

A. F. Tempelaar

## Het MAB vóór 50 jaar

juli 1937

Zoals afgesproken zou ik in dit nummer aandacht schenken aan de artikelserie van accountant G. P. J. Hogeweg over 'Bedrijfsbegrotingen in private ondernemingen', waarvan de inleiding in het juni-nummer van 1937 verscheen.

Volgens Hogeweg wordt algemeen erkend, dat lichamen van openbaar bestuur niet beheerd kunnen worden zonder het periodiek opmaken van begrotingen. Het is lang nog geen gewoonte, dat in ondernemingen periodiek begrotingen worden opgemaakt als basis en leidraad voor het beheer, volgens Hogeweg ten onrechte.

Zonder bindende begroting is de leiding van een lichaam van openbaar bestuur niet gemachtigd uitgaven te doen. Voor bedrijfsbegrotingen ligt dat anders; die zijn volgens Hogeweg rekbaarder, buigzamer, zodat men ook wel spreekt van 'flexible budget'.

In zijn betoog om ondernemers het nut van bedrijfsbegrotingen aan te tonen, heeft Hogeweg wel een ideaal beeld voor ogen. Iedere afdeling wordt 'tot in alle details' bezien. Er is zodoende ieder jaar een vernieuwing, als het ware een grote schoonmaak 'omdat elke met eenige leiding belaste persoon op het matje moet komen en zijn gestie tegenover de andere, aan de opstelling der begroting medewerkende, functionaris moet verdedigen'. In doelstelling heeft Hogeweg wel gelijk, maar de praktijk tot ver na de tweede wereldoorlog leerde hoe vaak variabele budgettering in toepassing niet meer was dan een extrapolatie van administratieve gegevens, welke taakstellend werd genoemd.

Uitgaande van de omzetbegroting als basis bespreekt Hogeweg in hoofdlijnen het opstellen van de verschillende begrotingen als een samenhangend geheel. Hij doet dit met veel elan, overtuigd als hij is van het grote nut. Maar als men zo vele jaren later dit alles weer eens leest, ervaart men hoe maagdelijk de budgetteringssituatie destijds nog was. Meer theorie dan praktijk, in een artikelserie, welke te compact was om aarzelingen over de streep te trekken. Het boek over het systeem bij Bata moest nog verschijnen.

'Het wezen van de Kameraalstijl' is een principiële beschouwing van R. A. Dijker, op het gebied van de theoretische accountancy destijds de grote opponent van Limpert (publieke en private taak van de accountant). Dijker bespreekt het onderscheid tussen Kameraalstijl en Dubbel Boekhou-

den, de enige twee methoden van het boekhouden (Enkel Boekhouden, Uitgebreid Enkel Boekhouden enz. zijn volgens Dijker *geen* methodische wijzen voor het maken van aantekeningen).

Het wezen van de Kameraalstijl kan volgens Dijker het best worden aangeduid als een Kasboekhouding, waarbij men uitgaat van de opvatting dat het tijdstip van vertering of verbruik samenvalt met de betaling. Bij het Dubbel Boekhouden wacht men ter zake van de aard van de uitgave tot het tijdstip van het verbruik. Zolang dat tijdstip nog niet is aangebroken zullen goederen als geldswaarden worden beschouwd en eerst bij het werkelijke verbruik als last of verlies worden geboekt. Bij de Kameraalstijl blijft het kasboek van het afgelopen boekjaar nog doorlopen voor de nakomende posten. Er kunnen dus tegelijk twee stel boeken fungeren, nl. die van het lopende jaar en die betreffende het afgelopen jaar.

Nog niet bezwangerd met, of beneveld door de automatisering kan men het artikel van Dijker als voor die tijd verhelderend beschouwen. Maar het is wel lang geleden.

In aansluiting op zijn artikelen van oktober 1936 en juni 1937 gaat A. M. Groot nu verder in op de belangrijke verliezen van de Nederlandsche Spoorwegen (zie de historische verslagen in de nummers oktober 1986 en juni 1987). Is het juist als men stelt, dat de NS allang ter ziele zou zijn geweest als het geen staatsbedrijf maar een particuliere onderneming zou zijn geweest? Subsidieert de Staat soms een noodlijdend bedrijf, ten laste van de algemene middelen en tot schade, wegens oneerlijke concurrentie, van andere vervoerders (die nl. menen dat de Spoorwegen beneden kostprijs werken en de Staat het verlies laten betalen)?

Groot tracht aan te tonen, dat die veronderstellingen niet juist zijn. Het verlies dat de Spoorwegen jaarlijks lijden kan men z.i. niet beschouwen als het exploitatieresultaat van die jaren. Als gevolg van de merkwaardige bepalingen van de naastingsovereenkomst van 1890 en de daarna volgende overeenkomst van 1920 - zie hiervoor de bovengenoemde historische verslagen - was er bij de NS een groot dood kapitaal ontstaan waardoor rente plus afschrijving nog altijd op de resultatenrekening drukten. Voorts moet de NS ook in die gebieden vervoeren, waar een particulier vervoerbedrijf niet aan zou beginnen. Ja, zelfs degenen die sporadisch van de spoorwegen gebruik maken verwachten op het moment dat zij dat wensen, dat zij met de trein kunnen reizen op het traject dat zij willen. De beschikbaarheidsnuttigheid speelt derhalve voor de NS een belangrijke rol, hetgeen volgens Groot geen eenvoudig kostprijs technisch probleem is. Deze en nog andere factoren maken, dat als de NS verlies lijden, dit nog niet betekent dat men onder kostprijs werkt en uit dien hoofde oneerlijke concurrentie voert. Groot meent zelfs, dat voor velen de gebruiksnuttigheid van de spoorwegen groter is dan de vervoersprijs (welke door de NS op uniforme basis, geldend voor het gehele land, moet worden bepaald).

Als het spoorverkeer zou wegvallen, zouden de overhead-kosten van het wegvervoer wel eens zo hoog kunnen worden, dat het twijfelachtig is (volgens Groot) of het wegvervoer op die verhoogde kostenbasis rendabel zou zijn.

Accountant J. J. M. H. Nijst heeft in 1936 een Zweedse accountantsverklaring geanalyseerd (zie het historisch verslag oktober 1986). Thans bespreekt hij twee Amerikaanse verklaringen, nl. die van Price Waterhouse & Co. betreffende Shell Union Oil Corporation en die van Peat, Marwick, Mitchell & Co. betreffende Cities Service. Eerstgenoemde verklaring is veel compacter dan de tweede. Van de Nederlandse beroepsopvatting uit geredeneerd veroordeelt Nijst beide verklaringen. Hij vindt ze slap en weinig zeggend, zoals ze in de beginperiode van de accountancy in ons land (omstreeks de eeuwwisseling) gangbaar waren. Volgens Nijst is de accountancy in ons land in het algemeen veel verder voortgeschreden dan in de Engelstalige landen. Opmerkelijk is, dat wanneer Nijst de mededeling in de Amerikaanse verklaringen, dat het onderzoek 'niet tot details' ging, beoordeelt, hij concludeert, dat het onderzoek min of meer globaal moet zijn geweest 'en niet kan worden vergeleken met de *volledige controle* die de Nederlandse accountant toepast, indien hem een verklaring *ter goedkeuring* van de jaarstukken wordt gevraagd' (cursivering A. F. Tempelaar). Ik meen dat 50 jaar geleden reeds duidelijk onderscheid werd gemaakt tussen volledige controle en volkomen controle. Bovendien werd ook in die tijd niet aan de accountant gevraagd een verklaring *ter goedkeuring* van de jaarstukken af te geven. Het kan zijn dat Nijst deze termen wel gebruikte in zijn leerboek, maar dan waren die in 1937 toch min of meer achterhaald.

Blijkens een mededeling van het NIVa werden in een buitengewone vergadering van 8 juli 1937 17 afgestudeerden tot lid benoemd. Daaronder bevond zich ook collega G. L. Groeneveld te Eindhoven, die in die tijd reeds redacteur voor het Repertorium Tijdschrift-literatuur van het MAB was. Overigens meen ik dat van die Heren Zeventien er naast Groeneveld nog enkele anderen zijn die op 8 juli 1987 hun gouden jubileum als accountant hebben mogen vieren.