.

Een ander criterium gaf de *Hooge Raad* in zijn arrest van
25 November 1925 W. 11451 (geciteerd door *Völlmar* in zijn
artikel „De nieuwe grondslag van het handelsrecht” in de
Naamloze Vennootschap van 15 Januari 1935).

De Hooge Raad overweegt:

„dat én naar de taalkundige beteekenis van het woord
„bedrijf” én blijkens de geschiedenis van art. 242e der ge-
meentewet (het betrof een uitspraak over de gemeente-
lijke bedrijfsbelasting) — daargelaten wat dit begrip ver-
der mocht omvatten — een bedrijf in den zin van die wets-
bepaling zeker aanwezig is, als iemand met het oog op gel-
delijk voordeel geregeld handelingen verricht, die in ver-
band staan met het uitoefenen van handel en nijverheid.”

De Hooge Raad komt dan, op grond dat de aard van het be-
roep van den accountant medebrengt, dat hij zijn bijzondere
kennis geregeld ter beschikking van handel en nijverheid stelt,

tot de conclusie, dat zijn werkzaamheden zelve ook een bedrijf vormen.

Prof. v. d. Heyden meent in zijn artikel „Bedrijf of beroep” in de Naamlooze Vennootschap van 15 Februari 1935, dat van bedrijf sprake is wanneer voor de uitoefening van een beroep kapitaal of vreemde arbeid van wezenlijke beteekenis is. De accountant oefent dan een bedrijf uit, indien hij zijn beroep zoo uitoefent, dat niet zijn persoonlijke deugdelijkheid, maar die van de arbeidskrachten, welke hij te werk stelt, het directe resultaat van zijn werkzaamheid bepaalt.

Uit het bovenstaande blijkt dus wel, dat het in het algemeen niet uitgesloten wordt geacht, dat een accountant een bedrijf uitoefent, en dat de Hooge Raad zelfs meent, dat het in den aard van het beroep ligt.

Er is dus kans, dat de accountantsassociatie, of tenminste sommige accountantsassociaties welke vroeger beheerscht werden door de regels van de maatschap, door het feit, dat zij geacht worden een bedrijf uit te oefenen, voortaan beheerscht zullen worden door de regels van de vennootschap onder firma.

Dit brengt voor de betrokkenen gewichtige veranderingen in hun rechtspositie mee:

- 1°. de maatschap werkte alleen intern, niet extern. De vennoot was alleen gebonden door de handelingen van zijn compagnon indien het bij het maatschapscontract was overeengekomen of hij uitdrukkelijk volmacht had gegeven of de zaak ten voordeele van de maatschap had gestrekt. (cfr. art. 1681 Burgerlijk Wetboek). Bij de vennootschap onder firma is het juist andersom: de vennoot is in principe steeds gebonden (art. 17 Wetb. v. Koophandel). Wel kan deze gebondenheid bij het vennootschapscontract beperkt worden; men moet dan de desbetreffende bepalingen publiceren in het Handelsregister (zie hieronder sub 2).
- 2°. publicatie van de maatschapsbepalingen was nergens voorgeschreven. Voor de venn. o.f. is inschrijving in het Handelsregister vereischt. Men zal hiertoe een heele reeks van opgaven moeten doen, die men kan vinden in art. 6 van de Handelsregisterwet.

De sanctie op niet-inschrijving (behalve een strafsanctie) vindt men in art. 29 Wetb. van Koophandel: „Zoo lang die inschrijving in het handelsregister niet is geschied, zal de vennootschap onder eene firma, ten aanzien van derden, worden aangemerkt als algemeen voor alle zaken, als aangegaan voor eenen onbepaalden tijd, en als geenen der vennoten uitsluitende van het recht om voor de firma te handelen en te teekenen.” De vennootschap wordt dan dus gebonden, door elke handeling van een der vennoten in naam der firma aangegaan, ook al was die vennoot volgens het contract daartoe niet bevoegd. (Natuurlijk wordt dit gebonden-zijn van de vennootschap beperkt door de werking van de goede trouw. Ligt het er al te dik op, dat een der vennoten onbevoegd is, dan kan de derde zich tegenover den medevenoot niet op art. 29 beroepen.)

- 3°. Heeft de inschrijving of niet-inschrijving in het handelsregister gevolgen ten aanzien van de gevallen waarin de vennootschap gebonden wordt, een tweede vraag is de aansprakelijkheid van de vennoten, indien eenmaal vaststaat dat de vennootschap gebonden is.

Voor de maatschap gold: ieder is aansprakelijk voor gelijke som en gelijk aandeel, al ware het dat het aandeel in de maatschap van den eenen minder dan dat van den anderen bedroeg (art. 1680 B.W.) de leden van de vennootschap onder firma zijn hoofdelijk aansprakelijk, ieder kan dus rechtstreeks voor het geheel door de schuldeischers worden aangesproken (art. 19 W. v. K.) Deze hoofdelijke aansprakelijkheid kan men niet beperken of uitsluiten.

(Men bedenke echter goed, dat men wel kan beperken de gevallen, waarin een verbintenis ten laste van de vennootschap ontstaat.)

- 4°. De maatschap kon mondeling aangegaan worden; t.a.v. de vennootschap onder firma bepaalt art. 22 W. v. K.: De vennootschappen onder eene firma moeten worden aangegaan bij authentieke of onderhandsche akte, zonder dat het gemis eener akte aan derden kan worden tegengeworpen”.

Over de juiste beteekenis van dit artikel heerscht veel verschil van meening. Genoeg zij het erop te wijzen dat twee of meer personen, die uiterlijk den schijn op zich nemen een vennootschap onder firma te vormen, daaraan tegenover derden zijn gebonden en dat het inwendig een bron van moeilijkheden kan worden, indien men niet een schriftelijke overeenkomst aangegaan heeft.

De wet bevat enkele bepalingen van overgangsrecht voor die associaties, die tot nu toe een maatschap vormden en vlg. de nieuwe wet vennootschappen onder firma zijn. Men kan ze vinden in art. XIII.

Het 1e lid luidt: „De ten tijde van de inwerkingtreding dezer wet bestaande maatschappen, aangegaan om onder gemeenschappelijken naam een bedrijf uit te oefenen, voorzoover zij niet zijn vennootschappen van koophandel in den zin der op het oogenblik (d.i. vóór de wijziging) geldende artikelen 16—35 van het Wetboek van Koophandel, blijven nog gedurende een jaar na de inwerkingtreding onderworpen aan de bepalingen van het Burgerlijk Wetboek omtrent de maatschap”.

Dus tot 1 Januari 1936 bestaat er nog geen verplichting tot inschrijving in het handelsregister, geen hoofdelijke aansprakelijkheid etc. voor de reeds bestaande associaties; wel voor die, die in den loop van het jaar worden opgericht.

Wat gebeurt er nu met die maatschappen na 1 Januari 1936? Art. XIII 2e lid zegt: „Na verloop van een jaar na de inwerkingtreding dezer wet worden de in het eerste lid bedoelde maatschappen beschouwd als vennootschappen, in den zin der artikelen 16—35 van het Wetboek van Koophandel, gelijk die bij deze wet gewijzigd zijn, tenzij zij voor of met het einde van dat jaar ontbonden zijn.” De maatschappen worden dus automatisch vennootschappen onder firma zonder dat men verandering in zijn maatschapscontract brengt.

Artikel XIII derde lid bevat tenslotte een bepaling, die op het eerste gezicht een zeer ver gaand ingrijpen in bestaande contractsverhoudingen schijnt. Er staat: „Iedere vennoot van een maatschap als in het eerste lid bedoeld, is bevoegd de maatschap met inachtneming van een termijn van ten minste vier maanden tegen het in het tweede lid bedoelde jaar op te zeggen.” Zooals het er staat, slaat dit ook op maatschappen, die volgens het contract niet tusschentijds kunnen worden opgezegd. Is het nu de bedoeling, dat al deze maatschappen nu maar zonder meer kunnen worden opgezegd? M.i. kan dat niet de bedoeling van den wetgever geweest zijn en zal men dus een redelijk belang moeten aantoonen, wil men van deze wetsbepaling gebruik maken. Ook uit de Memorie van Toelichting meen ik te mogen opmaken, dat dit redelijk belang aanwezig moet zijn.

Het zou er bijv. zijn, indien het maatschapscontract niets bevatte, omtrent de bevoegdheid, handelingen voor de maatschap te verrichten en ingevolge het bovengenoemde artikel 17 Wetb. v. Kooph. de medevenoot dus gebonden zou zijn, door alle handelingen van zijn compagnon, in naam der vennootschap aangegaan.

Het bovenstaande overziende, komt men tot de conclusie, dat er belangrijke gevolgen voor de accountantsassociatie verbonden zijn aan het in werking treden der nieuwe wet mits die accountantsassociatie in den zin der wet een *bedrijf* uitoefent.

Uit de citaten aan het begin van dit artikel blijkt wel, dat die kans niet uitgesloten wordt geacht. Maar erg zeker ervan kan men toch weer niet zijn. Wat het arrest van den Hoogen Raad betreft, bedenke men dat al spreekt de H. R. van de „taalkundige beteekenis” van het woord bedrijf dit arrest betrekking had op de gemeentelijke bedrijfsbelasting en dat het dus niet zeker is dat het college bij de interpretatie van een geheel andere wet zich aan de vroeger gegeven definitie zal houden. Het lijkt me daarom alleszins de moeite waard door een proefprocedure, bijv. over de verplichting tot inschrijving in het Handelsregister hierover een beslissing in hoogste instantie uit te lokken.

Mr. L. M. M. NIJST

LITERATUUR

Red. Drs. S. KLEEREKOPER

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

DE VOORRAADCONTROLE IN DE LITERATUUR

Nederlandsche en Amerikaansche opvattingen.

Vervolgen wij thans onze, door polemiek onderbroken, beschouwingen en beginnen we met het bespreken van de opvattingen van onzen Nederlandschen auteur Sternheim. Deze opvattingen zijn neergelegd in:

Leerboek der Accountancy Deel III A, door Dr. A. Sternheim, 1924. N.V. Uitgeversmaatschappij v/h G. Delwel, Wassenaar.

We beginnen met een paar vrij uitvoerige citaten.

„Aan dezen arbeid (van den accountant. S. K.) zijn „slechts de natuurlijke grenzen van het menselijk kunnen te stellen, want het dragen van verantwoordelijkheid eischt de geheele persoonlijkheid van den accountant „op.”¹⁾

En verder:

„Iedere verklaring van den accountant met betrekking „tot de accountantscontrole wordt gedetermineerd door „zijn verantwoordelijkheidsbegrip.

„Het verantwoordelijkheidsbegrip wordt mede bepaald „door de omstandigheden, waaronder de accountant arbeidt.

„Het verantwoordelijkheidsbegrip bepaalt de uitvoeringswijze der controle. Niet omgekeerd. Een accountant „kan zijn verantwoordelijkheidsbegrip niet wijzigen door „de wijze, waarop hij zijn controle-arbeid uitvoert. Een „controle-opdracht kan een beperking der verantwoordelijkheid voor den accountant inhouden. *Hoeveer de accountant zich een beperking van zijn verantwoordelijkheid kan laten opleggen, is een zaak van persoonlijk inzicht.* (Cursiveering van mij. S. K.)

„Het weigeren der opdracht is noodzakelijk indien de „beperking een verantwoordelijkheid schept, die niet in „overeenstemming is met het verantwoordelijkheidsbegrip „van den accountant omdat de beteekenis der beperking „van de verantwoordelijkheid niet altijd juist kan worden „omsehreven.”

Deze beginselen toegepast op de voorraad-controle leiden Sternheim tot de volgende inzichten:

„Deze laatste staat (inventaris. S. K.) kan echter niet „aanvaard worden zonder dat de accountant zelve zich „rekenschap heeft gegeven van de wijze waarop de voorraad is opgenomen, hetgeen slechts mogelijk is door bij „de voorraadopname tegenwoordig te zijn. In de eerste „plaats heeft dit belang als preventieve werking, in de „tweede plaats heeft de accountant daarmede het uiterste „gedaan om zijn verantwoordelijkheid te dekken. Zonder „tegenwoordig te zijn zou hij buiten eenige aanwijzing „omtrent het bestaan der goederen zijn gebleven. De vraag „naar de beteekenis der tegenwoordigheid behoeft dus niet „in te houden, dat de accountant als deskundige optreedt „ten opzichte van de soort der goederen. Niettemin is ook „de mogelijkheid van een beoordeeling der soort goederen „niet geheel uitgesloten. Daargelaten dat de accountant „geleidelijk bekend zal raken met het betrokken artikel, „is behoudens detailkennis een algemeen inzicht in soort „en kwaliteit volstrekt niet onbereikbaar. In het dagelijksch leven worden door ieder op grond daarvan beslissingen genomen (ten aanzien van voeding, kleding „van allerlei aard, aanschaffing van menigvuldig huisraad e.d.) De opvatting, dat de accountant aanwezig „dient te zijn bij de voorraad-opname wordt geenszins algemeen gedeeld in vakkringen; het tegenargument is, dat „de accountant de goederen niet beoordeelen kan.

„De vraag rijst of de accountant niettemin verplicht is, „nadat hij op vorenbedoelde wijze bijvoorbeeld eenige maanden den geheelen voorraad heeft gecontroleerd, ook nog „den voorraad op te nemen per den balansdatum. Deze „zal in abstracto bevestigend moeten worden beantwoord, „omdat de accountant verantwoordelijk is voor dien voorraad per den balansdatum. *Hoe in een concreet geval gehandeld zal worden, hangt af van de omstandigheden „en van het verantwoordelijkheidsbegrip van den accountant.*” (Cursiveering van Sternheim).²⁾

Gaan wij nu over tot een critische behandeling van deze beschouwingen dan treft ons in de eerste plaats het uitgangspunt.

Aan den accountantsarbeid” zijn slechts de natuurlijke grenzen van het menselijk kunnen te stellen, want het dragen van „verantwoordelijkheid eischt de geheele persoonlijkheid van den „accountant.”

In waarheid hebben we hier te maken met een algemeenheid, waarmede niets kan worden aangevangen.

We zoeken naar een uitgangspunt om te komen tot een analyse van de vraagstukken, die zich voordoen bij het bepalen van de grenzen van de taak bij het vervullen van de speciale functie van den accountant en de laatste motiveering is „het dragen van verantwoordelijkheid.” Nu is dit in het geheel niet in het bijzonder inhaerent aan het accountantswerk. Ook de tandarts, de chirurg, de leeraar, de chauffeur, de wagenbestuurder, de machinist, de onderofficier en de generaal dragen allen een zekere verantwoordelijkheid, ieder in zijn eigen functie en inderdaad zal voor al deze lieden slechts de natuurlijke grens van hun kunnen als beperking van hun arbeid gelden.

Maar hier blijkt de niets zeggende algemeenheid van het uitgangspunt van Sternheim dan ook zonneklaar: het is niet anders dan een algemeen ethisch postulaat, volgens hetwelk de mensch de plicht heeft om den arbeid, dien hij verricht, zoo goed mogelijk te verrichten: een waarheid, die niet voor bestrijding vatbaar is. Maar evenmin leert zij ons omtrent de speciale functie van den accountant; wanneer we dit uitgangspunt zonder meer aanvaarden krijgen we een gelijkluidende theorie voor

¹⁾ t.a.p. pag. 2.

²⁾ t.a.p. pag. 3.

³⁾ t.a.p. pag. 52 e.v.