

totale netto winst van Philips uitgedrukt in procenten van den omzet bekend zijn, dan zou men daaruit toch niet mogen concluderen, dat het verschil tussehen kostprijs en verkoopprijs voor alle producten gelijk is aan dat percentage. Het is zeer wel mogelijk, dat ondanks het feit, dat netto winst behaald wordt verschillende producten met verlies verkocht worden, of bepaalde markten verliesgevend zijn voor producten, die op andere markten een ruime winst laten. Omgekeerd mag men ook uit het bestaan van een verlies bij de Spoorwegen niet afleiden, dat alle vervoerdiensten, die door de Spoorwegen verricht worden, worden verricht tegen een prijs, die ligt beneden de economische kosten. Zou de strijd in het verkeerswezen gevoerd worden tussehen twee bedrijven die beide het geheele vervoer over het geheele land zouden verzorgen en die beide hun aandeel zouden hebben te dragen in de algemeene vervoerplicht, dan zou uit het bestaan van een verliessaldo in één van die bedrijven kunnen worden afgeleid, dat de concurrentiestrijd in enkele deelen van het vervoer wordt gevoerd op basis van een prijs, die ligt beneden de economische kosten en dat dus deze irrationeële prijspolitiek schade moet opleveren voor het andere bedrijf, dat voor het geheele land en voor alle deelen van het vervoer door den concurrentiestrijd gedwongen wordt om zich bij die prijzen aan te passen. Maar ditzelfde geldt geenszins voor de huidige organisatie van het vervoerbedrijf hier te lande. Zoowel ter zake van het reizigersverkeer, als ter zake van het goederenvervoer concentreert zich de concurrentie op de verkeersrijke verbindingen en de meest loonende massavervoeren; de algemeene vervoerplicht is eenzijdig opgelegd aan het spoorwegbedrijf. Dat die gedeelten van het vervoer, waarin de concurrentie zich niet doet gelden, de minst rendabele zijn, is wel vanzelfsprekend, want daarin ligt juist de verklaring van het feit, dat het particuliere beroepsvervoer op dat gebied geen concurrentie voert. Indien in die deelen van het vervoer verlies geleden wordt door de Spoorwegen, dan mag daaruit nog niet worden afgeleid, dat de Spoorwegen in den concurrentiestrijd een prijspolitiek volgen, waarbij de economische kosten van het vervoer niet worden gedekt. Het behoeft toch nauwelijks betoog, dat de kostprijs van elken tonkilometer spoorwegvervoer niet gelijk is aan de totale kosten van het bedrijf, gedeeld door het totaal aantal gepresteerde tonkilometers, daarvoor zijn die tonkilometers alle te zeer verschillende van aard, daarvoor is ook de kosteneconstellatie van den tonkilometer in de verschillende deelen van het vervoer te zeer verschillend. Een zeer merkwaardig voorbeeld heeft zich indertijd voorgedaan bij den strijd tussehen de spoorwegen en de wilde bussen en taxi's tussehen Amsterdam en den Haag. De bussen berekenden f 0,75 per enkele reis, het spoorwegtarief was aanmerkelijk hooger. In bovenaangehaalde redeneering wil men het doen voorkomen, alsof deze hoogere prijs van le Spoorwegen nog ligt boven de kosten aan dat vervoer verbonden, omdat de Spoorwegen met verlies werken. Neen het tegenovergestelde is het geval. De kosten van dat vervoer waren belangrijk lager dan de prijs, die werd betaald door het reizend publiek, maar de overwinst, die op dat vervoer werd behaald was niet voldoende om de verliezen op andere mindere rendabele gedeelten van het vervoer te dekken, daarom leverde het totale spoorwegvervoer verlies op. Ten aanzien van het goederenvervoer geldt geheel hetzelfde, in de verkeersrijke verbindingen, dus juist in de verbindingen, waarin de felste concurrentie wordt gevoerd ligt de vervoerprijs boven de economische kosten van dat vervoer, in de verkeersarme verbindingen is de verhouding tegengesteld.

Zij, die meenen, dat ons land gebaat zou zijn door een ingrijpende inperking van de spoorwegexploitatie en een overheveling van een overwegend deel van het spoorwegvervoer naar het particuliere beroepsvervoer onderschatten veelal de zeer verreichende consequenties, die dat zou hebben. Vooral bij

massale vervoeren bij bijzondere gelegenheden is het spoorwegverkeer volkomen onmisbaar. Bij samenkomsten van tienduizenden menschen zou ons wegnemen niet in staat zijn het vervoer te verwerken, indien het geheele vervoer langs den weg zou moeten plaats vinden. Men zou het wegnemen ook niet kunnen aanpassen aan deze behoefte, omdat zulke bijeenkomsten in zeer verschillende deelen van het land plaats vinden en het zou uit den aard der zaak niet te reehtvaardigen zijn de capaciteit van ons geheel wegnemen duurzaam op te voeren tot het niveau, dat vereischt is bij zulke speciale gelegenheden. Maar ook bij regelmatig terugkeerend massavervoer, zooals bijv. het vervoer van forensen zouden de economische kosten van het wegvervoer door een volledige uitschakeling van het spoorwegvervoer zeer sterk stijgen. Welke enorme investaties zouden noodig blijken voor de verbreding van wegen, de inrichting van parkeerterreinen en voor de constructie van de veiligheidsinrichtingen, die op de wegen zouden moeten worden aangebracht, als alle forensen per auto of autobus naar de groote steden zouden moeten reizen.

Dat de ongunstige uitkomsten van het spoorwegbedrijf bij velen een ernstigen wrevel opwekken is volkomen verklaarbaar. dat er van zoovele zijden aandrang wordt uitgeoefend, om alles in het werk te stellen om die verliezen te verminderen, is begrijpelijk, dat het particuliere beroepsvervoer een krachtige actie voert, om zich te handhaven in die deelen van het vervoerswezen, waar het zijn economisch bestaanrecht heeft bevoezen en dat men in die kringen beducht is voor maatregelen tot sanering van het spoorwegbedrijf, die de bestaansmogelijkheden van dat bedrijf zullen aantasten, behoeft al evenmin verwondering te wekken, maar om te komen tot een daadwerkelijke oplossing van deze moeilijkheden moeten de daaraan verbonden problemen zuiver worden gesteld en het komt mij voor, dat men daarbij dan, in afwijking van de algemeen verbreide meening, uit moet gaan van de volgende stellingen.

- 1e. een beperkt bedrijfsverlies is in het spoorwegbedrijf te reehtvaardigen, in verband met de beschikbaarheidsnuttigheid en in verband met het feit, dat de gebruiksnuttigheid in verschillende deelen van het vervoer hooger is, dan de maximum prijs, die in het uniform tarief is vastgesteld.
- 2e. dat bij de beoordeeling van de verliespositie de lasten van rente en afschrijving gebaseerd moeten worden op de vervangingswaarde der in economischen zin bruikbare bedrijfsmiddelen.
- 3e. dat bepaalde deelen van het vervoer ook bij vervoer over den weg of te water verliesgevend zouden zijn, zoodat deze verliesoorzaak niet zou worden uitgeschakeld door de wijziging van den aard van het vervoermiddel.
- 4e. dat uit de verliespositie van het spoorwegbedrijf niet mag worden geconcludeerd, dat de Spoorwegen zich in den concurrentiestrijd met andere vervoermiddelen schuldig maken aan irrationeële prijsonterbieding.
- 5e. dat de overhead-charges van het wegverkeer in zijn geheel gezien een enorm aceres zouden vertoonen bij uitschakeling van het spoorwegvervoer, waarbij het twijfelachtig is, of het wegverkeer op die verhoogde kostenbasis rendabel zou zijn.

A. M. GROOT.

---

**AMERIKAANSCH ACCOUNTANTS-  
VERKLARINGEN OMTRENT DE CONTROLE  
VAN CONCERNS**

---

In een vorige jaargang heb ik enkele aantekeningen gepubliceerd omtrent een Zweedsche accountantsverklaring, voor-



komende in het jaarverslag der Swedish Match Company. In het onderstaande mogen enkele opmerkingen volgen bij het weergeven van een tweetal Amerikaanse certificaten, opgenomen in de jaarverslagen van zeer groote, ook in ons land bekende, Noord-Amerikaanse concerns. Ik zal allereerst deze verklaringen, zooals zij voorkomen in de officieele vertalingen der betreffende jaarverslagen, laten volgen:

*Shell Union Oil Corporation* (jaarverslag over 1936).

Aan den Raad van Bestuur der  
Shell Union Oil Corporation.

Wij hebben de gecombineerde balans der Shell Union Oil Corporation en hare dochter-maatschappijen per 31 December 1936 en de betreffende staat van surplus en ontvangsten over het jaar 1936 nagezien. In verband daarmee hebben wij de boeken en andere bescheiden van de maatschappij en hare geconsolideerde dochter-maatschappijen, en wat verder tot bewijs kon strekken, nagezien en vergeleken en bij de directies en geëmployeerden der maatschappijen naderen uitleg en inlichtingen ingewonnen; wij stelden tevens een algemeen onderzoek in naar de boekhoudingen en de exploitatie- en inkomsten-rekeningen over 1936, doch dit onderzoek ging niet tot details.

Aan de hand van ons onderzoek, geeft naar onze meening de bijgaande gecombineerde balans en de daarbij behoorende staat van surplus en ontvangsten, blijkens de gevolgde boekingsmethodes, waarin gedurende het jaar geen verandering werd gebracht, een goed beeld van de positie en de bedrijfsresultaten der gecombineerde maatschappijen per 31 December 1936.

Price, Waterhouse & Co.

*Cities Service Company* (jaarverslag over 1936).

Aan den President en Commissarissen van de  
Cities Service Company, New York City.

Wij hebben de balans der Cities Service Company per 31 December 1936 en de inkomsten en surplusrekening over het jaar 1936 nagezien. Tevens hebben wij de balansen van verschillende dochter-maatschappijen nagezien, welke boekjaren respectievelijk tussehen 30 September en 31 December 1936 eindigen, benevens hare inkomsten- en surplusrekeningen over de respectievelijke boekjaren. In verband hiermede onderzochten en toetsten wij de boeken en andere bescheiden der maatschappijen en verkregen informaties en naderen uitleg van directies en personeel der maatschappijen; wij stelden eveneens een algemeen onderzoek in naar de boekhoudingen en de exploitatie- en inkomstenrekeningen over de betreffende boekjaren, doch dit onderzoek ging niet tot details. Wat betreft de andere dochtermaatschappijen (waaronder enkele belangrijke), welke resultaten verwerkt zijn in de geconsolideerde financiële overzichten van dit verslag, werden ons de rapporten van andere accountantsfirma's over boekjaren op data tussehen 25 September en 31 December 1936 eindigende ter inzage verstrekt. Van de dochter-maatschappijen, welke boekjaar op een andere datum dan 31 December 1936 eindigde, hebben wij de financiële resultaten over de tussehenliggende periode ingezien.

Aan de hand van ons onderzoek en aan ons getoonde financiële bescheiden en verstrekte inlichtingen en aangenomen, dat de bedrage, welke de maatschappijen voor afschrijving wegens uitputting, waardevermindering, en vernieuwing hebben vastgesteld, en de totaal hiervoor gevormde reserves voldoende zijn, geeft op basis daarvan naar onze meening, in overeenstemming met de gevolgde boekingsmethodes, waarin gedurende het jaar geen verandering kwam, de bijgaande Geconsolideerde Balans en bijbehoorende Gecombineerde Inkomsten- en Surplusrekening, tezamen met de daarbij vermelde toelichtingen, der Cities Service Company en hare dochter-maatschappijen den financiëleen toestand der maatschappij op geconsoli-

deerde basis per 31 December 1936 weer, benevens de resultaten van de exploitatie over dat jaar. Op dezelfde basis geeft de bijgaande Balans en Inkomstenrekening der Cities Service Company, tezamen met de daarbij vermelde toelichtingen de toestand van die maatschappij op 31 December 1936 weer, benevens de resultaten van de exploitatie (inclusief aanverwante maatschappijen) over dat jaar.

(w.g.) Peat, Marwick, Mitchell & Co.

Bij vergelijking dezer beide verklaringen valt allereerst op, dat niettegenstaande een belangrijk verschil in omvang, hunne strekking ongeveer identiek is. Daar de inhoud der verklaringen vrijwel op gelijk peil staat, verdient de meer beknopte der Shell Union ongetwijfeld de voorkeur boven de langdradige der Cities Service.

Een volkomen overeenstemming tussehen beide verklaringen ligt opgesloten in de gelijkkluidende mededeeling: „*doch dit onderzoek ging niet tot details*”. Deze mededeeling heeft betrekking op het algemeen onderzoek naar de boekhoudingen en de exploitatie- en inkomstenrekeningen, waaruit wij mogen afleiden, dat dit onderzoek min of meer globaal is geweest en niet vergeleken kan worden met de volledige controle, die de Nederlandsche accountant toepast, indien hem een verklaring ter goedkeuring der jaarstukken wordt gevraagd. Hieruit volgt onmiddellijk, dat de Nederlandsche accountantsverklaring op een hooger plan staat en een belangrijk grooter vertrouwen vermag op te wekken dan de Amerikaanse certificaten conform de bovenstaande specimen. Ik herinner in dit verband aan eene soortgelijke opmerking ten aanzien der controle onzer Engelse collega's door Prof. *Limperg* geuit bij zijne bespreking in dit Maandblad van de accountantsverklaring voor de N. V. Philip's Gloeilampenfabrieken in de Engelse pers. Deze opmerking voorkomende in het nummer van Januari 1935 luidde: „Het is ieder ingewijde bekend en ook herhaaldelijk in het openbaar gebleken, dat de Engelse accountant in het algemeen in menig opzicht zijn taak veel meer beperkt.”

Wat in de derde plaats opvalt, is de gebrekkige formulering dezer Amerikaanse verklaringen. De beknopte verklaring van Price Waterhouse is althans nog leesbaar, doch ook haar constructie is verre van fraai. In deze verklaring wordt achtereenvolgens geconstateerd, dat werd nagezien:

- a. de gecombineerde balans, staat van surplus en ontvangsten (met ontvangsten wordt blijkbaar bedoeld de inkomstenrekening) van moeder- en dochtermaatschappijen;
- b. de boeken en andere bescheiden;
- c. de boekhoudingen en de exploitatie- en inkomstenrekeningen.

Alleen van dit laatste onderzoek wordt verklaard, dat het niet ging tot in details. Van eene beperking ten aanzien van het onderzoek sub b wordt niets gezegd, waardoor de suggestie wordt gewekt, dat de boeken en bescheiden wel tot in details gecontroleerd zijn, hetgeen echter m.i. aan gerechte twijfel onderhevig is. Immers men zou dan moeten onderscheiden tussehen:

- 1e. het nazien en vergelijken van boeken en bescheiden, en
- 2e. het onderzoek der boekhoudingen en der exploitatie- en inkomstenrekeningen.

Het wil mij voorkomen, dat het nazien en vergelijken van boeken en bescheiden, althans volgens onze Hollandse opvatting, impliceert het onderzoek der boekhoudingen en der rekeningen. Indien nu dit laatste, zooals uitdrukkelijk wordt geconstateerd, niet tot in details gebeurt, kan m.i. ook van eene volledige controle van boeken en bescheiden geen sprake zijn.

Terwijl wij in ons land ons het hoofd breken, althans uitvoerig discussieeren over problemen als de vraag, of de accountant van een concern verplicht is het controleplan op te maken



van den buitenlandschen accountant of althans diens controleplan heeft te beoordeelen, verklaren onze Amerikaanse collega's eenvoudig, dat hun de desbetreffende rapporten *ter inzage zijn verstrekt*. Hieruit mogen wij afleiden, dat zij deze rapporten ook hebben *ingezien*, doch verder zal hunne bemoeiing op dit punt wel niet gaan. Wij mogen deze veronderstelling met een gerust hart uiten, omdat in de daaropvolgende zin van het certificate der Cities Service ten aanzien der dochtermaatschappijen, waarvoor geen accountantsrapporten overgelegd werden, ook slechts verklaard wordt, dat hunne financiële resultaten werden *ingezien*. Hoe kritisch men deze resultaten ook moge hebben bekeken, men zal moeten toegeven, dat een zoolosse grondslag voor eene verklaring omtrent de waarheid en juistheid der verantwoordingsstukken, althans volgens de in Nederlandsche vakkringen bestaande opvattingen, ten eenemale onvoldoende is.

Het meest merkwaardige in de verklaring van Peat, Marwick, Mitchell & Co. is dan ook, dat zij zich in het geheel niet uitspreken omtrent de waarheid en juistheid der balans en resultaten-rekeningen, doch dat zij alleen constateert, dat de verantwoordingsstukken den toestand weergeven, zooals die uit de boeken en verkregen inlichtingen blijkt. Er wordt dus geen oordeel uitgesproken, noch over de afschrijvingen, noch over de materiele juistheid der balansposten en der resultatenrekeningen. In dit opzicht gaan Price Waterhouse in hun certificate over de Shell Union althans iets verder, doordat zij verklaren, dat de gecombineerde balans en de daarbij behoorende staat van surplus en ontvangsten, blijkens de gevolgde boekingsmethodes, een goed beeld geven van de positie en de bedrijfsresultaten der gecombineerde maatschappijen per 31 December 1936.

Resumeeerende meenen wij als onze conclusie dezer beknopte beschouwing van de verklaringen van een tweetal leidinggevendes Amerikaanse accountantsfirma's te mogen stellen, dat hunne verklaringen verre ten achter staan bij en dus ook minder waarborgen bieden resp. minder vertrouwen kunnen wekken dan de verklaringen voor het jaarverslag der Nederlandsche accountantsfirma's van naam. Zij staan op het peil der verklaringen, die in de beginperiode der accountancy in ons land gangbaar waren en welke hierop neerkwamen, dat de accountant aan H.H. commissarissen of aandeelhouders mededeelde, dat hij de balans en winst- en verliesrekening in overeenstemming had bevonden met de door de boeken en bescheiden aangegeven cijfers. Wij zijn in ons land aan deze slappe, weinig zeggende verklaringen reeds lang ontgroeid, waaruit een keer te meer blijkt, dat de accountancy in ons land in het algemeen veel verder is voortgeschreden, dan in de Engelsch sprekende landen. Immers in ons land geeft de accountant in zijn verklaring een eigen oordeel, zoowel omtrent de boekhoudkundige als omtrent de bedrijfshuishoudkundige juistheid van balans en winst- en verliesrekening, terwijl deze somstijds wordt uitgebreid tot een rapport (zooals in het jaarverslag van Philips) tot eene uitvoerige toelichting omtrent de essentiële factoren, die de financiële positie en het resultaat beheerschen. Alleen door dergelijke verklaringen en rapporten leert o.i. het publiek het werk van den accountant op zijn juiste waarde schatten en wordt het vertrouwen in zijn preventieve en repressieve controle-werkzaamheid versterkt.

J. J. M. H. NIJST

## DE ACCOUNTANT ALS GETUIGE

Arrondissementsrechtbank Amsterdam, 23 Januari 1936  
(Rechter-Commissaris Mr M. D. K. S. van Lier)

Klaas Willem Dokter, wonende te Amsterdam, eischer, procureur Mr G. Parser,

tegen:

H. J. Verburgt Sr., wonende te Hilversum, gedaagde, procureur Mr J. M. Hoofiën.

Gezien de stukken waaronder de grosse van een vonnis van de Rechtbank te Amsterdam, Eerste Kamer, d.d. 15 October 1935 tusschen deze partijen geweest, waarbij gedaagde is toegelaten tot getuigenbewijs, dat eischer niets van zijn opdracht heeft terecht gebracht en zich schandelijk van zijn taak heeft gekwetend; met bepaling, dat dit getuigenverhoor zal geschieden voor den ondergeteekende als rechter-commissaris;

Overwegende, dat de in deze opgeroepen en verschenen getuige Jan Koerse, accountant der directe belastingen, heeft verklaard zich van het afleggen van getuigenis te wenschen te verschoonen uit hoofde van zijn beroep van accountant van de directe belastingen;

Overwegende, dat artikel 1946, 3° Burgerlijk Wetboek dit verschooningsrecht toekent aan alle degenen, die uit hoofde van hunnen stand, beroep of wettige betrekking tot geheimhouding verplicht zijn, doch alleen en bij uitsluiting nopens hetgeen waarvan de wetenschap aan hen als zoodanig is toevertrouwd;

Overwegende, dat deze verplichting van dezen getuige wordt omschreven in de Wet, en wel in de Wet op de Inkomstenbelasting in artikel 102 en in de Wet op de Vermogensbelasting in artikel 52; en mitsdien deze verplichting niet verder reikt dan hare omschrijving daar gegeven;

Overwegende, dat genoemd artikel 102 den belastingambtenaar geheimhoudingsplicht oplegt nopens inkomen, opbrengst, uitdeelingen, en in het algemeen nopens de zaken of werkzaamheden van een ander; en genoemd artikel 52 nopens iemands vermogen;

Overwegende, dat mitsdien getuige's verschooningsrecht niet verder reikt dan nopens inkomen, opbrengst, uitdeelingen, de zaken of werkzaamheden of vermogen van een ander;

Overwegende, dat daarvan hier niet de rede is, immers de te stellen vragen blijkens genoemd vonnis slechts betreffen de vraag of eischer al of niet goed gehouden heeft de boeken van gedaagde; en deze vragen kunnen worden beantwoord zonder iets te openbaren omtrent inkomen, opbrengst, uitdeelingen, zaken, werkzaamheden, en vermogen van een ander, en de getuige onder het voorbehoud van beantwoording van slechts dusdanige vragen getuigenis kan afleggen;

Rechtdoende:

Beslissen, dat de getuige zich in deze niet vermag te verschoonen en verplicht is onder dit voorbehoud getuigenis af te leggen; enz.

\* \*  
\*

Het bovenstaande vonnis, dat ook gepubliceerd werd in de Nederlandsche Jurisprudentie 1937 no. 606, brengt in herinnering de polemiek tusschen de heeren Mr Th. W. Branbergen en L. van Essen Lzn. in de afleveringen van December 1936 (blz. 161 e.v.) en April 1937 (blz. 54 e.v.) van het Maandblad gevoerd.

Het is vaak gevaarlijk algemeene richtlijnen of algemeen geldende beginselen uit rechterlijke beslissingen af te leiden; de rechter stelt zich in op het bijzondere geval, dat hem ter berechting is voorgedragen, en het bijzondere van dat geval vindt alliecht zijn weerslag in de beslissing, die hij geeft.

In de procedure, waarin bovenstaande beslissing gegeven werd, had gedaagde te bewijzen, dat eischer de boeken van gedaagde niet op de juiste wijze had gehouden.

Gedaagde had, om dit bewijs te leveren, als getuige gedagvaard een accountant der directe belastingen, die uit hoofde van zijn functie eens bij eischer diens boekhouding had moeten onderzoeken. Blijkens de woorden van het vonnis heeft de accountant zich toen van getuigenis willen verschoonen uit hoofde van zijn beroep van accountant van de directe belastingen. Door