

tot het op eenige wijze in mindering brengen van deze betaling. Dit zou het immers vroeger evenmin gedaan hebben.

Zal aftrek kunnen plaats hebben dan gaat het in deze slechts om de betaling welke plaats had voor den anderen firmant en zulks op grond van de hoofdelijke aansprakelijkheid der firmanten voor alle schulden van de firma.

Was bel. pl. tijdens het faillissement van de firma voldoende goedgeeweest, dan zou hij voor het deel der schulden van zijn mede-firmant zijn aangesproken en zou hij het verlies, dat hij daardoor leed, in mindering van zijn inkomen mogen hebben gebracht. (R. v. B. Zwolle, B. 4418). Het aftrekbare verlies wordt echter eerst thans geleden, nu bel. pl. in goeden doen is gekomen en dient daarom ook thans in aftrek. In ieder geval brengt de billijkheid dit mede. De fiscus zal n.l. moeten toegeven, dat deze betaling aan crediteuren (en dan voor het volle bedrag) door hen als inkomen moet worden aangegeven. Hoe zullen deze crediteuren n.l. destijds hebben gehandeld? Zij zullen op de vordering, welke zij op de firma hadden, het onbetaald gebleven gedeelte hebben afgeschreven; vermoedelijk is de vordering daarna uit hun boeken verdwenen; mogelijk ook niet, maar dit is alleen maar een boekhoudkwestie. Dat er echter aanleiding had bestaan om de vordering wel in de boekhouding opgenomen te houden blijkt thans en dan zal deze betaling dan ook automatisch als winst naar voren zijn gekomen. Nu de bronnentheorie gewijzigd is, is er te meer aanleiding om met klem op dezen aftrek aan te dringen.

Het afschrift van de Uitspraak op het bezwaarschrift bevatte de volgende overweging:

„Overwegende: dat door reclamant in het jaar 1942 ten behoeve van „zijn vroegeren mede-vennoot in de firma X. is voldaan f

„dat reclamant thans voor dit bedrag een vordering op den vroegeren „mede-vennoot bezit, aan welke vordering per den balansdatum echter „geen waarde is toe te kennen;

„dat dus het zuiver inkomen dient te worden verminderd met f

„Besluit den aanslag te verminderen met een bedrag van f

Hieruit volgt dus, dat de in den aanhef gestelde vraag positief kan worden beantwoord.

BOEKBESPREKING

De verhouding tusschen den public accountant en den internen controleur, openbare les van Mr. B. Moret

door G. P. J. Hogeweg

Op 7 December 1945 sprak Mr. B. Moret in zijn openbare les bij de aanvaarding van het ambt van lector aan de Nederlandsche Economische Hoogeschool over dit onderwerp en deze openbare les verdient zeker de aandacht van de public accountants en dus van de lezers van het M.A.B. Het onderwerp heeft, zooals Mr. Moret zegt, meermalen de aandacht gehad. Tusschen 1929 en 1939 hebben verschillende sprekers op Accountantsdagen en schrijvers in het M.A.B. hun licht op dit onderwerp laten schijnen, en nog in het Aprilnummer 1946 van het Maand-

blad wordt er door Wintersteyn in een artikel over „De Externe Contrôle bij Banken” de aandacht op gevestigd.

Het onderwerp is dan ook van groot belang, meer speciaal in verband met de externe contrôle bij de groote en zeer groote concerns, die ook in ons land ontstaan zijn en nog zullen ontstaan. Deze kunnen in hun organisatie, om bestuurbaar te blijven, een goed georganiseerde interne contrôle niet missen en wijden aan dit deel der organisatie dan ook ten volle de aandacht, die het verdient. Zij hebben een interne contrôle afdeeling, die in alle deelen van het bedrijf ingrijpt, veelal, maar niet altijd onder leiding van een bevoegd accountant, lid van een der voraanstaande accountants-organisaties. Maar daarnaast hebben vele dezer concerns ook behoefte aan externe contrôle, die leidt tot een goedkeurende verklaring onder de jaarrekening, zulks ten behoeve van het maatschappelijk verkeer. Aandeelhouders en verdere belanghebbenden, die hun vertrouwen aan het concern geven, wenschen een verklaring van een onafhankelijken deskundige omtrent deze stukken alvorens aan het bestuur décharge te verleenen. In Nederland bestaat in tegenstelling tot vele andere landen nog geen wettelijk voorschrift, betreffende de verplichte accountantscontrôle op boekhouding en jaarrekening van N.V.'s, maar wat niet is, kan ook hier komen. Wij hebben nog in de laatste nummers van het M.A.B. gelezen, hoeveel zorg in Engeland nog kort geleden aan de herziening van deze wettelijke voorschriften is besteed, en tot welk resultaat dit heeft geleid, en de behoefte aan zulke voorschriften is ook in Nederland reeds meermalen gevoeld. Ook daarom is het nuttig, dat in deskundige kringen reeds vooraf zoo veel mogelijk een communis-opinio wordt gevormd, omtrent het onderwerp, dat Mr. Moret voor zijn openbare les heeft gekozen, en hij deed goêd deze vraagpunten weer aan de orde te stellen.

Het blijkt, dat Mr. Moret het niet eens is met de veelal uitgesproken meening, dat het voor het vraagstuk van de samenwerking van den public accountant met de interne contrôle van belang is, dat de interne contrôle staat onder leiding van een accountant, waardoor het vraagstuk wordt teruggebracht tot dat van samenwerking tusschen collega's. Dat kan, zegt hij, wel invloed uitoefenen op een deel der werkzaamheden van den public accountant, maar hij ziet geen principieel verschil tusschen samenwerking met den internen accountant of met eenige andere interne contrôle-instantie. Voorop staat, dat alleen sprake kan zijn van samenwerking als er een actieve interne contrôle-instantie is, speciaal met de contrôle werkzaamheden belast, maar naar de meening van Mr. Moret doet het er in principe weinig toe, of de leiding van deze afdeeling wordt toevertrouwd aan een public accountant of aan ambtenaren in dienst der onderneming. Een conclusie waartoe ook Prof. Blazer kwam in zijn openbare les over „Contrôle bij Banken” in 1929 bij de aanvaarding van het ambt van lector.

Allereerst schetst dan Mr. Moret m.i. duidelijk het onweerlegbare verschil tusschen de verantwoordelijkheid en de ervaring van den internen en den public accountant, waaruit volgt, dat voor de contrôle van de jaarrekening de eerste den public accountant nooit kan vervangen. In landen waar accountantscontrôle van gepubliceerde jaarrekeningen is voorgeschreven, vindt men dan ook steeds bepaald, dat aangestelden bij de onderneming niet tot „auditor” kunnen worden benoemd. Mr. Moret gaat dan ook niet accoord met die enkele gevallen, die in Nederland voorkomen, waar aan den internen accountant door commissarissen een onbepaalde contrôle opdracht wordt gegeven, in verband met de te publiceren jaarrekening. Terecht meent hij, dat het principieele verschil daar-

door niet wordt opgeheven. De interne controle afdeeling heeft een eigen taak, die in de details van het bedrijf veelal dieper doordringt dan de public accountants, en die ook op het gebied van interne organisatie permanent werkzaam is. Het werk van den public accountant is in eerste instantie gericht op de controle der jaarrekening en zulks overeenkomstig de behoefte van het maatschappelijk verkeer, al zal hij, vooral in de minder omvangrijke bedrijven ook de adviseur blijven in vraagstukken van organisatie.

Mr. Moret behandelt dan de vraag of het praktisch uitvoerbaar is om de interne controle geheel aan den public accountant met zijn staf op te dragen, een systeem dat een 15 tal jaren geleden wel is gepropageerd. Theoretisch zou die mogelijkheid wel bestaan, maar om praktische redenen voor de bedrijfsleiding is aan deze pogingen geen gevolg gegeven. Er zou van het standpunt van den public accountant niet veel verschil bestaan tusschen dit systeem en het bestaan van een eigen controle afdeeling in het bedrijf onder leiding van een bevoegd accountant, die zijn taak vervult volgens de instructies van den externen controleur.

Ik meen, dat de praktijk dit wel heeft beaamd. Wanneer de geschetste ideale toestand bestaat kan inderdaad de public accountant de interne controle bij de uitvoering van zijn taak inschakelen zonder hierdoor het gewekte vertrouwen van het publiek te beschamen, mits de public accountant zich steeds van zijn eigen taak en verantwoordelijkheid bewust blijft.

Het nieuwe Reglement van Arbeid van het N.I.v.A. erkent dit ook in art. 7, al. 2 luidende:

„Indien de verklaring van het andere lid niet is gegeven in de uitvoering van de praktijk in vrij beroep, is het lid gehouden door eigen aanvullend onderzoek een zoodanigen grondslag voor zijn verklaring te leggen, dat zijn arbeid blijft voldoen aan het tweede lid van artikel 2.”

Het reglement erkent dus, dat de public accountant van een verklaring van een internen accountant gebruik kan maken, mits hij daarnaast een eigen aanvullend onderzoek verricht. Maar Mr. Moret bepleit, dat de public accountant ook de verklaringen van een interne controle-afdeeling mag gebruiken, als deze niet onder leiding staat van een bevoegd accountant wanneer althans deze werkt overeenkomstig de voorschriften van den public accountant. Hij ziet alleen verschil in de mate van het toezicht, dat de public accountant op het werk van de interne controle afdeeling moet houden. Het nieuwe Reglement van Arbeid regelt deze materie niet, maar het komt mij voor, dat de bepalingen omtrent het gebruiken van verklaringen van derden in dit Reglement limitatief zijn, en dat daaruit niet kan volgen, dat ook verklaringen van anderen, dan de daarin genoemden, gebruikt mogen worden, in het bijzonder dan, verklaringen van aangestelden in het bedrijf, vormende de interne controle afdeeling, niet leden van een erkende accountants-vereeniging.

Mr. Moret is van oordeel, dat wanneer het den public accountant is toegestaan bij zijn werk gebruik te maken van de hulp van ondergeschikten, onder zijn toezicht en verantwoordelijkheid, dat er ook geen bezwaren zijn, als de accountant hiertoe de interne controle in het bedrijf aanwezig, inschakelt.

Ik ben van meening, dat Mr. Moret er niet is in geslaagd deze stelling te bewijzen. Voor mij is er een groot verschil tusschen de in het accountantskantoor opgeleide assistenten, die team spirit verkrijgen en inzicht in de eischen door de leiders van het kantoor gesteld, die naar de mate van hun ontwikkeling en ervaring met werk van meer of minder belang worden belast, die een deel uitmaken van de organisatie van het accountants-

kantoor en geregeld aan hun chefs verantwoording afleggen over het door hen verrichte werk en de bediende van het te controleeren bedrijf, die zich toch in de eerste plaats aan dat bedrijf verwant gevoelt, en onder dagelijksche leiding van en in vriendschappelijk verkeer met andere employé's van het bedrijf staat.

Mr. Moret erkent ten volle, dat de externe accountant een grootere zekerheid heeft, als de interne contrôle onder leiding staat van een gediplomeerd accountant en dat hij dan minder intensief op de contrôle behoeft toe te zien, maar acht dit slechts een gradueel verschil. M.i. is hier van een principieel verschil sprake. Een principieel verschil van zoodanig belang, dat er geen algemeene gereguleerde toestemming van steun op deze interne contrôle kan worden gegeven. Mr. Moret pleit daar in het algemeen voor, en ik acht dat een gevaar voor de ontwikkeling van het accountantsberoep. Wanneer in een bepaald geval de public accountant overtuigd is van de deskundigheid, bekwaamheid en integriteit van den leider van een interne contrôle afdeeling, niet accountant, een overtuiging gebaseerd op nauwe samenwerking gedurende langeren tijd en een nauwkeurig naleven van de voorschriften door den accountant gegeven omtrent de werkwijze van de interne contrôle, kan de public accountant misschien verder gaan met steunen op de interne contrôle en toch de overtuiging hebben, dat hij aan art. 2 lid 2 van het Reglement van Arbeid voldaan heeft, maar à priori stellen, dat er slechts een gradueel verschil bestaat met het geval waar de leiding van de interne contrôle aan een erkend accountant is opgedragen, lijkt mij niet aannemelijk.

Wanneer wij de opeenvolgende publicaties omtrent de verhouding tusschen den public accountant en den internen controleur nagaan, valt een meer en meer afglijden naar vertrouwen in de interne contrôle op, ondanks de zoo herhaalde waarschuwingen. Mr. Moret, meent dat zijn stellingen niet afwijken van de Leer van het Gewekte Vrouwen, al is zijn standpunt afwijkend van dat van Prof. Limperg. Het gevaar, dat de contrôle van den public accountant onvolkomen wordt, bij toepassing van de stellingen van Mr. Moret is n.m.m. groot en dan komt men toch zeker in strijd met de genoemde Leer.

Ten slotte legt echter Mr. Moret nog eens nadrukkelijk de verschillende functies van den internen controleur en den public accountant vast en wel in deze bewoordingen:

„Het feit echter, dat de externe accountant een geheel andere functie „vervult dan de interne controleur, maakt, dat de aanwezigheid van dezen laatsten in een bedrijf de behoefte aan een externen accountant, als een „van de bedrijfsleiding onafhankelijk deskundige, nooit kan doen vervallen.

„De externe accountant zal bij zijn contrôle gebruik moeten maken van „den steun van de interne contrôle, onder door hem te stellen eischen, en zal dat te geruster doen, naar mate hij meer overtuigd is van de deskundigheid van dezen internen controleur en van de onafhankelijke plaats, „die hij in de organisatie van het bedrijf inneemt; de eigen taak van den „accountant blijft echter hierdoor onaangetaast en wordt bepaald door zijn „verantwoordelijkheid tegenover het maatschappelijk verkeer”.

Als de public accountants dit laatste nu maar steeds duidelijk voor oogen houden, dan zullen zij gemakkelijker staan tegenover de vraag, hoe in een bepaald geval samenwerking met de interne contrôle instanties mogelijk is.