

op 1 Mei 1935 bedroeg, uitgedrukt in een percentage van de koers per 1 Mei 1934. Gesteld, dat partijen overeenstemmen over den koers per 1 Mei 1934, en de opgave hierin bestaat, de koers per 1 Mei 1935 vast te stellen, dan zal procentueel een zelfde stijging kunnen worden aangenomen als uit de vergelijkingstypes voor courante fondsen wordt berekend.

Hoewel de begrippen geldswaarde, zooals deze in art. 7 der Wet Verm. Bel. en in art. 47 der Successiewet zijn neergelegd, m.i. elkander geheel dekken, wijst de praktijk uit, dat de geldswaarde die voor de Verm. Bel. wordt aangenomen door een deelgerechtigde veelal wordt aanvaard, terwijl over de waardeering der zelfde aandelen in een successiememorie soms geschil ontstaat. Het hooge tarief voor successierecht zal hieraan niet vreemd zijn, bovendien is het mogelijk, dat van 1 Mei af tot aan het tijdstip van overlijden inderdaad wijziging is ontstaan. Belangrijk is vedrer, dat voor de V.B. de inspecteur zijn berekening zoo goed mogelijk zal fundeeren en bij geschil de kwestie zuiver kan worden gesteld en door den Raad van Beroep zal worden berecht.

Wordt op grond van art. 62 der Successiewet verhooging aangezegd, dan riskeeren zoowel belanghebbende als de Staat de vrij aanzienlijke kosten en belanghebbende bovendien de boete te moeten betalen, die aan de oplossing van het geschil (waardeering door drie deskundigen) nu eenmaal verbonden kan zijn. Bij min. missive d.d. 10 Sept. 1934 werd de mogelijkheid geopend tot minnelijke waardeering door twee deskundigen, mits belanghebbende zich verbindt met de waardebepaling genoegen te nemen.

Bij de waardeering voor de Successie brengt dus in 't algemeen de aanzegging der verhooging een zwaardere verantwoordelijkheid voor den betreffenden ambtenaar mede en de procedure voert tot een gemiddelden koers, genomen uit de soms zeer uiteenlopende koersbepaling van drie deskundigen. Is dan ook een uiteenlopende waardebepaling voor V.B. en Successie uit bovenstaande te verklaren, zij blijft m.i. zeer onaesthetisch aandoen, waar de wettelijke bepalingen geen verschillende criteria voor de waardebepaling inhouden.

Ik moet er van afzien, mijn beschouwing nog met voorbeelden te illustreeren, daar deze dan de grenzen, aan een publicatie in dit periodiek gesteld, te zeer zou overschrijden. Ik wil nog opmerken, dat, wat de techniek der aanslagregeling betreft, nog wel verbeteringen zijn aan te brengen. Voor een richtige en objectieve afwikkeling van zaken is het gewenscht dat zoowel van de zijde van den fiscus als van de aandeelhouders de belangen in één hand worden gelegd en de inspecteur en gemachtigde in jaarlijksch contact de noodige overeenstemming trachten te bereiken, waarbij de inspecteur optredende als „verbindingsman” voor de inspecteurs ter woonplaats van de aandeelhouders, met den gemachtigde der aandeelhouders de zaak bespreekt en dezen inlicht, waardoor de noodige uniformiteit in de aangiften wordt verkregen.

Zoo kunnen conferenties over dit onderwerp rondom den eersten Mei een groot nuttig effect hebben, waardoor later een pak correspondentie — ambtelijke en niet-ambtelijke — wordt vermeden.

W. H. MEIJBURG

DE NIEUWE REGELING VAN HET ACCOUNTANTSBEROEP IN DUITSCHLAND

Over dit onderwerp is reeds het een en ander in Nederland gepubliceerd; zie M.A.B. September 1936 „De accountants-

verklaring in Deutschland” door Haarbosch — M.A.B. November 1936 „Opvattingen omtrent de Accountancy in Deutschland” door den Turk — M.A.B. Januari 1938 „Die Spruchstelle” door den Turk — Economisch Statistische Berichten 12 Mei 1937 „De nieuwe Deutsche wet op de Naamlooze Vennootschappen” door *Schmey*. Maar uitgeput is het allermint, er bleef veel belangrijks onvermeld. Nu het Reglement van Arbeid van het Nederlandsch Instituut van Accountants, dat voor herbouw op stapel is, binnenkort ter proefvaart zal worden aangeboden, terwijl volgens officieele mededeeling een ontwerp voor wettelijke regeling bij de wetgevende macht staat ingediend te worden, lijkt het een geschikte tijd voor het bestudeeren van wat in het buitenland van dezen aard bestaat, opdat wie mee te oordeelen heeft over of mee te vragen heeft ten opzichte van eene voorgestelde regeling het elders mogelijke en gewenschte betrekken kunne in de vorming van zijn oordeel of van zijn vraag.

De Deutsche regeling wordt het gemakkelijkst bestudeerd in het *Wirtschaftstreuhänder Jahrbuch* waarvan uitgave 1938 onlangs verschenen is. De uitgave geschiedt onder toezicht van Dr. *Mönckmeier*, „Reichsgruppenwarter”, Vorsitzender des Instituts der Wirtschaftsprüfer, een man van gezag dus in de organisatie der accountants in Deutschland. Der *Wirtschaftstreuhänder*, halfmaandelijksch tijdschrift onder dezelfde leiding, bevat o.a. dezelfde materie, maar, zooals van een tijdschrift te wachten valt, minder systematisch en meer à jour.

Weliswaar is de Deutsche litteratuur over dit onderwerp voor ons Nederlanders volkomen bereikbaar, maar blijkbaar wordt er toch weinig kennis van genomen. Ik raad ieder aan zich tot de bronnen te wenden, maar voor wien daartoe tijd en gelegenheid mist, moge het volgende artikel, waarvoor uit de genoemde bronnen geput is, een surrogaat vormen.

Evenals in verschillende andere landen is de band tusschen accountant en wet het eerst en meest aangeknoopt bij de Naamlooze Vennootschap. De recente versterking van de bestuurspositie in dien ondernemingsvorm is gepaard gegaan met het voorschrijven van controle op de jaarrekening. Tot verschillende andere ondernemingsvormen is de controleplicht uitgebreid, maar in sommige van die gevallen behoeft de controleur niet aan even hooge eischen te voldoen.

De organisatie van het beroep sluit aan bij de bijzondere staatsrichting die thans in Deutschland heerscht, anderzijds is zij gebouwd op bestaande toestanden.

Er zijn ook nu nog „vereidigte Bücherrevisoren”. Daarnaast of daarboven staan de „öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer”. De door den staat toegelaten Wirtschaftsprüfer zijn ook beëdigd en de beëdigde Bücherrevisoren worden ook door een staatsorgaan toegelaten. Het verschil tusschen beide soorten accountants ligt in de eerste plaats in de autoriteit die de toelating doet — daarnaast in de toelatingsvoorschriften. De verplichte controle bij naamlooze vennootschappen en bij diverse overheidsbedrijven mag slechts door Wirtschaftsprüfer uitgevoerd worden. Er zijn dan verder nog Steuerberater, Steuerhelfer, Rechtsberater, Devisenberater en Treuhänder. Deze beroepen kunnen ook gecombineerd uitgeoefend worden. Allen tezamen zijn zij Wirtschaftstreuhänder.

De aansluiting aan de nieuwe Staatsinrichting is op duidelijke wijze gekenschetst in eene door Dr. *Mönckmeier* gegeven definitie:

„Wirtschaftstreuhänder is wie bij particuliere of overheidsbedrijven als rechtsbehoeder opdrachten van controleerenden of adviseerenden aard of als trustee te ver-

„vullen heeft, waarvan het doel de handhaving van een „geordende nationalistische volkshuishouding is”.

De nieuwigheid van dit begrip valt in het oog wanneer wij het vergelijken bij de in ons land gangbare kenschetsingen van het accountantsberoep. Wij zien dan den accountant als

dienaar der onderneming (naar *Volmer*)

dienaar van het maatschappelijk verkeer (naar *Limperg*)

dienaar van de volkshuishouding (naar *Mönckmeier*).

Het theoretische verschil tusschen *Volmer* en *Limperg* lijkt mij heel wat grooter dan dat tusschen *Limperg* en *Mönckmeier*, maar in de praktijkuitoefening zal, dunkt mij, het omgekeerde het geval zijn.

Zal zoowel naar *Volmer* als naar *Limperg* het geweten in moreelen en vakkundigen zin een even groote rol spelen, naar *Mönckmeier* zal het oog veel meer op de voorschriften dan op de innerlijke overtuiging gericht moeten zijn.

Het is begrijpelijk dat in een land waar het recht van den burger tegenover dat van den staat zoo sterk heeft moeten terugwijken, voor dit beroep een karakterwijziging moest intreden. Dit moge voorts blijken uit eene andere kenschetsing van het beroep waarin van den „Wirtschaftsprüfer” gezegd wordt dat zijn invloed de rechten der volksgemeenschap in het bedrijf waarborgt. Uit dit beginsel vloeit voort wat volgens de redacteuren van het jaarboek een nog hoogere beroepsethiek zou zijn dan reeds gegrond kan worden op den aard van het vrije beroep. De tegenstelling tusschen arbeid in bedrijf en arbeid in vrij beroep wordt overigens als volgt geschetst:

Arbeid in bedrijf heeft tot doel de grootst mogelijke winst, bij vrije concurrentie, vrije prijsvorming, vrije reclameachtige acquisitie, groote vrijheid in de opvattingen;

Arbeid in vrij beroep heeft zich aan groote beperkingen te onderwerpen, maar geniet opdrachtbescherming en tariefsverordening.

Ik heb zoo den indruk dat in het land dezer regeling de vrijheid in het bedrijf al zeer beperkt is en in andere landen de arbeid in vrij beroep niet zoo groote bescherming geniet, zodat deze tegenstelling vooralsnog minstens zooveel „graue” theorie als werkelijkheid omvat.

De regeling van het accountantsberoep in Duitschland is niet in een enkel wetsontwerp terug te vinden. Zij is verdeeld over wetten, verordeningen, „Richtlinien”, uitgegeven door wat wij zouden noemen de Accountancy-Centrale, door regelingen opgesteld door de leiding van het Institut der Wirtschaftsprüfer. Daarnaast staan nog adviezen van het Institut der Wirtschaftsprüfer. Deze laatste zijn niet bindend, maar de accountant kan er zich op beroepen eenerzijds, voor afwijking zal hij zeer goede gronden moeten hebben anderzijds.

De als accountant toegelatene legt een eed af, luidende:

„Ik zweer bij God dat ik den Leider en Rijkskanselier „Adolf Hitler onbegrensde gehoorzaamheid zal betoonen „en dat ik de taak en plichten van een door de overheid „benoemden Wirtschaftsprüfer (resp. vereidigde Bücher- „revisor) naar geweten en onpartijdig zal vervullen, ge- „heimhouding zal bewaren en de van mij gevraagde ver- „klaringen naar geweten en onpartijdigheid zal opstel- „len”.

Voor Wirtschaftsprüfer, die niet van Deutsche nationaliteit zijn, wordt de gehoorzaamheidsformule weggelaten. Buiten-

landers kunnen n.l. als Wirtschaftsprüfer toegelaten worden mits in hun vaderland wederkeerigheid betracht wordt.

De speciaal nationaal-socialistische gehoorzaamheid daargelaten, belooft de Deutsche accountant dus plichtsgetrouwen arbeid — onpartijdigheid en geheimhouding; al zulke woorden krijgen hun beteekenis eerst door de uitvoeringsvoorschriften en de gewoonte. De geheimhoudingsplicht b.v., die niet alleen op den eed, maar ook op de bijzondere voorschriften voor de verplichte controle berust, en die in het tuchtrecht, het burgerlijk recht en het strafrecht beschermd wordt, wijkt voor de spreekplicht, vooral in het belang van den staat. In het burgerlijke proces moet de accountant zwijgen, tenzij hij van de geheimhoudingsplicht ontslagen wordt, dan moet hij spreken. In het strafproces en in belastingaangelegenheden kan hij zich niet op de geheimhoudingsplicht beroepen. Als deskundige aangewezen, moet de accountant rapporteeren, slechts wanneer hij als getuige zich zou mogen verontschuldigen (d.i. indien hij gevaar loopt medebeschuldigde te worden), kan hij dat ook als deskundige doen. Strafplicht en arts worden ook in het strafproces nog van getuigen verschoond — de (financieele!) belangen van den staat worden zoo groot geacht dat dit voor den accountant niet gelden mag.

Voor den Devisenberater gaat dit nog verder. Wel is hij strafbaar indien hij geheimen verraaft, maar niet indien hij dit doet ter vervulling van rechts- of zedelijke plichten of voor „een door het gezonde volksgevoel gerechtvaardigd doel”.

De zwijgplicht heeft dan ook in hoofdzaak ten doel den cliënt te beschermen tegen het gebruiken door den accountant, ter bevordering van zijn eigen belangen of die van derden, van hetgeen in zijn arbeid te zijner kennis komt. Vandaar dat de zwijgplicht ook geldt voor den accountant, die in dienst van een Prüfungsgesellschaft (de vroegere Treuhand A.G.) staat, tegenover de commissarissen van die onderneming; alleen de voorzitter van commissarissen en diens plaatsvervanger hebben het recht de rapporten te lezen, maar zijn dan ten opzichte van de daardoor verkregen wetenschap ook tot geheimhouding verplicht.

De zwijgplicht wordt ingeval van overtreding een schadevergoedingsplicht, die in geval van overtreding door achteloosheid tot M 100.000 per schuldige per onderzoek beperkt is.

Over onpartijdigheid is niet veel te vinden. De accountant dient zich te onthouden van alle kritiek van persoonlijken aard en dient al hetgeen hij op te merken heeft op zakelijke wijze voor te dragen.

Over plichtsgetrouwen arbeid ware nergens veel te zeggen waar de omvang van den plicht vaststaat. Maar daarover juist is in ons beroep nog wel eenige zweving, en daardoor kunnen voorschriften niet gemist worden. In het Deutsche recht zijn er dan ook verscheidene. Daarin wordt groot onderscheid gemaakt tusschen verplichte en vrijwillige controles, welke onderscheiding weliswaar niet gelijk is aan *Dijker's* splitsing in publieke en private taak, maar die toch sterk benadert.

De verplichte controle moet eindigen in een balansverklaring welke in het geval der naamlooze vennootschap luiden moet:

„Nach dem abschliessenden Ergebnis meiner pflicht- „gemässen Prüfung auf Grund der Bücher und Schrif- „ten der Gesellschaft sowie der vom Vorstand erteilten „Aufklärungen und Nachweise entsprechen die Buch- „führung, der Jahresabschluss und der Geschäftsbericht, „soweit er den Jahresabschluss erläutert, den gesetzlichen „Vorschriften”.

Een vergelijking met de Engelsche balansverklaring dringt zich hier op. Dat de Duitse accountant de balans in overeenstemming verklaart niet met den toestand der vennootschap maar met de wettelijke voorschriften, is een gevolg van het feit dat in Deutschland, in tegenstelling met Engeland, omvangrijke wettelijke voorschriften voor boekhouding, balansrangschikking en balanswaardceering der N.V. bestaan.

De verklaring wordt uitgebreid tot de boekhouding. Men zou het op het eerste gezicht zoo kunnen stellen:

De Engelsche accountant kan de verklaring:

We have audited the above Balance-sheet with the Books of the Company. We have obtained all the information and explanations we have required. In our opinion such Balance-sheet is properly drawn up so as to exhibit a true and correct view of the state of the Company's affairs according to the best of our information and the explanation given to us and as shown by the books of the Company.

afgegeven zonder onderzoek van de boekhouding; dus na wat wij zouden noemen een zelfstandig balansonderzoek;

de Duitse accountant moet minstens de boekhouding in beperkten zin met de stukken vergelijken.

Maar zoo is het toch niet.

Voorzoover mij ervaring strekt (maar hoe gering in omvang is persoonlijke ervaring!) cheekt de Engelsche accountant als regel de boeken met de stukken.

De Duitse accountant wordt niet door zijn voorschriften maar door de gewoonte tot steekproeven beperkt. Dit blijkt b.v. uit de raadgevingen die het Jaarboek geeft voor den inhoud van het accountantsrapport. Het is niet noodig in de inleiding daarvan over den omvang van het onderzoek te spreken want bij bespreking van de onderdeelen der jaarrekening wordt vermeld naar welk systeem de steekproeven gekozen zijn. Veelal wordt als bijlage van het rapport een katalogus-aachtige staat over den omvang der steekproeven opgemaakt, waarnaar in het rapport verwezen wordt.

Nochtans is er geen tegenstelling tussehen balansverklaring en verrichten arbeid. Het wettelijk voorschrift luidt dat het onderzoek moet geschieden „unter Einbeziehung der Buchführung". Men leze dat zoo dat de wettelijke opdracht niet inhoudt het onderzoek van de boekhouding maar slechts het gebruiken van de boekhouding tot steun bij het balansonderzoek. De verklaring dat de boekhouding in overeenstemming is met de wettelijke voorschriften houdt niet in dat iedere post op zichzelf juist is, maar dat de boekhouding als geheel „ordnungsmässig" — d.w.z. naar een redelijk behoorlijk systeem — ingericht is. Dit kan blijken bij het onderzoek van een balans aan de hand van de boekhouding.

Intussehen blijkt de uitbreiding der verklaring waarvan wij hier spraken niet veel om het lijf te hebben.

Een tweede uitbreiding ten opzichte van de Engelsche balansverklaring betreft ook een voorwerp van het onderzoek: n.l. het directierapport. Nu is dat rapport in het Duitse recht een voorgeschreven onderdeel van de jaarstukken, zooals bij ons in sommige gevallen de toelichting op de waardeering der activa. Dit directierapport bestaat uit twee hoofddeelen n.l.

1. een uiteenzetting over den loop der zaken in het afgelopen jaar en over den toestand der vennootschap, benevens mededeeling van voorvallen van bijzonder belang die na balansdatum voorkwamen;
2. toelichtingen op de jaarrekening, waarbij enkele gegevens die niet uit de balans of de winst- en verliesrekening direct

blijken kunnen, afzonderlijk vermeld moeten worden; belangrijke veranderingen in de positie sedert vorig jaar moeten toegelicht worden.

Het is dit tweede gedeelte van het directierapport dat de accountant in zijn onderzoek en zijne verklaring betrekken moet.

De Duitse verklaring neemt van de Engelsche verklaring niet over dat alle verlangde inlichtingen en verklaringen verstrekt zijn. De Duitse accountant zegt dat in zijn rapport of vertelt daarin wat er aan ontbrak.

De Duitse accountant mag niet zeggen dat de balans e.a. „in his opinion" goed is. Dat is trouwens maar een frase, die alleen maar beteekenis hebben kan als de accountant meent dat een ander het waarschijnlijk niet met hem eens zal zijn. De inhoud van de verklaring wordt er zeer door verzwakt, hoewel, ook in dit opzicht is de gewoonte van meer beteekenis dan de logica.

Het is duidelijk dat de in ons land als idieel beschouwde balansverklaring, de enkele onderteekening, op de Duitse opvattingen niet klopt. Wettelijk is zij niet geoorloofd.

Aangenomen wordt dus dat de accountant op grond van goed geslaagde steekproeven uit de juistheid van eenige deelen tot de regelmatigheid van het geheel besluiten mag — immers zijn verklaring, zijn eenig levensteeken dat de buitenwaacht bereikt, wordt door dit steekproevensysteem niet aangetast. Het rapport, waarin de beperkingen van het onderzoek vermeld worden, brengt het, behalve tot de belastingautoriteiten, niet verder dan tot het College van Commissarissen, den Aufsichtsrat. Dit College moet nu zelf beoordeelen b.v. of het wellicht in het accountantsrapport aanleiding vindt diepergaande onderzoekingen te doen verrichten. Dit ligt ook volkomen in het karakter van dat College, want toezicht alleen is zijn taak en van die taak wordt het door het verplichte accountantsonderzoek niet ontslagen. Wel zal een accountantsrapport waaruit niets verkeers blijkt, tot geruststelling en daardoor tot ontlasting van het college kunnen medewerken.

Indien de accountant den indruk krijgt dat belasting- of deviezenvoorschriften overtreden zijn, dan moet hij dit ten spoedigste aan directie en commissarissen mededeelen opdat deze hun maatregelen kunnen nemen. Hij behoeft die overtredingen niet in detail in zijn rapport te behandelen, aangezien hij daartoe veelal de noodige speciale kennis mist. Allermint is hij tot aangifte verplicht van overtredingen die hij meent ontdekt te hebben — dit is alleen het geval waar de plicht voor iedereen geldt n.l. als het hoogverraad betreft.

Indien geheime commissies betaald zijn, dient dit met Commissarissen op de een of andere wijze behandeld te worden — desnoods zonder vermelding in het rapport.

Er is geen beperking mogelijk in de opdracht aan den accountant; wel uitbreiding. Hij kan den inhoud van zijne verklaring door een toevoeging beperken (ons „voorbehoud"). Deze beperking mag niet de goedkeurende verklaring in haar tegendeel verkeeren. Een afkeurende verklaring is trouwens niet geoorloofd; indien geen goedkeurende verklaring gegeven kan worden, dan wordt geene verklaring gegeven. Men dient hierbij te bedenken dat het hier gaat over verplichte contrôle. Een jaarrekening, die gecontroleerd moet zijn, kan niet rechtsgeldig goedgekeurd worden, indien de goedkeurende accountantsverklaring er niet bij is.

Iedere beperking moet duidelijk en ondubbelzinnig uitgedrukt worden; zoo noodig, maar niet bij voorkeur, met vermelding van bedragen, teneinde den omvang van de beperking

te doen uitkomen. In het algemeen is het niet noodig in de formuleering der beperking op details in te gaan. Aanbevolen wordt de normale goedkeuringsformule te gebruiken en daarop te doen volgen „met de beperking dat”, maar *voorschrift* is dit niet.

Weglaten van een deel der goedkeuringsformule maakt deze waardeloos, d.w.z. aanwezigheid van zulk een verminkte verklaring wordt wettelijk met het ontbreken van eene verklaring gelijk gesteld.

De verklaring moet met de stukken gepubliceerd worden. Heeft de accountant de verklaring geweigerd dan moet dat publiek gemaakt worden door doorzending (door de directie) van de mededeeling der weigering aan de Handelsregisters-rechtbank.

De directie kan zich, indien zij met den accountant van meening verschilt over de uitlegging der voorschriften, tegen de weigering beroepen op eene instantie, de „Spruchstelle”, die den accountant tot het verleen van de goedkeurende verklaring kan veroordeelen.

Appel kan door de Spruchstelle toegestaan worden in gevallen waarin eene eindbeslissing van principiele betekenis verwacht worden mag.

De kosten van een proces voor de Spruchstelle, waaronder begrepen een honorarium voor den accountant naar evenredigheid van den tijdsduur van zijn verhoor, komen als regel ten laste der gecontroleerde onderneming. Ingeval de procedure het gevolg is van ongegrond optreden van den accountant kunnen die kosten ook te zijnen laste gebracht worden.

Het ligt voor de hand dat deze Spruchstelle van groot nut zijn kan in het stadium van de doorwerking der ingevoerde maatregelen. De casuïstiek is nog niet voldoende ontwikkeld, er zijn altijd mensen — ook accountants — die bang zijn zich aan koud water te branden — de voorschriften zijn niet alle even duidelijk — in vele gevallen kan het een uitkomst zijn een aangelegenheid aan een college voor te leggen dat zeggen zal dit mag en dat mag niet.

Dit brengt ons naar de vraag — mag in Duitschland, wat hier tussehen beroepsgenooten nog niet uitgemaakt is — een geheime reserve gemaakt worden en wat mag er met een geheime reserve gedaan worden.

Het maken van stille reserves is in Duitschland geoorloofd voorzover dat niet duidelijk willekeurig gebeurt. Duidelijke willekeurigheid is er niet wanneer die reserves niet dwaas hoog gemaakt worden en zij noodig zijn om de onderneming solide en krachtig te maken. Stille reserves berusten op (goed) koopmansgebruik. Maar het is niet toegelaten activa uit de balans weg te laten, zwevende posten in een verkeerde periode te boeken, fictieve schulden op te nemen; dit laatste b.v. vloeit voort uit een der voorschriften over de samenstelling van de balans.

Veel voorkomend en ten volle geoorloofd is het maken van stille reserves door te lage waardeering van voorraden en door versterkte afschrijving op debiteuren; terwijl in het algemeen de aanwezigheid van stille reserves in het directieverslag vermeld moet worden, kan die voor dit deel ervan uitblijven. Ook reserves voor dreigende verliezen b.v. procecrisico, borgstelling, garantieverplichtingen mogen naar den hoogen kant gesteld worden, mits zonder overdrijving.

Het directierapport zal de vorming van stille reserves moeten vermelden, indien zij in verhouding tot de getoonde winst van werkelijke betekenis zijn. Vermelding van het bedrag is niet noodzakelijk.

Bij de opheffing van stille reserves is de mededeelingsplicht omvangrijker. De aldus gekweekte winst moet onder „buitengewone opbrengsten” op de jaarrekening verschijnen tenzij zij uit realiseering van te laag gewaardeerde voorraden voortspuit. Toch moet ook deze „winst” in het directieverslag toe-

gelicht worden, indien anders de winst- en verliesrekening een apert onjuist beeld zou geven, in het bijzonder wanneer deze winst gebruikt wordt om een bedrijfsverlies te dekken of wanneer een belangrijke wijziging in den vermogenstoestand of in de rentabiliteit der onderneming gekomen is.

In de Nieuwe Financier & Kapitalist van 12 December 1937, overgenomen in de „Naamlooze Vennootschap” van 15 Februari 1938 wordt een vonnis besproken van het Reichsgericht van 15 October 1937. Door onvolledigheid dier bespreking lijkt dat vonnis met het hierboven medegedeelde in tegenspraak te zijn. Die tegenspraak is er niet. De beslissing houdt in dat de opheffing van sommige stille reserves niet uit de jaarrekening behoeft te blijken; zij tast echter niet aan, voorzover die bestaat, de verplichting tot mededeeling in het directieverslag (zie „Wirtschaftstreuhand” 15 April 1938).

Een met de geheime reserves verwant geval is dat van de Schutzklausel. De balans e.a. der naamlooze vennootschap moet een eerlijke en trouwe rekening en verantwoording uitmaken, maar het wettelijk voorschrift laat toe datgene te verzwijgen, waarvan de mededeeling belangen der vennootschap, van een daaraan deelnemende onderneming, van het Volk of van het Rijk zou benadeelen. Men zou dit het elastiekartikel kunnen noemen, ware niet te anderer plaatse paal en perk aan deze vrijheid gesteld. Het is nauw uit te leggen — het jaarverslag als geheel moet, ook bij gebruikmaking van deze bevoegdheid, een ware totaalindruk blijven verschaffen. Worden b.v. ongunstige feiten verzwegen, dan moet de mededeeling van gunstige feiten in overeenstemmende mate verzwakt worden. Hoe ongunstiger de verzwegen feiten zijn, des te groter moet het belang zijn op grond waarvan verzwegen mag worden. Het mag ook niet zoo dat de belangen op grond waarvan verzwegen zou worden eigenlijk meer belangen van bij de onderneming verbonden personen of groepen (directie — commissarissen — aandeelhouders) zijn dan van de vennootschap zelf.

Indien er belangenverschil is tussehen de vennootschap en de buitenwereld, dan moet de beslissing tussehen mededeelen of niet mededeelen zoo vallen, dat de belangen van de totale nationale volkshuishouding het meest gediend worden. Nooit mag de credietwaardigheid der onderneming beter voorgesteld worden dan zij is. De belangen van de volkshuishouding en van de landsverdediging staan bovenaan.

De accountant heeft op deze aangelegenheden ernstig in te gaan. Op hem in de eerste plaats berust de plicht te beoordeelen of verzwegen mag worden of niet. Tegenover den accountant kan de directie zich op de Schutzklausel niet beroepen. Hij heeft recht op volledige inlichtingen.

Bij overheidsbedrijven moet de verklaring, en dus het onderzoek, nog een ander onderwerp betreffen. Deze verklaring moet de mededeeling bevatten dat op de bedrijfstoestanden geen aanmerkingen van inslaande betekenis gemaakt kunnen worden. Daarentegen vervalt bij overheidsbedrijven, met uitzondering van voorschotbanken, de controle van het directierapport of een gedeelte daarvan.

Voor niet verplichte controles bestaan geen voorschriften behalve dan die in den eed reeds verondersteld worden — deugdelijkheid, geheimhouding, onpartijdigheid.

Indien de verrichte arbeid overeenkwam met die welke voor verplichte controles voldoende geacht wordt, dan mag ook de daarvoor voorgeschreven verklaring gebruikt worden. Het gebruik daarvan wordt zelfs aanbevolen.

Het aanvaarden van opdrachten met beperkingen is hierbij toegelaten — de verklaring heeft zich te richten naar de ver-

leende opdracht en naar de bevindingen bij de uitvoering ervan.

Zulke verklaringen zijn b.v.

„Deze balans en winst- en verliesrekening stemmen overeen met de op behoorlijke wijze gevoerde boeken”
of
„met de behoorlijk gevoerde boekhouding in overeenstemming bevonden”

en in een nader te noemen geval:

„De bedragen van bovenstaande balans en winst- en verliesrekening stemmen overeen met die van de bedragen der niet door mij onderzochte boekhouding”.

Men verwacht dat mettertijd een eenvormige formuleering ingang zal vinden.

Naar de jaarboek-redactie mededeelt, komt het nog een enkele maal voor dat den accountant gevraagd wordt een onderzoek in te stellen dat alleen op de boekhoudkundige juistheid van eenig stuk betrekking heeft. Deze opdrachten mogen slechts aangenomen worden indien de opdrachtgever niet de bedoeling heeft met dat stuk voor het publiek te komen en de verzekering geeft de mededeeling der uitkomst niet te zullen misbruiken. Die uitkomst van een zoo zeer beperkt onderzoek mag niet op het onderzochte stuk gesteld worden, maar moet afzonderlijk worden afgegeven. In zulk een mededeeling vooral moet iedere dubbelzinnigheid angstvallig vermeden worden.

Ingeval gevraagd wordt eenig afschrift eensluidend te verklaren dan mag dit geschieden mits daarbij gevoegd wordt

„onderzoek van de boekhouding (resp. balans, rekening, enz.) heb ik niet verricht”.

Bij balansen, te gebruiken bij aanbidding van accoorden, kan de verklaring dienen:

„Ik heb bovenstaand overzicht van den vermogenstoestand op opgemaakt uit de mij voorgelegde boeken en verdere stukken, waarvan de volledigheid mij door de directie verzekerd is — wat de details aangaat, verwijs ik naar mijn rapport.”

De accountant behoeft niet na te gaan hoe zijne verklaring gepubliceerd wordt. Blijkt hem evenwel dat de publicatie niet in overeenstemming is met het stuk dat hij goedkeurde dan moet hij rectificatie verlangen. Daartoe heeft hij zich te richten tot den voorzitter van commissarissen resp. tot alle commissarissen persoonlijk.

Het bestuur der vennootschap alleen draagt de verantwoordelijkheid voor de publicatie. Deze moet steeds volledig geschieden met den juiste tekst van de goedkeurende verklaring. Is deze geweigerd, dan moet die weigering mede bekend gemaakt worden.

Indien den accountant na verleening van de goedkeurende verklaring blijkt dat hij deze ten onrechte gegeven heeft, moet hij die herroepen. Dit mag natuurlijk slechts in zeer ernstige gevallen geschieden, maar dan moet de accountant ook ervoor zorgen dat die herroeping algemeen bekend wordt.

De formule die als goedkeurende verklaring voor verplichte controles gebruikt wordt, mag in sommige gevallen ook gebruikt worden voor een toevoeging die niet als een beperking maar als een voorwaarde beschouwd wordt. Als voorbeeld kan een reorganisatiebalans dienen, waarin een aantal maatregelen als toegepast gerekend worden, waarvan de uitvoering nog slechts voorgenomen is. De verklaring kan dan luiden:

„Op grond van het door mij ingestelde (verplichte) onderzoek op grond van de boeken en documenten der vennootschap en de door de directie verstrekte toelichtingen en bewijsstukken verklaar ik dat de boekhouding, de balans, de jaarrekening en het gedeelte van het directierapport dat die stukken toelicht, in overeenstemming zijn met de wettelijke voorschriften mits de kapitaalsvermindering door de algemeene vergadering goedgekeurd wordt.”

Toevoegingen kunnen b.v. ook toegepast worden wanneer de accountant steunt op het werk van een collega of wanneer de balansen der filialen in het buitenland niet door hem gecontroleerd zijn.

Iedere afwijking van den officiëelen tekst moet in het accountantsrapport toegelicht worden.

De toelatingseisen voor de accountants hebben betrekking op hun persoonlijke en zakelijke geschiktheid. Persoonlijk geschikt is slechts wie instemt (nemen wij aan althans passief) met de tegenwoordige staatsinrichting in Duitschland. Lidmaatschap van de partij is niet (nog niet?) voorgeschreven, maar het onderzoek naar de wereldbeschouwing van den candidaat gaat aan het onderzoek van zijn zakelijke geschiktheid vooraf. Overigens moet de candidaat-Wirtschaftsprüfer solvabel zijn en minstens 30 jaren oud.

De zakelijke geschiktheid moet bij een examen blijken, terwijl hij 6 jaren praktijk, waarvan minstens 3 jaren controlearbeid, moet bezitten.

Voor den „beëdigden Bücherrevisor” geldt de leeftijdsgrens niet; de praktische ervaring kan blijken uit 5 jaren praktijk of driejarige praktijk in controlearbeid.

Het examen bestaat voor beide soorten van accountants uit eene opgave die thuis uitgewerkt wordt, twee opgaven die onder toezicht worden gemaakt en een mondelinge ondervraging. De candidaat-Wirtschaftsprüfer heeft bovendien een korte voordracht over een onderwerp uit het accountantsberoep te houden. De beide programma's zijn vrijwel gelijk. Het onderscheid ligt blijkbaar daarin dat de candidaat-Wirtschaftsprüfer voor zijn huiswerk een moeilijke stof te behandelen moet krijgen, dat bij het mondelinge examen meer op de beginselen van de examenvakken ondervraagd wordt en wat het recht betreft de examinatoren zich niet, als voor den beëdigden Bücherrevisor, tot de belangrijkste bepalingen moeten beperken. Wat hiervan in 1½ uur mondeling examen terechtkomen moet, is mij niet duidelijk. Voor het huiswerk krijgt de candidaat-Wirtschaftsprüfer acht weken, de candidaat-Bücherrevisor zes. Van ieder vraagstuk dat onder toezicht uitgewerkt wordt, krijgt de een 4 à 6 uur, de ander 4 uren.

De Wirtschaftsprüfer mag zijn beroep niet combineeren met dat van koopman; hij mag niet beroepsmatig als tussenpersoon optreden en geen zaken doen op financieel gebied, behoudens dan het beheer van eigen vermogen, of, als Trustee, dat van anderen.

Hij mag nevens zijn hoofdberoep alle andere beroepen uitoefenen die het karakter van adviseur of dat van trustee hebben; hij mag dus Treuhänder zijn, Raadgevend Ingenieur, Belastingsadviseur, Advocaat, Notaris, Oetrooibezorger. Hij mag ook leeraar zijn en schrijver over beroepszaken. Maar hij kan geen Wirtschaftsprüfer blijven indien hij in die andere beroepen zijn hoofdzakelijke bezigheid vindt.

Hij moet onafhankelijk zijn en daarom kan hij niet tegelijk zijn arbeidnemer, behalve als leeraar of in een Prüfungs-gesellschaft, geen directeur of vertegenwoordiger of commissaris

eener naamlooze vennootschap (al weer de Prüfungsgesellschaft daargelaten), geen ambtenaar, geen accountant in dienst van het Ministerie van Financiën.

Hij mag geen verklaringen afgeven voor ondernemingen, waarvan de leiding bijzonderen invloed op hem zou kunnen hebben (o.a. door bloedverwantschap).

De mogelijkheid is voorzien dat een balansonderzoek aan meer dan een accountant tezamen opgedragen wordt. In dat geval moeten allen de balansverklaring ondertekenen.

Dienstaanbieding is slechts op aanvraag van den opdrachtgever geoorloofd. Schriftelijk aanbieden van referenties is verboden. Adverteeren is verboden. Naambordjes moeten bescheiden zijn, eveneens de briefhoofden. De titel Wirtschaftsprüfer is beschermd — toevoegingen, b.v. „öffentlich bestellt” of „bestellt für das ganze Rechtsgebiet” zijn niet geoorloofd, ook al zijn ze juist.

Wie accountant en advocaat is, mag zich geen advocaat noemen op het briefpapier dat hij voor zijn accountantspraktijk gebruikt.

Alle concurrentiemaatregelen zijn verboden. Voor het verplichte balansonderzoek zijn tarieven vastgesteld bestaande uit een dagtakse, benevens een bedrag afhankelijk van het kapitaal der onderneming. Afwijkingen zijn slechts geoorloofd voor sommige soorten van ondernemingen (hypotheekbanken b.v.) en wanneer eenzelfde accountant reeds voor de derde maal het onderzoek bij dezelfde onderneming verricht. In dat geval mag een vast bedrag bedongen worden, dat niet meer dan 15 % beneden het tarief liggen mag.

Voor den Bücherrevisor gelden deze bepalingen in het algemeen ook, maar in hoofdzaak slechts hierdoor dat in algemeen zinn naar de plichten der Wirtschaftsprüfer verwezen wordt. Het is mij b.v. niet duidelijk of de onafhankelijkheidsvoorschriften even streng zijn. Het honorarium van den beëdigden Bücherrevisor is niet geregeld. De Bücherrevisor moet een dagboek bijhouden dan wel een kartotheek, waarin zijne opdrachten en de opgelegde beperkingen vermeld worden — iedere inschrijving moet afzonderlijk ondertekend worden. Een soortgelijk voorschrift is er voor den Wirtschaftsprüfer niet. Alleen voor den Bücherrevisor geldt ook dat hij een opdracht slechts om gewichtige redenen mag afwijzen.

De Bücherrevisor bewaart zijn archief 10 jaren; over het archief van den Wirtschaftsprüfer ontbreken voorts nog bijzondere bepalingen. Van een Wirtschaftsprüfer wiens bevoegdheid vervallen verklaard is, kan het Institut der Wirtschaftsprüfer het archief opheffen.

Het tuchtrecht wordt uitgeoefend door gemengde colleges. Zij kunnen waarschuwing geven of straf opleggen en wel berisping of intrekking van de aanwijzing. Aan Wirtschaftsprüfer kan ook boete tot hoogstens M 1.000 opgelegd worden.

De bevoegdheidsgrenzen tusschen Wirtschaftsprüfer en Bücherrevisoren zijn nog niet nauwkeurig vastgesteld; de regeling voor deze laatsten is trouwens eerst in 1937 tot stand gekomen.

In den aanvang van dit artikel kwamen terloops de adviezen van het Institut der Wirtschaftsprüfer ter sprake. In de 5 jaren van het bestaan der regeling (1933—1937) zijn 48 dezer „Gutachten” afgegeven, daarvan 18 in 1933 en 3 in 1937; de groote stroom heeft opgehouden. Zij zijn alle in „Der Wirt-

schaftsprüfer” gepubliceerd en de inhoud is in de gegevens van het Jahrbuch verwerkt. Zij behandelen belangrijke beschouwingen b.v. over den vorm van een beperking voor de goedkeurende verklaring en of de accountant op de interne controle mag afgaan (des neen) en voor Nederlandsche gevoelens weinig belangrijke, b.v. of de accountant de goedkeurende verklaring mag afgeven indien de directie de belooningen van directie en commissarissen tot één bedrag gecombineerd in plaats van in twee bedragen vermeldt.

Over het geheel genomen — waardevolle aanwijzingen voor de beroepsuitoefening in nieuwe omstandigheden.

L. VAN KAMPEN

NIEUWE MOGELIJKHEDEN VAN HET PONSKAARTENSISTEEM

De techniek van het ponskaartenstelsel heeft zich in de laatste jaren in een zeer snel tempo ontwikkeld. Nog slechts enkele jaren geleden beperkte zich de technische outillage tot de ponsmachine de sorteermachine en de tabelleermachine. De toepassing van de ponskaart bood in die jaren de mogelijkheid om op snelle wijze de gegevens, die in de ponskaart waren opgenomen naar verschillende gezichtspunten te sorteren en te recapituleren. In vergelijking met andere methoden van recapitulatie van verschillende gegevens bood de ponskaart enerzijds het voordeel, dat zoowel het daartoe noodige sorteren, alsook het recapituleren zelf, met een buitengewone snelheid kon worden verricht. Daartegenover stond echter als nadeel, dat de te verwerken gegevens in de kaart geponst moesten worden, terwijl die kaarten daarna in een afzonderlijke arbeidsgang nog moesten worden gecontroleerd. Al naar mate in een bepaalde toepassing het aantal gezichtspunten, waarnaar gesorteerd en gerecapituleerd moest worden grooter was, verminderde de betekenis van de kosten, verbonden aan het maken van de ponskaart, in verhouding tot het voordeel, dat werd bereikt door de snelle mechanische recapitulatie der vereischte gegevens. Bij dezen stand van de techniek van het ponskaartenstelsel, werd dan ook algemeen aangenomen, dat de ponskaart alleen doelmatig toepassing kon vinden in die gevallen, waar de gegevens naar minstens vier à vijf gezichtspunten gesorteerd, verwerkt moesten worden. Deze meening is zoo diep ingeworteld, dat velen meenen, dat ook thans deze norm nog geldig is. De technische outillage van de ponskaartenmachines heeft zich echter in de laatste jaren zoo zeer gewijzigd, dat handhaving van die norm zonder meer, zeker niet gerechtvaardigd is.

In de eerste plaats is de techniek bij de vervaardiging der ponskaarten sterk gewijzigd. De moderne ponsmachines laten een belangrijk sneller bediening toe, het z.g. „blindponsen”, waarbij de bedieningspersoon de oogen constant gericht houdt op de te ponsen gegevens, heeft de arbeidssnelheid aan de ponsmachine eveneens in sterke mate verhoogd, maar van veel grooter belang in dit verband zijn de methoden, die in de laatste jaren worden toegepast om het aantal gegevens, dat met de hand in de ponskaart geponst moet worden te beperken door het gebruik van voorgeponste kaarten en door de reproductie van vaste gegevens door middel van de reproducer. Moest men vroeger alle gegevens van elke bedrijfshandeling met de hand in de kaarten ponsen, steeds meer komt men er toe die voor komende bedrijfshandelingen administratief te standardiseren. Voor die gestandaardiseerde bedrijfshandelingen, worden dan mechanisch, met een snelheid van 6000 kaarten per uur