

onderteekening van de balans met het voorbehoud, dat de voorraad niet is opgenomen, is ongeoorloofd, omdat zij een misleiding tegenover het niet deskundig publiek kan zijn.

Artikel 5 van het Reglement van Arbeid zegt dat de leden niet verantwoordelijk zijn voor omissiën welke het onderzoek van de administratie niet aan het licht kan brengen.

Voor uitgifte van meerdere pandbrieven, dan waarvan uit het creatieregister blijkt, is de accountant alzoo niet aansprakelijk. Hij is evenwel wel aansprakelijk voor de aanwezigheid van ingekochte pandbrieven en moet die opnemen.

\* \* \*

Nu we hier door den vrager gesteld worden voor een vraag van praktische toepassing van de „contrôle-leer”, is het vóór alles zaak, de vraag ook onder de oogen te zien uit het gezichtspunt van den accountant in de uitoefening zijner taak. En dan zouden wij reeds dadelijk de vraag omkeeren: waarom zou hij — gesteld dat zulks theoretisch of volgens de letter van het Reglement van Arbeid mogelijk zou zijn — met zulk een verklaring genoegen nemen? Waarom zou het betrokken college hem *niet* in de gelegenheid stellen, om de aanwezigheid te constateeren?

Maar aldus hebben we natuurlijk niet voldaan aan den wensch van den vrager, die zoekt naar het bewijs voor de noodzakelijkheid der verificatie.

Laat ons dan beginnen met erop te wijzen, dat een „voorbehoud” in de accountants-verklaring voor ons een heel andere betekenis heeft dan voor vele collega's. De meening is veel verbreid, als zou een „voorbehoud” den accountant ontheffen van zijn verantwoordelijkheid ten aanzien van de gevolgen van een leemte in zijn onderzoek, indien hij slechts die leemte in het „voorbehoud” heeft vermeld. Wij zijn van een andere zienswijze. Het „voorbehoud” ontheft hem slechts van de verantwoordelijkheid, voor zoover de leemte op zich zelve redelijkerwijze kan worden toegestaan en voor zoover de leemte door dat voorbehoud nauwkeurig is aangewezen. Wij meenen, dat lang niet elk „voorbehoud”, dat wij in accountantsverklaringen hebben aangetroffen, aan deze eischen voldoet. Zoo lijkt ons in het bijzonder het voorbehoud, vaak gemaakt ten aanzien van de contrôle der magazijnvoorraden, niet toelaatbaar, wanneer de in- en uitgang van de goederen niet is vastgesteld en geen verband tusschen dien in- en uitgang en de uitgaven en inkomsten is gelegd; is de contrôle in dit opzicht onvolledig geweest, dan heeft feitelijk de contrôle alle waarde verloren, omdat daardoor ook b.v. de contrôle op de vorderingen en schulden niet doeltreffend kan zijn.

Geldt het voorbehoud alleen de opneming van den voorraad, dan vervalt het in de vorige alinea uiteengezette bezwaar. Desniettemin achten wij het voorbehoud in de meeste gevallen ontoelaatbaar op grond van de overweging, dat doorgaans de opneming door den accountant mogelijk is en dus niet behoeft te worden achterwege gelaten en omdat de voorraadopneming, zooals de ervaring leert, den accountant vaak onschatbare aanwijzingen geeft voor de juiste beoordeeling van het bedrijfsresultaat. De accountant, die zulk een voorbehoud maakt in gevallen waarin de opneming technisch mogelijk is, schiet o. i. in de vervulling van zijn taak tekort, al moge hij volledig „gedekt” zijn door het gemaakte voorbehoud.

Op soortgelijke gronden zijn wij van oordeel, dat er ook in dit geval geen plaats is voor een voorbehoud. Technisch belet niets den accountant, de opneming te verrichten; en daarom behoort hij ze te verrichten.

De vraag, of de opneming nuttig is, moet ongetwijfeld bevestigend beantwoord worden. De ervaring leert, hoe 't met

dergelijke „collegiale” verklaringen en met den verantwoordelijkheidszin van een college vaak gaat; 't is geen uitzondering, wanneer in de toepassing niet meer dan twee leden iets aan de zaak doen en vaak zelfs is 't slechts één (de ander teekent de stukken reeds bij voorbaat!), die beheer en contrôle voert. Van onderlinge contrôle komt doorgaans in zulk een college niets. Hoogst gewenscht is 't dus, dat de accountant zich zelfstandig van de juistheid der opneming overtuigt. — Daarbij komt, dat de verificatie der nummers in verband met de nummers der opgekomen coupons de opneming ook tot een waardevol sluitstuk der contrôle maakt.

Uit dit alles volgt, dat wij 't met A niet eens zijn, wanneer hij in de opneming slechts een formaliteit ziet; ziet hij ook een formaliteit in het opnemen van den bankbiljettenvoorraad bij een circulatiebank, of van den voorraad geteekende nog niet ter incasseering uitgezonden wissels en kwitanties, of van den voorraad retour ontvangen incasso's, of van zooveel andere stukken, die door den leider van de onderneming „naar believeen kunnen worden aangevuld”?

Met het standpunt van B kunnen wij ons beter vereenigen. Doch wij gaan nog iets verder dan hij. 't Is waar, dat de leden van het college in gemeen overleg meer pandbrieven kunnen creëren dan in het creatie-register zijn vermeld en dat de accountant dus onder bepaalde omstandigheden ook met de opneming niet tot de ontdekking van een gepleegde fraude zou kunnen komen. Doch zulks neemt niet weg, dat hij wel degelijk verantwoordelijk zal gesteld moeten worden, indien hij de opneming der onuitgegeven pandbrieven heeft achterwege gelaten, alleen reeds omdat de opneming de *mogelijkheid* had geopend, dat de onregelmatigheid door hem zou zijn ontdekt. En misschien meer nog — en deze in onze oogen zeer belangrijke omstandigheid verliest B zoowel als A uit het oog — omdat de jaarlijksche opneming door den accountant de fraude zeer zou bemoeilijken en in 't algemeen preventief zou werken.

Er is in dit geval geen enkele goede grond aanwezig (want een bedenking, tegen de opneming geopperd door het betrokken college, zal wel noch door A noch door B als een goede grond worden aanvaard), om de opneming achterwege te laten. Zij behoort dus te geschieden, ook al zijn er omstandigheden denkbaar, waaronder die opneming de fraude niet zal doen ontdekken. Wij zoeken immers geen fraude, doch stellen objectief de juistheid der cijfers vast, zoo goed als mogelijk is. Welnu, het mogelijke dient te geschieden.

L.

---

### Contact tusschen accountant en cliënt

---

Het zal mij, den niet-public-accountant, naar ik hoop niet te zeer euvel worden geduid, indien ik in alle bescheidenheid een onderwerp aanroer, dat niet rechtstreeks onder mijn gezichtskring valt. Ik bedoel het contact tusschen den public-accountant en zijn cliënt.

In den laatsten tijd is mij nog al eens gebleken dat vele, vooral kleinere ondernemers, bij wijze van bezuinigingsmaatregel zich voornemen of er toe overgaan, de tot nu toe bestaande accountantscontrôle op hun zaak af te schaffen. Voor den vaak niet of onvoldoende comptabel onderlegden bedrijfsleider culmineert de accountantscontrôle in het jaar-rapport, waaruit hij echter dikwijls niet in staat is de conclusies te trekken, welke in heilzame gevolgen tegen de jaarlijksche accountants-declaratie ruimschoots zouden opwegen. Verder ziet hij eens in de zooveel maanden den accountant assistent eenige dagen in de boeken pluizen en quitanties en facturen parafeeren. En dan gebeurt het wel eens, dat zoo'n

ondernemer zegt: „daarvoor behoef ik toch niet zooveel geld uit te geven, wat heb ik er aan; ik kan bovendien veel van dat werk toch ook zelf doen of door mijn boekhouder laten doen.”

Onjuist en in hare gevolgen voor den ondernemer nadeelig als deze conclusies zijn, worden ze naar mijne meening in de hand gewerkt, doordien het persoonlijk contact tusschen den ondernemer en zijn accountant in een aantal gevallen beperkt blijft tot de bovenbedoelde bezoeken van den assistent; de accountant zelf is voor zoo'n ondernemer niet veel meer dan een onbekende, die geen tijd heeft om zelf te komen, doch wien de titel „raadsmán” dan slechts ten deele toekomt.

Nu wil het mij voorkomen, dat, zal het accountantswerk voor den cliënt zooveel mogelijk voordeelen opleveren, deze door deskundige voorlichting in staat gesteld dient te worden, uit jaarrekening met rapport en bijlagen te lezen en te leeren, welke maatregelen hij in het belang van zijn zaak dient te nemen en ik geloof dat het in het voordeel zoowel van den ondernemer als van den accountant is, indien die voorlichting plaats vindt door middel van een of meer besprekingen, niet, of niet alleen met den assistent-accountant, maar wel degelijk ook met den accountant in eigen persoon.

De bedrijfshuishoudkunde is een wetenschap, welke beoefening en toepassing in een tijd als deze wellicht nog noodzakelijker is dan in perioden van voorspoed; ligt het dan niet op den weg van de bedrijfshuishoudkundeign bij uitnemendheid, de accountants, om de vruchten van die wetenschap deelachtig te doen worden ook aan diegenen hunner cliënten, die niet in staat zijn ze zonder deskundige hulp te plukken? Door die hulp zal naar mijne meening tevens de waardeering voor den accountants-arbeid stijgen ook in de kringen van kleinere industrieelen, die tot nu toe dien arbeid niet lieten verrichten of hem willen afschaffen „om de kosten”.

TH. A.

### Belastingplichtigheid en belastingschuld

In *Accountancy* van Maart 1923 toont de Heer A. Groeneveld door een voorbeeld aan, dat zelfs de arresten van ons hoogste rechtcollege binnen een kort tijdsverloop geweest, niet van zekere grilligheid zijn vrij te pleiten. In tegenstelling met den Heer G. die commentaar t.d.z. overbodig acht, meen ik, dat eene nadere bespreking dezer actueele aangelegenheid in *Accountancy* wel op haar plaats is. Behalve dat de kwestie waarover het in het voorbeeld van den Heer G. ging: „of eene reserve voor O.W.-belasting gerekend mag worden tot de reserves, die volgens art. 15 der Wet op de O.W. belasting met gestort aandeelenkapitaal gelijk gesteld moeten worden”, van groot practisch belang is geweest in verband met de 5 % rente die door de N.V. over meerder kapitaal in mindering der O.W.-belasting gebrácht mag worden, heeft zij een principieele kern *ten aanzien van het ontstaan van belastingschuld*.

Ik zal in het onderstaande wijzen op een viertal beslissingen t.d.z., waarvan ik de twee meest recente en meest tegenstrijdige meer uitvoerig zal overnemen.

Vooraf zij gewezen op twee arresten van den Hoogen Raad van eenigszins ouderen datum, die vrijwel met elkan- der harmonieeren en waarvan ik alleen de kern zal weergeven:

*Arrest van den Hoogen Raad van 12 Mei 1920.* Of eene reserve voor te betalen oorlogswinstbelasting volgens art. 15, derde lid der wet op de oorlogswinstbelasting met gestort aandeelenkapitaal moet worden gelijk gesteld, hangt hiervan af, *of de belanghebbende voor die belasting nog niet is aangeslagen.*

*Arrest van den Hoogen Raad van 13 October 1920.* Eene reserve, door eene naamlooze vennootschap gecreëerd ter zake van inkomstenbelasting en oorlogswinstbelasting, behoort, zoolang voor die belastingen nog geen aanslag is vastgesteld en ten kohiere gebracht, voor de toepassing van art. 15, laatste lid, der wet op de oorlogswinstbelasting *mede* in aanmerking te worden genomen.

Bovenstaande uitspraken van 1920 dekken elkaar dus vrijwel volkomen, doch in 1922 verwerpt de Hooge Raad zijn in 1920 tot tweemaal toe ingenomen standpunt geheel en al, zooals blijkt uit zijn arrest van 15 Februari 1922, waarvan ik de quintessens laat volgen:

*Arrest van den Hoogen Raad van 15 Februari 1922.* Gezien het beroepschrift van den Minister van Financiën, ingediend tegen de uitspraak van den Raad van Beroep voor de directe belastingen I te Amsterdam van 24 Juni 1921, betreffende den aanslag van de naamlooze vennootschap N.N. te X. in de oorlogswinstbelasting over 1919;

Gezien enz.;

Overwegende, dat uit de bestreden uitpraak, voor zoover thans nog van belang, blijkt:

dat de belastingplichtige eind 1917 eene reserve heeft gemaakt voor diverse belangen, welke onder meer zou moeten dienen om daaruit den nog te verwachten aanslag in de oorlogswinstbelasting over 1917 te voldoen, en dat deze aanslag eerst op 10 Februari 1919 is geschied tot een bedrag van f 2.429.760;

dat de Raad dienaangaande in hoofdzaak heeft overwogen, dat in tegenstelling van belastingplicht, van belastingschuld ten aanzien der oorlogswinstbelasting niet reeds kan worden gesproken op het eind van het jaar, doch eerst wanneer de aanslag is vastgesteld en ten kohiere gebracht; dat het vermoedelijke bedrag van den aanslag over 1917 in de oorlogswinstbelasting, die waarschijnlijk aan belanghebbende zou worden opgelegd, dus door den inspecteur ten onrechte wordt aangemerkt als een schuld, en dat deze reserve, die belanghebbende onder meer maakte om den aanslag t.z.f. te kunnen voldoen, die haar waarschijnlijk — niet zeker — over 1917 zou worden opgelegd, mitsdien niet is geweest een reserve, dienende tot dekking eener toen reeds bestaande schuld, en op deze gronden heeft beslist, dat de belastbare vermeerdering van winst moet worden verminderd met 5 procent van f 2.429.760,— = f 121.488,—;

O. dat tegen deze beslissing wordt opgekomen met het navolgende *middel van cassatie*;

Verkeerde toepassing van art. 15, derde lid, der Wet op de oorlogswinstbelasting 1916, door te beslissen, dat de gemaakte reserve voor diverse belangen tot het volle bedrag bestemd om te zijner tijd den te verwachten aanslag in de oorlogswinstbelasting over 1917 te kunnen voldoen — voor de toepassing van het aangehaalde art. 15 — moet worden gelijk gesteld met gestort aandeelenkapitaal;

O. daaromtrent;

dat in de wettelijke voorschriften, welke regelen den aanslag in de oorlogswinstbelasting en het ten kohiere brengen van dien aanslag, aan de daarop betrekking hebbende ambtelijke werkzaamheid niet zoodanige beteekenis wordt toegekend, dat deze een noodzakelijk bestanddeel vormt voor het ontstaan van de belastingschuld, doch dat veeleer uit die voorschriften valt op te maken, dat deze werkzaamheid zich bepaalt tot het berekenen en te boek stellen van de belasting, welke krachtens de wet is verschuldigd geworden;

dat de raad van beroep voor zijne beslissing wel aanvoert dat het vaststellen van den aanslag waarschijnlijk, maar niet zeker is en dat vóór het opleggen van den aanslag slechts met het vermoedelijk bedrag daarvan zou kunnen worden rekening gehouden, maar zulks ten onrechte, omdat noch het