

maandblad voor accountancy en bedrijfshuishoudkunde

mei 1939
16. jaarg.

Redactie:

R. A. DIJKER — G. P. J. HOGEWEG
PROF. DR. A. B. A. VAN KETEL —
PROF. TH. LIMPERG JR. —
A. NIERHOFF — M. PIMENTEL —
H. R. REDER

Rubriek-redacteuren:

examen-vraagstukken:

DRS ABR. MEY — DRS J. PAAR-
DEKOOPEL

literatuur:

DR S. KLEEREKOPER

beslechte geschillen:

PROF. MR CH. ZEVENBERGEN

uit de financieele huishouding der overheid:

J. H. TEXTOR

uit het buitenland:

F. HAARBOSCH — CH. HAGEMAN
DRS D. NIJE — DRS W. P. DEN
TURK

efficiëntie:

R. W. STARREVELD

nieuws inzake wetgeving, resoluties en beslissingen op het gebied van belastingen:

MR DR E. TEKENBROEK

repertorium van tijdschrift-literatuur:

L. A. BAKKER — DRS M. BEHRENS
DRS G. L. GROENEVELD — DRS
H. HAVERKAMP

Medewerkers buiten vaste rubrieken:

PROF. DR P. J. A. ADRIANI, PROF. MR M. H. BREGSTEIN,
C. VAN DER BURG, DRS J. A. COLTOF, J. P. CROIN,
E. VAN DIEN, DRS A. M. GROOT, L. VAN KAMPEN,
T. KEUZENKAMP, W. J. DE LANGEN, W. H. MEIJBURG,
MR H. MULDERIJE, J. J. M. H. NIJST, V. S. OHMSTEDÉ,
PROF. DR N. J. POLAK, M. J. PRINSEN, W. W. RUTGERS,
DR J. G. STRIDIRON, W. WESTRA E.A.

Copie van ingezonden bijdragen wordt niet teruggegeven.
Nadruk geoorloofd, mits de bron wordt genoemd. —
Boeken ter recensie en alle andere stukken voor de redactie
zende men aan den

Secretaris der Redactie:

MR TH. LIMPERG

Amsterdam-C. Heerengracht 455, telefoon 37814

Uitgever:

J. MUISSSES

Purmerend, Kerkstraat 20, tel. 77, postgiro 15062

Versijnt maandelijks behalve in de maand augustus

Men abonneert zich voor den geheelen jaargang

Abonnement per jaar f 10.—, franco per post f 10.24 buitenland f 10.60

no. 5

Inhoud:

Restrictie en kostprijs bij rubber en thee blz. 65
door Drs J. F. HACCOU

De accountantsverklaring in de gepubliceerde jaar-
rekening (slot) blz. 67
door H. H. M. FOPPE

Nieuws in zake wetgeving, resoluties en beslissingen
op het gebied der belastingen blz. 70

Vinden bij een ontbinding van een firma belastbare
leveringen voor de O.B. plaats? — Verkapte winst-
uitdeeling — Afschrijving op en waardeering van be-
drijfsmiddelen — Speculatie-winst of opbrengst van
op zich zelf staande werkzaamheden — Wat is na-
vorderen? — Ambtelijk verzuim — Kantoor aan huis
en P.B. — Tijdstip van uitdeeling bij een verkapte
winstuitdeeling

door Mr Dr E. TEKENBROEK

Uit het buitenland blz. 72

Losbladige registers (Duitschland),

door Drs W. P. DEN TURK

Boekbespreking blz. 72

Vraagstukken over accountancy,

verzameld door M. G. MEIJ-KONING; besproken

door Mr Dr A. STERNHEIM

Examen-opgaven. Universiteit van Amsterdam blz. 74

Tentamen contrôle-leer November 1938

Het ontwerp van wet tot vaststelling van regelen be-
treffende het Accountantswezen blz. 75

Repertorium van tijdschriftliteratuur op het gebied

van accountancy en bedrijfshuishoudkunde blz. 81

Boekenrepertorium blz. 83

Nederlandsch Instituut van Accountants blz. 84

Mededeeling

RESTRICTIE EN KOSTPRIJS BIJ RUBBER EN THEE

Dat door het ingrijpen van de overheid in de verhoudingen van de productie problemen van externe en interne organisatie ontstaan, is een algemeen bekend feit. Het is steeds interessant te onderzoeken hoe de gevolgen van een dergelijk ingrijpen tot uiting komen en wij stellen ons voor dit hier te doen ten aanzien van den invloed van de thee- en rubber-

restrictie-regelingen op de kostprijzen van de ondernemingen.

Zoals bekend zijn enkele jaren geleden de belangrijkste productie-landen van deze goederen — waaronder Ned.-Indië — tot een overeenstemming gekomen over internationale regelingen, welke kort geleden voor 5 jaar zijn verlengd. De steeds ongunstiger geworden statistische posities dezer artikelen en de, ten opzichte van het verbruik, te groote productie-capaciteit leidden tot afspraken, welke beoogden een deel der productie-capaciteit uit te schakelen. De techniek van deze beperking was eenigszins verschillend: voor de thee werd als internationale basis voor het aandeel van elk der deelnemers in den gezamenlijken uitvoer de werkelijke export in een der drie basisjaren 1929, 1930 en 1931 aangenomen, terwijl men voor de rubber heeft gepoogd de productie-capaciteit der deelnemende gebieden te taxeeren. Bovendien bereikte men in de thee de productie-beperking door een restrictie bij den uitvoer, zoodat de eigenlijke productie werd vrijgelaten, — van belang in verband met de binnenlandsche consumptie en het organisatie-plan der productie — terwijl bij de rubber door een limiteering der voorraden van de ondernemingen en handelaars ook de productie zelf direct werd gerestringeerd. Dit zijn op zichzelf slechts kleine verschillen, de overeenkomst is grooter in dien zin, dat in beide gevallen de basis voor het aandeel, dat elke onderneming in den toegelaten uitvoer ontvangt, afhankelijk is van de productie-capaciteit der geheele onderneming. Weliswaar wordt deze ten deele berekend op basis van den uitvoer in een bepaalde periode, doch voor jongere aanplantingen wordt een bijslag gegeven. En tot nu toe gold, dat het behoud van de standaardproductie der onderneming, d.i. de productie-capaciteit, afhankelijk was van de instandhouding van het areaal, behoudens bij herontginning van den rubberaanplant, in welk geval echter tegenover den aftrek een bijslag werd gegeven. In de nieuwe theeregeling is evenwel een saneeringsmogelijkheid voor het productie-apparaat opgenomen door te bepalen, dat een vermindering der voor 5 jaren vastgestelde standaardproducties niet zal plaats vinden op grond van rooijing van areaal of achteruitgang van de productie-capaciteit, mits dit binnen zekere grenzen plaats heeft. Voor de rubber heeft thans bij herontginning feitelijk geen aftrek van de standaardproductie plaats.

**

Het staat wel vast, dat de totale wereldrubber- en -thee-producties te groot zijn voor de thans aanwezige en voorloopig te verwachten wereldconsumptie. Bij een vrijen gang van zaken zou daarvan het gevolg zijn geweest, dat geleidelijk productie-capaciteit door de economische noodzakelijkheid uitgeschakeld zou zijn geworden, gedeeltelijk door stopzetting van de geheele productie van ondernemingen — een verticale scheiding —, gedeeltelijk door het stilleggen van de productie van een deel van het bedrijf, de horizontale scheiding der productie. De hieruit voortspruitende verliezen zouden inderdaad als verliezen moeten worden beschouwd; immers, maatschappelijk gezien, zijn de historische offers en de kosten van de surplus-productiecapaciteit — indien daaraan nog kosten worden besteed — zuiver verliezen, omdat er geen enkel verband bestaat tusschen die productie-capaciteit en het thans voortgebrachte product. Noch technisch, noch economisch werkt deze surplus-capaciteit aan de productie mede en de eenige invloed, die zij gedurende haar bestaan kan hebben, is feitelijk een prijsdrukkende voor het product. Dit zou ook comptabel tot uiting zijn gekomen in het feit, dat ondernemingen, die niet meer produceeren, de uitgaven voor instandhouden en de afschrijvingen als verliezen moeten accepteren, een volkomen gezonde weerspiegeling van de werkelijke verhoudingen.

Maatschappelijk gezien wordt deze toestand bij ordening

niet anders. Immers, ook dan vervullen de aanplantingen, die uitgeschakeld moeten worden, geen economische functie in de maatschappelijke productie, al bestaat de mogelijkheid en zelfs de waarschijnlijkheid, dat zij tot een rationeeler productie dan sommige thans in productie zijnde tuinen zouden leiden. Dus van maatschappelijk standpunt beschouwd zijn de offers, welke gebracht zijn en worden voor deze aanplantingen zonder meer als verliezen te beschouwen.

**

Een andere vraag is evenwel hoe de toestand te dezen opzichte voor de ondernemingen is. m.a.w. of de offers, welke gebracht zijn en worden, moeten worden beschouwd als kosten of als verliezen. Om deze vraag te beantwoorden, moet men nagaan of er een causaal verband bestaat tusschen het product en deze offers, dus of de offers constitueerende factoren van het product zijn.

Bij het instellen van de restrictie heeft men het aandeel, dat iedere onderneming van het totale product, resp. den totalen uitvoer mag produceeren grootendeels vastgesteld op basis van historische gegevens. In groote trekken toch is het zoo, dat de productie van een bepaald basis-jaar, resp. van eenige basis-jaren de maatstaf is voor de individueele standaardproductie van een onderneming en dat voorts aan deze standaardproductie de op grond van bepaalde normen vastgestelde hoeveelheden voor productief geworden tuinen worden toegevoegd. Dit beteekent, dat de geheele aanwezige productie-capaciteit aan het verkrijgen tijdens de restrictieperiode van de toegestane hoeveelheid product medewerkt. Immers, doordat en voor zoover in de basis-periode een bepaalde hoeveelheid is geproduceerd en doordat en voor zoover bovendien een hoeveelheid productief geworden aanplantingen aanwezig is, deelt de individueele onderneming mede in de totale productie, resp. den totalen uitvoer, die gedurende een bepaald tijdvak mag plaats hebben. Hoewel de bepaalde hoeveelheid product, die mag worden geproduceerd, technisch slechts afkomstig is van een gedeelte van den aanplant, bestaat er dus toch economisch een causaal verband tusschen die onder de restrictie geproduceerde hoeveelheid en den geheelen aanplant, omdat de vroegere aanwezigheid van den geheelen aanplant thans beslissend is voor den omvang van de productie.

Voor den kostprijs van het product is dit verband van beteekenis, want op grond van het voorafgaande meenen wij te moeten stellen, dat de afschrijvingen op den — thans niet produceerenden — aanplant desondanks een constitueerende factor van het product vormen, weliswaar niet technisch, doch zuiver economisch; elke hoeveelheid gerealiseerd product toch dankt haar ontstaan gedeeltelijk aan dat deel van den productieven aanplant, dat technisch — dus daadwerkelijk — niet aan haar ontstaan heeft medegewerkt. Het gevolg van dit feit is, dat wat maatschappelijk een verlies is, thans tengevolge van de ordening een kostprijsfactor wordt en dus kostprijs-verhoogend werkt.

Dezelfde vraag doet zich uiteraard ook voor de andere productiefactoren voor; wij denken dan in de eerste plaats aan de kosten van den productieven, doch niet tot productie gebruik en aanplant. Hier ligt zij evenwel eenigszins anders. Moet de geheele aanplant intact blijven om de rechten op den omvang der standaardproductie te handhaven — zooals bij de rubber — dan leidt dezelfde redeneering ertoe om de daaraan verbonden offers ook als kosten voor de productie, dus als factor van den kostprijs te beschouwen; is de aanwezigheid van den aanplant niet noodig — hetgeen wij in den beginne voor de thee hebben gememoreerd — dan kunnen de offers om den overbodig geworden aanplant in stand te houden, niet als kostprijsfactor, doch als verliezen resp. kapitaals-

uitgeven worden aangemerkt. Of men deze offers eenvoudig als verliezen, dan wel als kapitaalsuitgaven wenscht te beschouwen, zal ervan afhangen, wat men van de toekomst verwacht. Deze offers af te boeken als verliezen is vanzelfsprekend de meest conservatieve politiek, doch in 2 gevallen is het denkbaar hen als kapitaalsuitgaven te behandelen. Het eerste geval is, dat men verwacht, dat binnen afzienbaren tijd de restrictie zal worden opgeheven; men brengt de offers, opdat men in de toekomst van deze thans overbodige aanplantingen weer product zal kunnen verkrijgen en afstooten, dus ten behoeve van de toekomstige productie. Het tweede geval is, dat men verwacht, dat bij een toekomstige verlenging der restrictie de dan aanwezige aanplant beslissend zal zijn voor de dan vast te stellen standaardproducties, m.a.w. dat de overheid haar standpunt van nu zal wijzigen. Ook dan kunnen de thans gebrachte offers worden beschouwd als uitgaven voor de toekomstige productie.

Voor de fabrieken ligt het vraagstuk gedeeltelijk iets anders. De te groote capaciteit uit het verleden heeft in staat gesteld het product, dat thans basis voor de standaardproductie en dus voor den omvang der gerestringeerde productie is, te verkrijgen en de offers der nu overbodig geworden capaciteit zijn dus inderdaad kosten van het tegenwoordige product. Echter, machines, die overbodig zijn geworden, kunnen in het productie-proces worden gemist en kunnen dus worden afgestooten, zij het dan ook in den regel slechts tegen zeer lage prijzen. Doch deze machines zijn in het kader van het productie-proces, voor de continuïteit van de productie, niet meer noodzakelijk en verliezen daardoor dus het karakter van productiemiddel. Het verschil tusschen boek- en verkoopwaarde vormt een verlies, dat verband houdt met reeds plaats gevonden, en daardoor juist ook causaal samenhangt met de gerestringeerde productie. Deze laatste causale samenhang overweegt ook, omdat de bedrijfspolitiek (over het algemeen) de restrictie wenschelijk heeft geoordeeld en het bedrijf er naar het inzicht des bedrijfsleiders de vruchten van plukt in den vorm van betere prijzen. Kunnen dus deze afschrijvingen van een verschil wel degelijk ten laste van de gerestringeerde productie worden gebracht, de kosten van onderhoud van overbodige machines staan in geen enkel verband tot het productieproces en zouden zelfs als verspillingen kunnen worden beschouwd, tenzij men meent, dat de thans overbodige machines nog voor zij economisch zijn verouderd, haar economische taak in het productie-proces kunnen hervatten, een probleem dat ook bij de acceptatie en afschrijving van het genoemde waardeverschil van betekenis is. Het besteden van de kosten van onderhoud, resp. het afstooten van de machines wordt dan een vraagstuk van kostenafweging.

Wij hopen er in bovenstaande beschouwing in te zijn geslaagd aan te toonen, dat de wijze van ingrijpen van de overheid ertoe kan leiden, dat productie-factoren, die maatschappelijk gezien niet meer als zoodanig zijn te beschouwen, toch in het kader van het productieproces een functie blijven behouden, en dat de offers, die daarvoor zijn of worden gebracht, nog steeds moeten worden gerekend tot de componenten van den kostprijs; wij meenen, dat deze vraagstukken zich niet uitsluitend hier, doch ook elders, b.v. sommige vormen zich niet uitsluitend hier, doch ook elders, b.v. bij sommige vormen van kartelleering, voordoen. Drs. J. F. Haccoû.

DE ACCOUNTANTSVERKLARING IN DE GEPUBLICEEERDE JAARREKENING (slot) *)

Industriële ondernemingen.

Hebben wij de vorige maal de verslagen van Bank- en

*) I in aflevering 4 van deze jaargang, blz. 52 e.v.

Credietinstellingen en Hypotheekbanken aan een onderzoek onderworpen, wat betreft vorm en inhoud der daarin opgenomen accountantsverklaring, thans zullen wij overgaan tot een groep instellingen, waarbij niet het geld in de ruimste zin de hoofdrol speelt in de bedrijfsvoering, maar waarbij de kringloop der goederen allereerst onze aandacht vraagt.

Heeft de structuur van deze ondernemingen en het vraagstuk harer financiering invloed gehad op de frequentie, waarmee accountantsverklaringen in de jaarverslagen dezer ondernemingen voorkomen?

Hebben wij gezien, dat bij onze Nederlandse bankinstellingen de accountantsverklaring allermint populair is en mogen wij aannemen dat bij de Hypotheekbanken de veelvuldigheid van de gepubliceerde verklaring haar oorsprong vindt in een vertrouwenscrisis, die reeds meerdere decennia achter ons ligt, het wil mij voorkomen, dat de banken, voor zover zij invloed hebben uitgeoefend op de financiering der industriële bedrijven, het belang der accountantsverklaring beter hebben begrepen en er met graagte naar hebben gegrepen, om er informatie uit te putten. En het beleggende publiek, dat als aandeel- of obligatiehouder de banken als kapitaalsverschaffer opvolgde, heeft ervan geprofiteerd.

Deze groep is dus voor ons onderzoek van groot belang. Nagegaan werden de jaarverslagen van 44 ondernemingen welke tezamen een zeer belangrijk deel van de grote in ons land gevestigde industrieën omvatten. In 27 gevallen was in het jaarverslag een verklaring in een of andere vorm opgenomen. Opmerkelijk is, dat bij deze groep van ondernemingen de z.g. „blote handtekening” meermalen voorkomt.

In de 17 resterende jaarverslagen wordt in vijf gevallen in het verslag van Commissarissen vermeld, dat bij de betrokken N.V. accountantscontrole plaats vindt.

Het jaarverslag van van Berkel's Patent geeft een voorbeeld van controle door meerdere firma's uitgevoerd. Daarenboven werden enkele dochter-maatschappijen gecontroleerd door overzeese accountantsfirma's.

De accountantsverklaring geeft ons geen licht in hoeverre de beide firma's, die de hoofdcontrole voeren, tot arbeidsverdeling zijn gekomen. Ook ware het interessant te weten, hoe hier de verantwoordelijkheid, die men heeft t.a.v. de Raad van Tucht is geregeld. Ook zou het van belang zijn iets te horen hoe de civiel- en strafrechtelijke verantwoordelijkheid in deze soort gevallen, die mogelijkwijze door de verschillende fusies van de laatste tijd nog veelvuldiger zullen voorkomen, moet worden gezien. Indien geen collectieve verantwoordelijkheid mag worden aangenomen, dan zal deze dus bij overeenkomst moeten worden geregeld. Echter ligt het voor de hand, dat gevallen kunnen voorkomen, dat cliënten of derden zich benadeeld achten, terwijl de gebieden der verantwoordelijkheid van beide accountants of firma's zich vermengen. Of alle mogelijkheden van verantwoordelijkheidsvermenging in een overeenkomst kunnen worden omschreven of voorzien valt te betwijfelen.

De volgende clause in de verklaring trekt voorts de aandacht: „.....” heeft het onderzoek bij dochter-maatschappijen zich beperkt tot de controle der „..... Balansen, met uitsluiting van de daarbij behorende Winst- en Verliesrekeningen, omtrent de juistheid waarvan voorbehoud wordt gemaakt.

Intussen is aan dit onderzoek zodanige uitbreiding gegeven als in verband met de volledige jaarcontrole der jaarrekening van de moedermaatschappij nodig of wenselijk was”.

Deze tirade lijkt niet duidelijk. Het gaat hier om dochter-maatschappijen, die men dus „controleert”. De vaststelling van het resultaat kan dus invloed hebben op het inkomen van de moedermaatschappij of op reserves, die noodzakelijk