

MAANDBLAD VOOR ACCOUNTANCY EN BEDRIJFSHUISHOUDKUNDE

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

RUBRIEK REDACTEUREN: UIT EN VOOR DE PRAKTIJK: A. H. GRONDEL, ABR. MEY EN JAMES POLAK; LITERATUUR: Dr. A. STERNHEIM; BESLECHTE

GESCHILLEN: Mr. A. E. J. NYSINGH; — UIT HET BUITENLAND: JAC. H. KRAMER — EFFICIËNTIE: I. ROET Jzn.

MEDEWERKERS J. S. VAN AKKEREN, TH. ANDRIES, H. J. VAN ARKEL, PROF. Mr. Dr. H. W. C. BORDEWIJK, J. BOSMAN Az., J. P. CROIN, P. J. DAM, E. VAN DIEN, W. H. ELLES, G. W. FRESE, Dr. W. J. HARTMANN, LEONARD JACOBS, R. KUIJPER, J. J. M. H. NIJST, J. PAARDE-KOOPER, PROF. Dr. N. J. POLAK, F. RINSMA, G. H. SECKEL, J. F. STARKE, PROF. J. G. CH. VOLMER, P. VAN VOORST.

SECRETARIS DER REDACTIE - C. VERWEY

TESSELSCHADESTR. 15 - AMSTERDAM, TEL. 26600

UITGEVER: J. MUUSSES — PURMEREND

TELEFOON 77

GIRO No. 15062

DE COPIE VAN INGEZONDEN BIJDAGEN WORDT NIET TERUGGE-
GEVEN. - NADRIK IS GEOORLOOFT, ZOO D BRON WORDT GE-
NOEMD. - BOEKEN TER RECENSIE EN ALLE ANDERE STUKKEN
VOOR DE REDACTIE ZENDE MEN AAN DEN SECRETARIS.

VERSCIJNT MAANDELIJS, 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 firmanaam voor de uitoefening van het accountants- beroep door R. A. Dijkcr	Blz. 49
De invloed der belastingen op het bedrijf door J. H. Hageman	51
Het kapitaalbegrip bij Prof. Polak door Prof. Mr. Dr. H. W. C. Bordewijk (Slot)	55
Normale kostprijs door Th. A. Dyrbye Jr.	56
Het laatste jaarverslag der stroomverkoop-maatschappij door J. M. H. Nijst	60
Uit en voor de praktijk Red. A. H. Grondel, Abr. Mey en James Polak Opgave No. 14 (Contrôle Gasfabriek) — Uitwerking en beoordeeling opgave No. 11 (Investigation naar aanleiding van een gevraagde geldleening)	62
Boekbeoordeeling De Strijd om de Indische Vennootschapsbelasting van J. L. Vleming Jr. door A. Nierhoff	64
Ontvangen boekwerken	64

DE FIRMANAAM VOOR DE UITOEFENING VAN HET ACCOUNTANTSBEROEP

Voor de „Zuid-Hollandsche Club van Accountants” (een onlangs opgerichte vereeniging van leden van het Nederlandsch Instituut van Accountants, welke hun woonplaats of kantoor in de provincie Zuid Holland hebben) hield de heer J. Bosman Azn. een inleiding over bovengenoemd onderwerp.

De geestige titel, waarmee hij zijn lezing aankondigde, n.l. „De wijze van onderteekening van het Accountantsrapport, volgens de personalistische- en volgens de zaak-theorie”, zal waarschijnlijk niet vreemd zijn aan de polemiek over dit onderwerp in dit blad gevoerd. Aan het levendig debat, dat op de inleiding volgde, werd ruim deelgenomen o.m. door de heeren H. R. Reder en Wm. K. de Brey, die beide hun standpunt in dit orgaan reeds hebben uiteengezet.

Wanneer het er om gaat, elkanders standpunt te leeren kennen of misverstand op te heffen, bereikt men meestal meer met een oogenblik praten dan met een ellenlange schriftelijke gedachtenwisseling. Ik weet niet, of de heeren Reder en de Brey deze zegswijze voor henzelf toepasselijk achten op het debat op de club tusschen hen gevoerd, maar voor mij als lijdelijk toehoorder, was hun bespreking bijzonder belangwekkend. De inleiding en het debat hebben, naar het mij toeschijnt, mij een geheel nieuwen kijk op het vraagstuk gegeven. Het debat heeft mij zeker bijgebracht een inzicht in den gedachtengang van de voorstanders der onderteekening met den firmanaam, wier motieven mij tot dusver nog steeds niet duidelijk geworden waren.

Vergun mij de vergelijking met een proces van ons hoogste rechtcollege. De advocaten van beide partijen hebben hun stukken gewisseld. De schriftelijke behandeling is geëindigd. De advocaten hebben nu gepleit en in den inleider zie ik den advocaat-generaal, die een conclusie, uit hetgeen schriftelijk en mondeling naar voren is gebracht, trekt, om de rechters zoo straks hun taak te vergemakkelijken. Maar ik zal mij niet tot „griffier” op te werpen, en dus niet tot taak stellen, schriftelijk de mondelinge gedachtenwisseling vast te leggen. Ik zal ook niet trachten een objectief beeld van het gesprokene te geven, maar integendeel mijn eigen oordeel naar aanleiding van het gehoorde probeeren te formuleeren. Ik doe zulks in hoofdzaak, om mijn eigen opinie aan die van anderen te kunnen toetsen.

Allereerst dan kwam vast te staan, dat de in debat komende voorstander van de onderteekening met den firmanaam, niets heeft tegen een persoonlijke onderteekening onder den firmanaam, maar deze laatste wijze van onderteekenen alleen onlogisch vindt. Daartegenover bleek, dat de voorstanders van de persoonlijke onderteekening wel bezwaren hadden, tegen onderteekening met den firmanaam.

Beide partijen bleven staan op het standpunt, dat de onderteekening zooals de andere partij die voorstond, in bepaalde gevallen tot misvatting, of zelfs tot misleiding, aanleiding kan geven.

De heer Reder plaatste de opmerking, dat hij de geheele

kwestie op zich zelf bezien van betrekkelijk ondergeschikt belang achtte. Hij ziet de onderteekening evenwel als een uiterlijk kenteeken van een interne organisatie. Die organisatie op zich zelf is belangrijk en een nadere beschouwing overwaard en dankbaar nam het auditorium kennis van den heer *Reder's* bereidverklaring t. z. t. een bespreking van de eischen, welke men aan de organisatie van een accountantskantoor moet stellen, in te leiden.

De heer *Reder* ziet het accountantskantoor, dat door meerdere accountants gezamenlijk wordt geleid, als een „eenheid”. Niet of althans niet alleen, als een „juridische” of „economische” eenheid, maar als een „vakkundige eenheid. Aan het gemeenschappelijk uitoefenen van het beroep stelt hij den eisch, dat de vennoten dezelfde opvattingen omtrent de werkwijze hebben, hun werkzaamheden naar vaste regels uitvoeren en door de interne organisatie van het kantoor in stand zijn, om de verantwoordelijkheid voor elkanders werk te dragen. De vennoten moeten dus voortdurend contact hebben en op de hoogte zijn van elkanders gestie.

Het is den heer *Reder* onverschillig, of een opdracht is uitgevoerd door het lid A, B of C van de firma A, B & Co. De werkwijze, die de drie firmanten A, B en C of wellicht D, E en F als opvolgers van A, B en C volgen, bepaalt voor hem de waarde der verklaring en hij houdt zich er van overtuigd, dat A en B de volle verantwoordelijkheid kunnen aanvaarden voor een stuk, afgegeven door C en zulks niet alleen ter wille van een „juridische” of „economische” eenheid¹⁾ naar buiten, maar in wezen en werkelijkheid, op grond van hun interne organisatie, die hem in staat stelt om de verantwoordelijkheid voor ieders deel in een werk collectief te dragen.

De heer *Reder* ziet nu in de onderteekening met een persoonlijken naam een aantasting van dit eenheidsbeginsel en in bepaalde gevallen een misleiding, omdat uit een dusdanige onderteekening zou kunnen worden opgemaakt, dat de ondertekenaar aansprakelijk is, in plaats de gezamenlijke vennoten. Hij erkent als een bezwaar, dat de strafrechterlijke verantwoordelijkheid nimmer bij de firma kan berusten, maar beschouwt — en m.i. zeer terecht — dit gevolg als een van zeer secondaire aard, zonder veel practische beteekenis.

Aanvaardt men deze eenheidsgedachte niet, en ziet men in de accountantsfirma een „economische” eenheid, waarvan de leden alleen economisch verbonden zijn en uit hoofde van dezen band wel zullen streven naar eenheid bij de wijze van uitoefening van het beroep, maar desniettemin staande ieder persoonlijk hun vakkundige aansprakelijkheid blijven dragen, dan moet men ten opzichte van de onderteekening wel tot de conclusie komen, dat uit de onderteekening de naam van den „vakkundig” aansprakelijken accountant moet blijken. Het is dan logisch, dat ook „medewerkers”, waaronder te verstaan volledig bevoegde accountants, welke geen lid van de firma zijn, onder den firmanaam persoonlijk teekenen. Terecht heeft de heer *Reder* er dus op gewezen, dat de wijze, waarop men de aansprakelijkheid van de leden der firma beschouwt, bepaalt het standpunt, dat men ten opzichte van de onderteekening kan innemen. De vraag, hoe de interne organisatie van een accountantskantoor, beheerd door een firma, moet zijn en welke vakkundige aansprakelijkheid uit het firmaverband voor de leden voortvloeit, zal dan moeten worden beantwoord, voordat omtrent de wijze van onderteekening overeenstemming zal kunnen

verkregen worden. We zullen die vraag thans laten rusten en zien belangstellend naar de beloofde inleiding van den heer *Reder* uit.

Uit het bovenstaande mag niet worden opgemaakt, dat ik tot de zienswijze van den heer *Reder* zou zijn bekeerd. Ik aanvaard niet — althans „nog” niet, want het blijft mogelijk, dat de heer *Reder* mij bij zijn inleiding over dat onderwerp t. z. t. overtuigt — de vakkundige eenheid bij een accountantsfirma, waarvan de heer *Reder* bij zijn betoog uitgaat. Daarom blijf ik ook staan op het standpunt, dat door den accountant persoonlijk moet worden ondertekend, indien gewenscht onder een firmanaam, maar nimmer met een firmanaam. Deze opvatting — dus die van de heeren *Brey*, *Bosman*, *Rutgers* e.a. — sluit ook aan bij de bepalingen van het Reglement van Arbeid en zij, die een andere wijze van onderteekenen in de practijk toepassen, geven daarmee feitelijk blijk van weinig eerbied voor dat Reglement. Dit Reglement kent de collectieve aansprakelijkheid niet, waarop die wijze van onderteekenen steunt. Met den besten wil van de wereld beziel, heb ik steeds geluisterd naar de argumenten van de voorstanders van de onderteekening met den firmanaam, gereed om mij gewonnen te geven, wanneer hun argumenten steekhoudend waren. Steeds had ik tot dusverre den indruk gekregen, dat geen enkel feitelijk argument voor onderteekening met de firmanaam werd aangevoerd, maar de voorstanders bij hun betoog, in wezen niet verder kwamen dan te trachten aannemelijk te maken, dat onderteekening met de firmanaam „ook wel goed was”. Thans is evenwel — en dat is voar mij de winst van den debatavond — een beginsel naar voren gebracht, dat, wanneer met het aanvaardt, inderdaad er toe moet leiden, om in dat geval aan onderteekening met den firmanaam de voorkeur geven.

Dat ik dat beginsel zelf niet kan deelen, is iets anders. De strijd tusschen de vóór- en tegenstanders van de onderteekening met den firmanaam wordt tot een beginselvraagstuk teruggebracht. En dat is winst van hen, die willen trachten, tot een oplossing van het vraagstuk te komen.

Het is uitsluitend dit voor mij nieuw beginsel in het debat, hetwelk mij deed besluiten dit artikel te schrijven. Daarom ga ik de argumenten door de collega's *Bosman*, *de Brey* e.a. op genoemde bijeenkomst naar voren gebracht, tegen onderteekening met den firmanaam en vóór persoonlijke onderteekening, hier stilzwijgend voorbij, want al die argumenten gaan uit van het standpunt der persoonlijke vakkundige aansprakelijkheid.

Een paar opmerkingen over de onderteekening wil ik nog maken.

Er staat vast, dat een groot aantal leden van het Nederlandsch Instituut van Accountants te Amsterdam met den firmanaam onderteekenen en buiten Amsterdam persoonlijke onderteekening onder den firmanaam gebruikelijk is. Is zulks te wijten aan een andere opvatting te Amsterdam, in tegenstelling met wat men wel noemt „de provincie”, omtrent de aansprakelijkheid van de leden van een accountantsfirma? Wanneer we die vraag in bevestigenden zin moeten beantwoorden, dan stellen zich onmiddellijk twee nevenvragen en wel

- 1°. hoe is het mogelijk, dat bij een „landelijke” organisatie zulk een principieel verschil in opvatting betrekkelijk zo lang verborgen is kunnen blijven;
- 2°. hoe is te verklaren, dat het Reglement van Arbeid de gezamenlijke aansprakelijkheid van leden van het Nederlandsch Instituut van Accountants niet kent, niettegenstaande deze aansprakelijkheid ter plaatse waar het Instituut in werkelijkheid gevestigd is, wordt aangenomen en tot een bepaalde wijze van onderteekenen heeft geleid?

*) De leden zijn dus altijd „collectief” of „gezamenlijk” aansprakelijk en niet „hoofdelijk”. Voor een fout, gemaakt door A, wordt persé A, B en C gezamenlijk voor den Raad van Tucht geïndagvaard en zoo noodig veroordeeld en niet A of B of C alleen.

Beantwoordt men de vraag ontkennend, dan stellen zich de neenvragen:

- 1°. Hoe is dan het verschil tusschen Amsterdam en de „provincie” te verklaren?
- 2°. Is het dan niet wenschelijk, dat voor 't vervolg de wijze van onderteekenen zich gaat aansluiten aan de interne organisatie en de daaruit voortvloeiende gevolgen omtrent de aansprakelijkheid van de leden eener firma?

De heer *Reder* schreef in het Januari nummer van dit blad: „Wij moeten het in het belang van het beroep eens worden, omdat het hier niet gaat om theoretische beschouwingen, doch om een bij uitstek praktisch vraagstuk, dat de verhoudingen in ons beroep en in het Instituut nauw raakt. Van beiden één: of de heer B. heeft gelijk en dan bestaan er gewoonten in de „accountantspraktijk, welke hij terecht bedenkelijk en ontoelaatbaar acht en die hoe eer hoe beter moeten worden uitgeroeid, of hij zal moeten toegeven, dat de oplossing in andere richting moet worden gezocht en allen, zoo noodig, moeten medewerken, om deze oplossing tot stand te brengen.”

Inderdaad we zullen tot een oplossing omtrent dit en vele andere punten — waaronder veel gewichtiger — waaromtrent verschil van gevoelen heerscht, moeten komen. Men kan dat verschil gemakkelijk verklaren uit het ontwikkelings-stadium, dat ons beroep doormaakt, maar men kan die verklaring niet gebruiken, om het laten voortbestaan van de daaruit voortspuitende verdeeldheid, goed te praten.

Een oplossing zou thans wellicht op de volgende wijze te vinden zijn:

1. Geen enkel argument is aangevoerd, dat van de onderteekening met een firmanaam de voorkeur zou kunnen doen geven boven de persoonlijke onderteekening, wanneer men zich stelt op het standpunt der persoonlijke vakkundige aansprakelijkheid van de leden.

Onderteekening met een firmanaam verdoezelt de persoonlijke vakkundige aansprakelijkheid van het lid der organisatie, dat het stuk onderteekent.

Bij een persoonlijke onderteekening komt de persoonlijke aansprakelijkheid het best tot uitdrukking.

Het is daarom gewenscht voor te schrijven, dat allen die zich stellen op het standpunt van de persoonlijke vakkundige aansprakelijkheid, persoonlijk hun rapporten moeten onderteekenen.

2. Wanneer bij de uitoefening van de praktijk de leden eener firma zich collectief vakkundig aansprakelijk willen stellen, is het gewenscht, dat de organisatie die collectieve vakkundige aansprakelijkheid reglementeert. Als kenteken naar naar buiten, dat in de firma collectieve vakkundige aansprakelijkheid wordt aanvaard, zou kunnen dienst doen de onderteekening met den firmanaam. De onderteekening met den firmanaam is immers bij deze regeling van de vakkundige aansprakelijkheid — maar ook uitsluitend daarbij — te kiezen boven een persoonlijke onderteekening.

3. Het is gewenscht bij reglementeering dezer materie te bepalen, dat de collectieve vakkundige aansprakelijkheid slechts mag worden aanvaard, wanneer de interne organisatie van het desbetreffende accountantskantoor zulks mogelijk maakt. De eischen, waaraan die interne organisatie zou moeten voldoen zal ik niet trachten te stellen. Wanneer evenwel een accountantskantoor met drie firmanten, waarvan één beheert een kantoor te Rotterdam, de ander een te New-York, en de derde een te Kaapstad, de collectieve vakkundige aan-

sprakelijkheid zou willen aanvaarden, moet zulks kunnen worden voorkomen.

De kwesties van de civiel rechterlijke en de strafrechterlijke aansprakelijkheid, die meermalen in het debat werden gebracht, kunnen we, geloof ik, gevoelig laten rusten. De civiel rechterlijke aansprakelijkheid is ten slotte een kwestie van overeenkomst tusschen de(n) opdrachtgever(s) en de(n) opdrachtnemer(s). Zij kan bij het geven of aanvaarden van de opdracht nadrukkelijk worden geregeld, wellicht door met verwijzing naar het Reglement van Arbeid, te verklaren dat partijen de opdracht verleen en aanvaarden op de daarin opgenomen bepalingen. En de strafrechterlijke aansprakelijkheid behoort tot de gelukkig nog niet voorgekomen zeer hooge uitzonderingsgevallen.

Ten slotte nog dit. Ik gebruikte hierboven herhaaldelijk de uitdrukkingen „firma” „firmanaam” „leden der firma”. Men gelieve dit woord firma hier te nemen in zijn economische beteekenis van samenwerkende personen, in casu in het vrije beroep van accountant, en niet in haar meer beperkte juridische beteekenis. De associatievorm van samenwerkende accountants is vanzelfsprekend nimmer de vennootschap onder een firma, maar de „burgerlijke maatschap”, doch in het verkeer wordt ook deze associatie geregeld met „firma” aangeduid en in een opstel als het onderhavige klinkt „maatschap” en „deelhebbers” stroef. Daarom maakte ik gebruik van een op zichzelf aanvechtbare aanduiding.

R. A. DIJKER

DE INVLOED DER BELASTINGEN OP HET BEDRIJF

Het zij mij vergund achteraf terug te komen op de rede van den Heer *Dijker* op den Accountantsdag, over een onderwerp, dat niet alleen mijne aandacht had door de uitnoodiging aan het slot van de rede speciaal tot de Accountants der Belastingen gericht om van hun eventueel verschillend inzicht te doen blijken.

In dat verband bejammer ik het, dat ik niet eerder kennis droeg van de inleiding dan een dag te voren, waardoor mij de gelegenheid ontbrak meer dan een enkele opmerking te maken bij het debat. Zooals de Heer *Dijker* intuïtief voelde, is mijne meening een andere dan de zijne en gaarne wil ik trachten de mijne daarnaast uiteen te zetten, daar ik geloof, dat het onderwerp belangrijk en aantrekkelijk genoeg is, om mij niet uitsluitend te bepalen tot een enkele critiek op zijne rede.

Het onderwerp door den Heer *Dijker* aangesneden op den Accountantsdag staat zeker in het centrum van de belangstelling. Dit lijdt geen tegenspraak. Van alle zijden wordt die invloed der belastingen in ondernemerskringen besproken en men kan gerust zeggen, dat de fiscus over het algemeen geen goede pers heeft. Men klaagt over belemmering van de kapitaalvorming, over ongelijke belasting ten nadeele van het bedrijf, over rechtsonzekerheid, over formalisme, ja waarover al niet.

Nu kan men in dergelijke gevallen gerust twee dingen aannemen: 1° dat men geen koe bont noemt, of ze heeft een vlekje, 2° dat het slaan op het hoofd van Jut niet alleen een aantrekkelijk vermaak is op de kermis;

Inderdaad de belastingen zijn drukkend, de wet op de I. B. en de bronnentheorie zijn niet eenvoudig, waarbij komt, dat het aantal der beslissingen, uitspraken en arresten groot is en het aantal consequenties, die men er uit kan trekken, nog veel grooter. Ook bestaat er bij verschillende ambtenaren en Raden van Beroep verschil van opvatting.