

BOEKBESPREKINGEN

HET C.P.A. HANDBOOK

door Prof. A. A. de Jong

Onlangs is verschenen het C.P.A. Handboek, een uitgave van het American Institute of accountants. Dit boekwerk — bedoeld als een handleiding voor de praktizerende accountant — houdt zich voornamelijk bezig met de organisatie van het accountantskantoor. De doelstelling van het boek wordt in het eerste hoofdstuk omschreven. Wil de praktizerende accountant het beroep op verantwoorde wijze uitoefenen, dan dient hij op de hoogte te blijven van de ontwikkeling, welke het beroep meemaakt. Nieuwe bedrijfseconomische opvattingen, ontwikkelingen in de administratieve controletechniek vragen zijn aandacht en vergen veel van zijn tijd. Daarbij dient de accountant de doelstelling van zijn praktijk, namelijk de verkrijging van een inkomen, niet uit het oog te verliezen en zal hij naast de zorg, die hij aan zijn cliënten en aan zijn studie besteedt, tevens zijn volle aandacht moeten richten op de organisatie van zijn eigen kantoor, opdat een zo goed mogelijk resultaat wordt verkregen.

In dit laatste nu wil het C.P.A. Handboek de accountant behulpzaam zijn. Vele problemen, waarmede de beginnende accountant en ook het zich uitbreidende accountantskantoor te maken krijgt, zijn reeds vele malen door anderen tot oplossing gebracht. Deze ervaring overdragen is het doel van het Handboek. Hiermede wil men bereiken dat de accountant zo weinig mogelijk tijd aan de opbouw van zijn eigen organisatie behoeft te besteden en anderszijds van de ervaringen van anderen profiteert door verlag van kosten en verbetering van werkmethode.

Het is duidelijk, dat de uitgave van het Handboek is ingegeven door de zorg, welke het American Institute of accountants besteedt aan de wijze, waarop het beroep wordt uitgeoefend en door het streven deze uitoefening op zo hoog mogelijk niveau te brengen. Een zorg, die begrijpelijk is, indien men bedenkt, dat het aantal certified public accountants in 1960 naar schatting 60.000 zal bedragen.

De inhoud van het Handboek overziende meen ik dat het American Institute haar doelstelling heeft bereikt, de praktizerende accountant bij de organisatie van zijn kantoor de helpende hand te bieden. Het moet immers efficient en leerzaam zijn kennis te kunnen nemen van de wijze, waarop anderen hun maatschapsovereenkomsten hebben opgesteld, hun dossiers inrichten, hun personeel aanwenden, opleiden en belonen en het werk van hun assistenten controleren. Maar tevens hoe anderen hun tarieven berekenen, inzicht verkrijgen in de voortgang van de werkzaamheden, hun controleprogramma's en working papers samenstellen en hun rapporten indelen. Bewondering heb ik voor het monumentale werk, (2 delen met tezamen 1858 blz.) waaraan 27 leden met de hulp van vele anderen hebben medegewerkt. Ook een groot aantal accountantskantoren werd ingeschakeld (invullen van vragenlijsten en verstrekken van gegevens). Het is, zoals M. H. Stans, voorzitter van de Redactie-Commissie, in het eerste hoofdstuk opmerkt: „The most comprehensive task ever undertaken by the profession, and it has been done voluntarily and gratuitously”.

Het boek bevat een schat van gedetailleerde gegevens, welke via een uitvoerige index op gemakkelijke wijze kunnen worden geraadpleegd. In vele gevallen zal de accountant die het werk raadpleegt, tot de ontdekking komen, dat in zijn organisatie nog verbeteringen zijn aan te brengen. De omvang van het werk laat niet toe op alle hierin behandelde onderwerpen diep in te gaan, zodat ik mij moet beperken tot een korte bespreking van de afzonderlijke hoofdstukken.

Hfst. 1. The profession of accounting by M. H. Stans

Dit hoofdstuk geeft een beschouwing over de ontwikkeling van het beroep. Het is wel een zeer snelle groei geweest. In 1920 bedroeg het aantal C.P.A.'s 4997, in 1940 was reeds een aantal bereikt van 20.169 en in 1960 zal naar schatting het aantal C.P.A.'s 60.000 belopen. Als redenen van deze snelle groei worden o.m. genoemd de grote expansie van de industriële activiteit, de toenemende invloed van de overheid op het bedrijfsleven en de groeiende belangstelling voor het vraagstuk van de produktiviteit. De nadruk wordt hierbij gelegd op de belangrijke plaats van de accountant in het economisch leven. Te weinig accountants realiseren zich naar de mening van de schrijver, dat zij deel uitmaken van het beroep en velen blijven onkundig van het feit, dat de evolutie van public accounting deel uitmaakt van de revolutie in het economisch en sociaal denken, een revolutie welke de snelle groei van het beroep mogelijk heeft gemaakt.

Het hoofdstuk eindigt met de ethische verplichtingen van de accountant, waaruit blijkt dat vele State Societies of C.P.A.'s hun eigen erecode hebben. Er is dus nog geen uniforme erecode voor alle beroepsgenoten, al wordt zulks wel wenselijk geacht.

Hfst. 2. Building and Keeping a clientele by R. E. Witschey

In verband met de toegenomen ingewikkeldheid van het economisch leven wordt erop gewezen dat zij, die naast het C.P.A. certificate een 4-jarig college met hoofdvak accounting hebben doorlopen, de grootste kans op succes zullen hebben.

Voor hen die zich willen vestigen bevat dit hoofdstuk gegevens omtrent de grootte van het kapitaal, waarmede begonnen moet worden, het voorafgaand marktonderzoek en de wijze van mededeling van vestiging. Hoe de accountant zijn praktijk kan ontwikkelen is voorts onderwerp van bespreking. Hierbij wordt naast het kweken van relaties met bankiers, advocaten etc. genoemd het houden van lezingen in de plaats van vestiging, bijv. over een belastingonderwerp. Hierbij wordt het de beginnende accountant gemakkelijk gemaakt. Het Public relation Department of the American Institute is hem namelijk behulpzaam bij het samenstellen van zijn toespraak. Dit Department heeft verscheidene „speeches” klaar liggen, die gemakkelijk aan de lokale omstandigheden kunnen worden aangepast. Voorwaar een voortreffelijke service.

Heeft een accountant het voornemen een praktijk te kopen, dan vindt hij in dit hoofdstuk enige methoden van berekening. Genoemd worden o.m. als basis 1 jaar bruto honorarium (gemiddelde van bijv. de laatste 3 of 5 jaar). De laatste tijd vindt verkoop veelal plaats op basis van de toekomstige opbrengsten, bijv. 25% van de bruto-honoraaria gedurende 4 jaar of 20% gedurende 5 jaar.

Hfst. 3. Accountant's partnership agreements by Max. Block

In dit hoofdstuk worden de gebruikelijke bepalingen vermeld zoals deze werden aangetroffen in de overgelegde maatschapsovereenkomsten van een aantal representatieve accountantskantoren. Als appendix is toegevoegd een checklist van de voornaamste punten, waaraan bij het opstellen van een maatschapsovereenkomst moet worden gedacht. Ik kan slechts enkele punten noemen.

Voor het plaatsen van tijdschriftartikelen over onderwerpen aan de praktijk ontleend is veelal de goedkeuring van de maatschapsleden vereist, teneinde te voorkomen dat de hieruit blikkende opvattingen afwijken van de door de firma als geheel gehuldigde opvattingen.

Bij enige grote kantoren is het kapitaal verdeeld in shares of units. Deze shares zijn overdraagbaar onder bepaalde voorwaarden. Veelal geven zij recht op winst en op deelneming in de leiding. De rang van de partner hangt af van zijn aantal shares.

De collectieve verantwoordelijkheid komt om de hoek kijken in de bepaling, dat alle rapporten vóór verzending door de managing partner of een andere hiervoor aangeezwen partner moeten worden doorgelezen, opdat deze het werk nogmaals kan beoordelen en uniformiteit van stijl en methode wordt gewaarborgd.

Het is gemakkelijker in een maatschap te komen dan er uit te gaan. Ruim $\frac{2}{3}$ van dit hoofdstuk is gewijd aan de bepalingen bij terugtrekken, uittreden of overlijden van een venoot. Het vraagstuk van de goodwill speelt hierbij een grote rol, ook al is eens opgemerkt: „Professional goodwill clings to its creator, can be dissociated from him only to a limited extend and at best is a fragile thing in other hands”.

Indien overeengekomen kan de naam van de uitgetreden of overleden firmant in de firmanaam blijven voorkomen. Ook kan — in verband met de firmanaam — de zich terugtrekkende venoot advisory partner worden.

Hfst. 4. Professional organizations and literature by A. B. Foye

Zoals U bekend zal zijn is het Institute de enige nationale organisatie. De doelstelling blijkt uit haar statuten:

To unite the accountancy profession in the U.S.A. as constituted by the certified public accountants of the several States, territories, possessions and the District of Columbia.

In elke Staat is een State society. Het Institute is dus het coördinerende lichaam. Tot lid kunnen toetreden zij die het C.P.A. certificate en twee jaar ervaring hebben. De State societies zijn de bronnen van informatie, waaruit door het Institute wordt geput en waaruit een „cross-section” van de beroepsopvattingen wordt verkregen.

In dit hoofdstuk komen mededelingen voor over het C.P.A. examen, het researchwerk en het public relation programma. Dit programma is typerend voor de zorg welke het Institute voor de belangen van de C.P.A.'s heeft. Het openen van nieuwe werkterreinen moet zo mogelijk gelijke tred houden met de snelle groei van het aantal afgestudeerde accountants. De kleine zakenman wordt over de C.P.A. ingelicht, ver-

teld wat zijn standaarden zijn en wat hij voor hem kan doen. Pamfletten en overdrukken worden op grote schaal verspreid. Het Institute verzorgt lezingen en radio-programma's. Door al deze activiteiten is de kleine zakenman in nauwe aanraking gekomen met het beroep.

Naast het Institute op nationale basis en de State Societies op lokale basis bestaan nog enige andere organisaties, welke leden voor een groot deel hetzelfde werkteerein hebben en dus vele problemen en belangen gemeen hebben met de praktizerende C.P.A. Over deze organisaties worden eveneens bijzonderheden medegedeeld. Het zijn:

American Accounting Association.
National Association of cost accountants.
Controllers Institute of America.
The Institute of internal auditors.

In een appendix wordt tenslotte een honderdtal aanbevolen boekwerken vermeld voor de bibliotheek van de praktizerende C.P.A.

Hfst. 5. Practical applications of professional ethics by J. L. Carey

Daar de Rules of Professional Conduct niet alle voorkomende gevallen kunnen behandelen welke zich in de praktijk voordoen en de uitleg van een reglementsartikel wel eens op moeilijkheden stuit, wordt in dit hoofdstuk een groot aantal aan de praktijk ontleende gevallen behandeld. De beantwoording is gebaseerd op de Rules of Professional Conduct, op de mening van de Committee on Professional Ethics of aan andere bronnen ontleend.

Veel aandacht wordt besteed aan de onafhankelijkheid van de accountant, waarbij opmerkelijk is, dat dit vraagstuk door de S.E.C. op een andere wijze wordt benaderd dan door het Institute. Uiteraard een belangwekkend vraagstuk, waarop ik echter in het kader van deze boekbespreking niet verder kan ingaan.

Hfst. 6. Legal responsibility and civil liability by S. Levy

Teneinde de accountant inzicht te verschaffen in de aansprakelijkheid tegenover cliënten en derden wordt in dit hoofdstuk een aantal uitspraken behandeld en ruim van commentaar voorzien. In zoverre fraude-gevallen worden besproken wordt duidelijk gesteld dat het primaire doel van het onderzoek niet is het ontdekken van fraude, doch de handtekening onder de jaarrekening. Vanzelfsprekend is de accountant in gebreke, indien hij bij het noodzakelijk onderzoek ten behoeve van zijn verklaring de fraude had kunnen ontdekken.

Het onderzoek moet immers in overeenstemming zijn met generally accepted auditing standards, hetgeen mede omvat een uitvoerig onderzoek naar de juiste werking van de interne controle. Het doet daarom onlogisch aan te vernemen, dat sommige Amerikaanse accountants in een afzonderlijk schrijven aan de cliënt uitdrukkelijk vastleggen, dat hun onderzoek geen fraudes aan het licht kan brengen en daarom geen verantwoordelijkheid voor het ontdekken van deze onregelmatigheden kan worden aangevaard. Deze mening wordt overigens niet algemeen gedeeld.

Hfst. 7. Office organization and records by L. H. Pilié

Aan dit hoofdstuk heeft een groot aantal accountantskantoren medegewerkt door beantwoording van een 31 bladzijden tellende vragenlijst. De aldus verkregen resultaten werden naar grootte van kantoor gerangschikt, waarbij de volgende (arbitraire) indeling werd gemaakt. (De aantallen hebben betrekking op assistenten inclusief partners).

Klein	1 ~ 15
Middelgroot	16 ~ 35
Groot	meer dan 35

De belangstellende accountant neemt kennis van de kantoorruimte die anderen in gebruik hebben (de kleine kantoren gemiddeld 120 m² en de middelgrote gemiddeld 375 m²) en hoe deze ruimte verdeeld is over partners, assistenten etc. Hij leest dat 70 % van de ondervraagde kantoren elektrische schrijfmachines gebruiken met vermelding van het meest gebruikte merk. Maar tevens wordt hij ingelicht over het archiefbeheer en het gebruik van microfilms. Het aantal onderwerpen is zelfs te veel om op te noemen. Moge ik nog vermelden de gebezigde methoden van planning der werkzaamheden en vastleggen van de aan de opdrachten bestede uren, waarvoor een tweetal kantoren een ponskaarteninstallatie in gebruik heeft genomen.

Hfst. 8. Office procedures for correspondance and reports by S. Chan

Het voornaamste gedeelte van dit hoofdstuk bestaat uit een handleiding voor

typisten op een accountantskantoor met voorbeelden van brieven, rapporten, balansen etc.

Voorts worden aangegeven de meest gebruikte papiersoorten en -afmetingen. Gedurende de slappe tijd worden door de typisten pro-forma copieën van financial Statements en rapporten getypt, waarop later door de samensteller van het rapport de nieuwe cijfers kunnen worden ingevuld.

Hfst. 9. Staff selection and training by I. N. Frisbee

De gebruikelijke indeling op het Amerikaanse accountantskantoor is de volgende. Naast de partners treffen wij aan:

Supervisor.	Deze moet minstens een 5-jarige praktijkervaring hebben, doch behoeft geen C.P.A. te zijn. Houdt toezicht op de senior accountants en heeft de leiding van de controle.
Senior accountant.	3 tot 5 jaar praktijkervaring. Doet controlewerkzaamheden onder toezicht van de supervisor.
Semi-senior accountant.	1 tot 2 jaar praktijkervaring. Behandelt kleine opdrachten zonder verklaring en assisteert de senior in grote opdrachten.
Junior accountant.	1 jaar ervaring.

Het merendeel van de accountantskantoren stelt bij aanneming de eis, dat een college is doorlopen, bij voorkeur met als hoofdvak „accounting”. Het American Institute heeft haar zorg ook tot dit terrein uitgestrekt door het samenstellen van een tweetal tests, welke bij het aannemen van personeel kunnen worden gebruikt. De „orientation Test” is voornamelijk een intelligentie-test, waarbij geen gespecialiseerde opleiding of ervaring wordt vereist. Dit is wel het geval met de „achievement Test”, bestemd voor het aannemen van Seniors. Uitvoerig wordt stilgestaan bij de sollicitatie-formulieren en de beoordeling daarvan.

Aan de opleiding van de assistenten wordt veel zorg besteed. Zoveel mogelijk worden de beginnende assistenten tijdens de controlewerkzaamheden met de problemen in aanraking gebracht, doch dit kost veel tijd. Daarom wordt aanbevolen — en door verscheidene kantoren reeds toegepast — de opleiding groepsgewijs in afzonderlijk te houden cursussen ter hand te nemen onder leiding van een partner of van een vergevorderde assistent. Het is duidelijk, dat alleen de grote kantoren dit kunnen doen. De kleine kantoren zouden het kunnen vinden in samenwerking. Ook enige state societies zijn werkzaam op dit gebied.

Het programma van de training omvat bestudering van de auditprocedures op de verschillende onderdelen van de administratie, waarbij een vergelijkende studie wordt gemaakt tussen de op het desbetreffende kantoor in gebruik zijnde audit-programma's en de Case studies in auditing Procedure.

Als onderdeel van de opleiding wordt — m.i. terecht — gewezen op de noodzakelijkheid, de assistenten zoveel mogelijk te laten rouleren over de verschillende opdrachten. Ook dienen zij niet altijd onder dezelfde senior te werken. Het komt mij voor, dat dit probleem — gezien het verschil in de controle-opvatting — bij ons aanmerkelijk moeilijker ligt dan in de V.S.

Als bijlage is een voorbeeld van een uitvoerige „Personnel manual” bijgevoegd.

Hfst. 10. Staff compensation and utilization by A. S. Harmon

Daar de „volledige” controle in de V.S. niet gebruikelijk is en de werkzaamheden zich dientengevolge ophopen aan het einde van het jaar, komt men voor het vraagstuk te staan op welke wijze het personeel gedurende de slappe tijd moet worden benut.

In dit hoofdstuk wordt aan dit vraagstuk aandacht gewijd. Uit de ingezonden vragenlijsten blijkt, dat verscheidene kantoren een grotere spreiding van werk hebben verkregen, o.m. doordat hun opdrachtgevers van het kalenderjaar zijn overgestapt op een „natural business year”. Desniettenstaande moet over 't algemeen gedurende de drukke tijd nog voor een belangrijk gedeelte gebruik gemaakt worden van tijdelijk personeel. Het is mij niet duidelijk geworden welke vaktechnische eisen aan dit tijdelijk personeel worden gesteld.

Over de beloning van assistenten werd — wederom door vragenlijsten — inzicht verkregen, en de resultaten in het hoofdstuk opgenomen. Voorts worden besproken de gebruikelijke beloningen voor overwerk, winstuitkeringen, verzekeringen en vakantie-regeling. Vele grote kantoren hebben een huisorgaan.

Hfst. 11. Procedures for technical Supervision and review of work by A. F. Stewart

Bij de controle op de juiste uitvoering van de opdracht dient uitgegaan te worden van het controle-programma. Gewoonlijk wordt dit ter plaatse samengesteld door een partner of supervisor tezamen met de aan de opdracht werkende senior. Tijdens de controle wordt toezicht uitgeoefend door partner of supervisor; ook een senior wordt hier wel mee belast, maar dan is gebruikelijk dat iemand op hoger niveau minstens één maal tijdens de uitvoering van de controle aanwezig is. De review richt zich voornamelijk op de wijze waarop het systeem van de interne controle is getest, terwijl voorts cijferbeoordeling wordt toegepast. De inhoud van de review wordt duidelijk vastgelegd. Het rapport, de working papers en de vastlegging van de field review worden nadien op het kantoor nogmaals beoordeeld, meestal door een partner, die buiten de opdracht staat. De omvang van de office review hangt af van de mate, waarin field review heeft plaatsgevonden. Tenslotte vindt de „report review” plaats, welke naast nauwkeurige doorlezing tevens omvat bestudering van het controle-programma in verband met het uitgebrachte rapport. Hierbij valt te denken aan de mogelijkheid, dat niet alle werkzaamheden, vallende onder „generally accepted auditing Standards” zijn verricht. Op de grote kantoren zijn voor dit werk afzonderlijke functionarissen aangesteld.

Dit hoofdstuk resumerende kan worden gezegd, dat in de V.S. veel zorg wordt besteed aan controle en beoordeling van de werkzaamheden in de verschillende fasen van het onderzoek.

Hfst. 12. Fees for Services by T. D. Williams

De honoraria voor controle-opdrachten worden veelal berekend naar de hieraan bestede tijd. (Per diem). Ook van te voren overeengekomen bedragen komen voor. Een veel gebruikte formule voor het leggen van verband tussen honorarium en winst is de vermenigvuldiging van de salarissen met de factor $2\frac{1}{2}$. Minder bekend ten onzent zijn de retainer contracts. In deze contracten verbindt de accountant zich, nader omschreven diensten voor de cliënt te verrichten tegen een jaarlijks vast te stellen bedrag met maandelijks betalingen.

In hoeverre van de diensten van de accountant gebruik zal worden gemaakt, ligt van te voren niet vast, zodat hieraan voor de accountant een groot risico verbonden kan zijn.

Hfst. 13. Professional Standards by E. B. Wilcox

In dit hoofdstuk zijn opgenomen de Tentative Statement of auditing Standards en de codification of Statements on auditing procedure, met een korte toelichting van de heer Wilcox. Daar ik de inhoud dezer Statements ten onzent bekend acht en de stof zich overigens niet leent voor een korte bespreking, wil ik hierop thans niet verder ingaan. Dit geldt eveneens voor hoofdstuk 17, waarin het belangrijke probleem „auditing principles and their application” wordt behandeld.

Hfst. 14. Planning and control of audit procedures by J. E. Hammond

Op de planning van de audit procedures wordt uitvoerig ingegaan. Algemeen wordt erkend dat een „basically Standard approach” voor de samenstelling van controle-programma's praktisch is. Teneinde dit te verstaan, dient men zich uiteraard in te denken in de Amerikaanse controle-techniek. Men onderscheidt de controle-programma's in „predetermined” en „progressive”. De eerste worden vóór de aanvang van het onderzoek in details samengesteld, terwijl de tweede slechts de hoofdlijnen aangeven en tijdens het onderzoek met details worden aangevuld. De progressieve vorm hangt nauw samen met het gebruik hetwelk bij het onderzoek van de interne controle wordt gemaakt. De omvang van het onderzoek hangt immers af van de „staat”, waarin de interne controle wordt aangetroffen. Sommige accountantskantoren gebruiken „Standardized checklists” bij de samenstelling van hun werkprogramma's. In appendix A is hiervan een voorbeeld opgenomen. The case studies van het American Institute worden eveneens vaak als handleiding gebruikt. Enige kantoren hebben zelf handleidingen samengesteld, waarvan in appendix B een voorbeeld wordt gegeven.

De partner is verantwoordelijk voor het werkprogramma; de samenstelling vindt veelal plaats door een senior onder toezicht van een supervisor. In de werkprogramma's wordt in de meeste gevallen niet vermeld de voor de verschillende onderdelen begrote tijd. Op de noodzakelijkheid hiervan wordt — m.i. terecht — gewezen.

Ingaande op de verschillende onderdelen van het werkprogramma wordt uiteraard de betekenis van de interne controle eerst behandeld. De heer Hammond schrijft:

„In the early days of public accounting most audits consisted of a detailed „checking of the available records; the number of clients were usually small and „there was comparatively little internal control. Modern auditing relies upon the

„existing system of internal control for determining the extent to which detailed „auditing steps may be restricted”.

Het gebruik maken van de interne controle komt mij juist voor. Weinig bevredigend acht ik echter de omvang van het onderzoek in de gevallen, waarin de interne controle niet aan alle daaraan te stellen eisen voldoet.

Als normale eis wordt gesteld, dat bijvoorbeeld het kasboek over twee willekeurige maanden in detail wordt gecontroleerd. Treft men hiaten aan in de interne controle, dan worden genoemde 2 maanden op 4 maanden gebracht. Dit komt mij onlogisch voor, daar hiermede immers het gemis aan een goede interne controle niet wordt goedge maakt.

Hfst. 15. Audit working papers by M. E. Peloubet

Onze cijfervastleggingen en aantekeningen betreffende de controle vindt men terug in de in dit hoofdstuk behandelde working papers. Het doel van dit hoofdstuk is de accountant te voorzien van een „practical set of working tools for an audit assignment”. Uit de working papers moet niet alleen blijken de samenstelling van de belangrijkste posten, maar tevens op welke wijze de juistheid is gecontroleerd. Een uniforme wijze van samenstellen en indelen van de working papers biedt uiteraard in de organisatie van het accountantskantoor grote voordelen. Gewezen wordt op het voordeel hiervan bij de grote kantoren, waar het niet ongewoon is als 5 of meer bijkantoren hun medewerking aan één enkele opdracht verlenen. In de bijlage worden vele voorbeelden van working papers gegeven en een omvangrijke lijst van literatuur over dit onderwerp vermeld. Ten onzent is over dit belangrijke onderdeel in de organisatie van het accountantskantoor nog weinig gepubliceerd.

Hfst. 16. Reliance upon internal control by N. H. S. Vincent

In de Amerikaanse accountantsverklaring komt ten aanzien van de omvang van het onderzoek de volgende zinsnede voor:

„Our examination was made in accordance with generally accepted auditing „Standards, and accordingly included such tests of the accounting records and „such other auditing procedure as we considered necessary in the circumstances.”

Dit onderdeel van de verklaring houdt in, dat de accountant een zorgvuldige studie heeft gemaakt van de aangetroffen interne controle. Uit de beantwoorde vragenlijsten blijkt voorts, dat het merendeel der accountantskantoren het onderzoek van de interne organisatie beperkt tot datgene wat nodig is om tot de verklaring te komen, terwijl een minderheid dit onderzoek verder uitstrekt, teneinde de onderneming op het gehele gebied van de interne organisatie van advies te kunnen dienen. Gezien de doelstelling van het Handbook wordt op de theoretische fundering van de „reliance” niet ingegaan, doch de methoden aangegeven, waarop de interne controle kan worden beoordeeld. De „vragenlijst” speelt hierbij een grote rol. De vragen zijn zodanig opgesteld, dat uit de beantwoording met ja of neen een goede indruk van de waarde van de interne controle wordt verkregen. Veelal worden de vragenlijsten ingevuld door de boekhouder van de onderneming en nadien de juistheid hiervan door het accountantskantoor nagegaan.

Door sommigen wordt aan de waarde van de vragenlijsten getwijfeld, daar naar hun mening de korte beantwoording met ja of neen het vereiste inzicht niet kan verschaffen.

Deze gevoelens meer voor een gedetailleerde beschrijving van de organisatie onder gebruikmaking van organisatie-schema's.

De mogelijkheid tot het gebruikmaken van de interne controle neemt af met het kleiner worden van de onderneming. „The smaller the business, the more detailed an audit is likely to be necessary”.

Als appendix is toegevoegd de uitgave „Internal control” van het Institute, en een internal control questionnaire ontleend aan „case studies in Internal Control no. 1.

Hfst. 18. Financial statement representation by V. S. Tilly

Dit hoofdstuk houdt zich bezig met de vorm, waarin de financial statements worden samengesteld. Besproken worden the balance sheet, the statement of income en the statement of retained earnings. Er is — zoals ten onzent — een grote verscheidenheid van vormen. Pogingen worden aangewend hierin zoveel mogelijk eenheid te brengen, waarbij er terecht op wordt gewezen, dat aan een voorgeschreven gestandaardizeerde vorm bezwaren kleven. Deze immers zou een goede verslaglegging in de weg kunnen staan bij ondernemingen, „which are distinguished by unusual characteristics”. De ontwikkeling in de verschijningsvorm van de financial statements is te volgen in „Accounting Trends and Techniques”, een periodieke uitgave van het American

Institute of accountants, waarvoor de gegevens worden ontleend aan de jaarverslagen van een 600 tal grote ondernemingen.

Hfst. 19. Report writing by I. B. Mc. Gladrey

Dit hoofdstuk wil een gids zijn voor hen, die over hun eigen rapporten niet tevreden zijn. Of zij na lezing van dit hoofdstuk — waarin uiteraard slechts enige grote lijnen konden worden aangegeven — tot betere rapportering zullen komen, meen ik echter te moeten betwijfelen.

De moeilijkheid schijnt te liggen in het feit, dat in het drukke seizoen aan het schrijven van de rapporten niet de nodige aandacht besteed kan worden. De schrijver doet enige suggesties om hierin verbetering te brengen.

Hfst. 20. Special problems of specific business by A. R. Jennings

Hierin worden bijzonderheden gegeven van de administratie van „specific business”, alsmede van de belangrijkste punten van controle. In behandeling komen een 18 tal bedrijfstakken, zoals de petroleumindustrie, effectenmakelaars, reclame-adviesbureaux, bioscopen en public utilities. De behandeling is uiteraard zeer summier en hierdoor m.i. weinig doeltreffend.

Hfst. 21 t/m 25

Deze hoofdstukken hebben betrekking op de adviserende taak van de accountant. Behandeld worden de belastingpraktijk, adviezen op het terrein van de administratieve organisatie en de kostprijsadministratie, de investigations en tenslotte „the C.P.A. as a business consultant”.

Het uitgebreide terrein van de administratieve organisatie wordt in een zeer compacte vorm weergegeven. In al haar beknoptheid biedt het echter een goed overzicht.

Het hoofdstuk over de kostprijsadministratie gaat uitvoerig in op de bekende systemen van kostprijsadministratie. Het hoofdstuk over de investigations biedt geen bijzonderheden en het laatste hoofdstuk houdt een waarschuwing voor de C.P.A. in zich op het terrein van „management accounting” niet te laten verdringen door de „business consultant”.

Dr. J. A. Geertman en A. H. Geertman: **ECONOMISCH-TECHNISCHE VERSCHIJNSELEN - DEEL I.** Uitgave: Elsevier 1954. 312 blz.

door Drs. J. A. A. Koning

In het voorwoord delen de schrijvers mede, dat hun werk ontstaan is uit de behoefte aan een leerboek voor het vak Economisch-Technische verschijnselen, dat in 1949 bij het Staatspraktijkexamen werd geïntroduceerd.

Bewust hebben de auteurs de techniek van de handel buiten beschouwing gelaten; zij willen hun werk zien als een leerboek, dat het grensgebied van economie en bedrijfs-economie bestrijkt. Nu zijn grensgebieden nog al eens omstreden gebieden; in ieder geval zijn ze vaak oorzaak van allerlei moeilijkheden; die zitten ook hier.

Dat hebben de schrijvers wel begrepen, want ze hebben behoefte gevoeld wat te vertellen over het nieuwe vak „Economisch-Technische verschijnselen” in hoofdstuk III; naar het mij voorkomt, had dit hoofdstuk beter voorop kunnen staan.

Schrijvers zien de ontwikkeling van het vak „Organisatie en Techniek van de Handel”, als gevolg van het vastlopen van de historische school in Duitsland; het wil mij voorkomen, dat dit wel wat ver gezocht is; doch hoe dit zij het vak Organisatie en Techniek van de Handel was en is een zeer nuchter vak, voornamelijk feitenkennis; het leert diegenen, die er mee te maken krijgen, wat er al zo voorkomt en hoe een en ander werkt. Verklaren doet het vak niet; het is dus geen wetenschap en het begrip techniek past er voortreffelijk op.

Historisch zitten wij met het typische verschijnsel, dat wij spraken en spreken van „organisatie en techniek van de handel”. Dat is natuurlijk eenzijdig; precies zo als de begrippen Handelsschool - Handelswetenschappen - Handelshogeschool en Handels-faculteit.

Sinds wij van Economische Wetenschappen spreken en daarmee verbonden begrippen overeenkomstig hebben gewijzigd, was het logisch ook de benaming Organisatie en Techniek van de Handel te herzien en de verwachting zou nu gewekt worden, dat het begrip Economisch-Technische verschijnselen (ETV) daaraan voldoet. Het vak ETV, zoals uit examenprogramma en vraagstukken van het SPD blijkt, omvat heel wat anders dan het vak onder de oude benaming.

Het gedetailleerde SPD-programma, gepubliceerd door de auteurs op blz. 45/7, noemt o.a. kennis van de aard der economisch-technische verschijnselen in het bedrijfsleven: de

prijsvorming, de prijsbeheersing, de markt vormen en de markten en de ordening in het economisch leven.

Aldus geformuleerd kan men er al niet meer in zien een eis tot kennis van het verschijnsel als zodanig, maar een noodzaak tot doordringen in het wezen van het verschijnsel. Trouwens het programma vraagt ook kennis van de monetaire vraagstukken, het betalingsverkeer, enz.

Dit wijst dus op een wetenschappelijke benadering.

Of en in hoeverre het nu gewenst is, dat er een nieuw wetenschappelijk vak geïntroduceerd wordt en of dat dan als zodanig thuishoort bij het SPD-examenprogramma, meen ik hier onbesproken te kunnen laten; de heren G & G hebben er in ieder geval geen positieve uitspraak over gedaan; zij hebben het als een fait accompli voor hun werk aanvaard.

De belangstellende voor het werk dient dus goed te weten, dat hij het „oude” vak Organisatie en Techniek van de Handel er niet uit kan leren.

Als b.v. hoofdstukken gewijd zijn aan veilingen en inschrijvingen (XI b), opslag (XIII), dan moet men niet verwachten, dat men er uit leren kan wat een veiling, inschrijving, veem, enz. is en hoe een en ander werkt (althans niet uit het beoordeelde deel 1). Merkwaardig is wel, dat de auteurs in het hoofdstuk Handel (XIV) vertellen wat een commissionair en handelsagent is, maar niet wat een makelaar is, ofschoon zij die tussenpersoon wel noemen. In het algemeen verwijzen de schrijvers naar de leerboeken voor Organisatie en Techniek van de Handel.

Wat geeft het boek dan wel?

In de inleiding wordt de maatschappelijke arbeidsverdeling (differentiatie, integratie, specialisatie, parallelisatie) besproken. Een genetisch-historische behandeling van de arbeidsverdeling zou naar mijn mening een goede grondslag gevormd hebben voor de behandeling van de stof en dus voor de systematische opzet van het werk.

Na de inleiding stappen de schrijvers echter over op „kostenproblemen”. De titel van dit hoofdstuk is wel wat ruim voor het behandelde; besproken is n.l. het verschijnsel van de degressieve, proportionele en progressieve stijging der kosten en tenslotte de marginale kosten.

De behandeling van deze kostenverschijnselen in het begin van het boek is wel begrijpelijk als men ziet dat het grootste gedeelte van het boek gewijd is aan de markt vormen en de prijsvorming daarbij (monopolie, oligopolie, vrije concurrentie, enz.) met de daarmee verband houdende verschijnselen en problemen (winstmaximalisatie, prijsdiscriminatie, break-even-points, elasticiteit van de vraag).

In hun voorwoord zeggen de schrijvers nadrukkelijk, dat zij zich baseren op de sinds 1933 ontwikkelde prijsleer en de sinds 1947 in de Verenigde Staten alom practisch toegepaste break-even analyse.

Van Dr. J. A. Geertman is bekend, dat hij een voorstander is van de marginale kostenbeschouwing, waarvan ook in dit boek blijkt in hoofdstuk X (marginale opbrengsten en marginale kosten in de praktijk) en waarin ook de functie van de controller en het variabel (flexibel schrijft men) budget worden besproken.

De tekst is uitvoerig voorzien van tabellen en grafieken. Vrijwel na ieder hoofdstuk volgt een bescheiden internationale literatuuropgave alsmede een aantal vraagstukken, meestal ontleend aan examen-opgaven MO-boekhouden, SPD en MBA. Het werk wordt besloten met uitvoerige uitwerkingen (40 blz.) van die vraagstukken en een zaakregister.

Wanneer ik een oordeel over dit werk uitspreek, dan meen ik mij bewust te moeten beperken tot het eerste deel; ik had nog geen gelegenheid het inmiddels verschenen tweede deel te lezen. Ik heb dus geen volledig overzicht omtrent de gedachtengang van de schrijvers en de door hen beoogde opzet van de stof; dit maant dus tot een zekere voorzichtigheid in het oordeel.

Er is veel in het boek besproken en ik acht het goed oriënterend, vooral voor het doel (examen SPD) waarvoor het geschreven is; wel troffen mij nogal eens herhalingen, misschien voor een examenboek niet per se te veroordelen, maar de omvang van zo'n studieboek wordt er toch wel door vergroot.

Een enkele maal trof mij een minder gelukkige formulering, als voorbeeld noem ik: „maatschappelijke arbeidsverdeling betekent differentiatie”. Nu hebben de schrijvers zelf wel begrepen, dat verschillende vormen van maatschappelijke arbeidsverdeling niet allemaal differentiaties zijn, want in een noot op bovenstaande uitspraak (ik vermijd maar te schrijven: definitie) merken zij op „ook de nog te behandelen specialisatie is een vorm

van maatschappelijke arbeidsverdeling". Juist voor een leerboek is scherp formuleren en begripsbepalen een eis; ik vertrouw dat de schrijvers op dit punt hun tekst bij een herdruk nog eens kritisch zullen doornemen.

Bepaald kritiek heb ik tegen de systematiek van het werk; dat zal men uit het vorenstaande wel reeds begrepen hebben: als de schrijvers iets over het vak Economisch-Technische Verschijnselen willen vertellen, dan moet dat voorop staan en niet als hoofdstuk III komen. Hoofdstuk II (4 blz. tekst) heet: „De Dynamiek der Maatschappij”; naar mijn mening behoorde het hier behandelde direct aan te sluiten op het besprokene in de „Inleiding”, want in de „Inleiding” (waarom is dit eigenlijk geen hoofdstuk?) wordt de maatschappelijke arbeidsverdeling behandeld. Het is mij waarlijk een raadsel, waarom *fussen* de „Inleiding” en hoofdstuk II als hoofdstuk I de „kostenproblemen” aan de orde worden gesteld; pas veel later gaan de schrijvers de kostenverschijnselen bij de marktpolitiek gebruiken.

Gezien het vele dat reeds is geschreven rond het probleem differentiële versus integrale kostprijs acht ik het niet nodig in te gaan op de overigens beperkte argumentatie van de schrijvers omtrent deze problematiek.

Tenslotte zou ik nog willen opmerken, dat indien de schrijvers menen, — zoals zij doen voorkomen (pag. 44) — als zou men aan de Amsterdamse Economische Faculteit (S.U.) de belangrijkste onderdelen van het vak Organisatie en Techniek van de Handel hebben samengevat onder de „externe organisatie” der Bedrijfseconomie, zij toch niet de juiste visie hebben op wezen en inhoud van de leer der „externe organisatie”, zoals die door Limperg gebracht is en op de verhouding van deze leer tot het vak „Organisatie en Techniek van de Handel”, want het eerste (de leer der „externe organisatie”) zegt, *waarom* het verschijnsel er is en dat het zal werken, het tweede (Organisatie en Techniek van de Handel) zegt, welke verschijnselen er zijn en *hoe* zij werken.