

Een opvatting terzake van de beperking van de controletaak wordt vaak gegeven in de gedachte, dat hij die een opdracht geeft ook het recht heeft te bepalen wat hij wil opdragen. Volkomen juist; evenals de verantwoordingsplichtige volkomen vrij is, om zijn verantwoording al dan niet te doen certificeren door een accountant (indien hem dit althans niet door wet of overeenkomst is voorgeschreven) maar wie gebruik maken wil van het certificaat van een accountant om het vertrouwen, dat zijn verantwoording opwekt, te versterken met de accountantsverklaring moet ook aanvaarden de werktechniek die naar de vaktechnische eischen van het accountantsberoep noodig is om tot de kennis van feiten en gevolgen te komen, die de accountant noodig heeft om tot het inzicht omtrent vermogenstoestand en resultaatsoorzaken te geraken. Die werkwijze heeft de betreffende accountant voor elk geval naar den aard van het geval te bepalen, zich daarbij baseerend op de algemeene normen, die de theoretische controleleer uit de doelstelling der controle afgeleid heeft. Uiteraard heeft de accountant zich te beperken tot dat wat vaktechnisch noodzakelijk is, maar kan dan ook niets wat noodzakelijk is weglaten in zijn werktechniek. In de controleleer ligt vast of althans er behoort naar gestreefd te worden om dat daar vast te leggen een objectieve normering dus te vinden. Voor elk bijzonder geval moet men die normen toepassen en voor het geval in hare bijzonderheid een werkplan samenstellen, dat aan de bijzondere eischen van het geval en aan den algemeenen norm beantwoordt. Die vaststelling van werkplan eischt vakkennis, scholing en ervaring, dus deskundigheid en daarin kan de opdrachtgever niet meespreken. Het eischen daarvan is een tekort doen aan des accountants deskundigheid zoowel als een dilettantisme bij den opdrachtgever (omdat hij helaas iets van boekhouden afweet) en voor den accountant niet acceptabel zoolang hij acht, dat de beroepsuitoefening gespecialiseerde kennis vereischt. In de praktijk kan het voorkomen, dat, hetgeen de opdrachtgever als leek ziet als eene beperking der controle-middelen, betreft een deel der administratie, dat, naar de vaktechnische eischen, toch buiten het controleplan valt. In casu de détailcontrole op de gasverbruikers en in het algemeen de détailcontrole op den verkoop en op debiteuren althans indien niet, door onvoldoende interne controle en gebrek aan accuratessecontrole, het gevaar bestaat van verschillen tusschen collectieve en gedetailleerde verantwoording. Hoewel men zich een zoodanige z.g. beperking (die vaktechnisch geen beperking is) zou kunnen laten welgevallen, zal het toch goed zijn om te doen uitkomen, dat de formulering van het werkplan ook in dit geval volgt uit de vaktechniek en niet uit door den client opgelegde beperkingen. De onafhankelijkheid in de bepaling der werkwijze is een algemeen gevolg van het feit, dat vakbeoefening eischt kennis van techniek en van techniektoepassing. Daarin vallen tevens de punten van de uitgavencontrole en van de verbruiksecontrole. Beide kunnen in de controle der bedrijfsverantwoording niet gemist worden. De quantitative verbruiksecontrole gebaseerd op de inkoop en voorraden is noodig om tot het cijfer der productie te geraken, en tot het bedrag dat dus aan gasverbruikers in totaal moet belast zijn. Voorts voor het vinden van het totaalbedrag van verkoop van fitterijmaterialen en van het verbruik voor onderhoud en vernieuwing van hoofd- en dienstleiding en van machines en toestellen. De juiste rubricering in verband ook met de doelmatigheid van het verbruik behoort tot de accountantstaak maar ook daarom kan de verbruiksecontrole niet gemist worden en kan men zich niet baseeren op de formeele controle der gascommissie. Hetzelfde geldt t.a.v. de uitgavencontrole in verband met de controle der afdeling financiën, welke uitsluitend kasverificatie en beoordeeling der begrotingsrubricering is, terwijl de accountantcontrole den aard der uitgaven nagaat en de juistheid der rubricering toest, omdat die rubricering in de boekhouding uitloopt in de rubricering der resultatenrekening, welke juistheid t.d.a. hij moet certificeren. Ook het niet

voorleggen van notulenboeken is onjuist, omdat daarin besluiten vermeld worden, die de gedragslijnen van het beheer bepalen, besluiten die het beheer heeft na te leven en waarvan de kennisname noodig is om de juistheid der posten (tariefbepalingen) en hun rubricering na te gaan. Overigens ook een kwestie van vertrouwen dat men t.a.v. den accountant moet hebben. Om der ruimte wille bespreek ik deze punten veel korter dan in een examenuitwerking past en geef alleen maar aan de inpassing in de meer uitgebreide principieele beschouwing welke ik met deze uitwerking bedoelde.

A. M.

LASTIGE GEVALLEN

De bedoeling van deze rubriek is gelegenheid te bieden lastige gevallen, die zich in de praktijk den accountant in zijn beroep voordoen of kunnen voordoen, — lastig, omdat er een onoplosbare tegenstrijdigheid tusschen theorie en praktijk schijnt te bestaan — hier ter sprake te brengen, resp. ter oplossing aan den lezer voor te leggen. De Redactie doet een voortdurend beroep op allen, die op zulke „gevallen” stuiten, om ze te formuleeren en bij den Secretaris in te zenden.

Ontvangen oplossing van Lastig geval No. IV

Behoort een balans alle passiva te vermelden of zijn hierop ook uitzonderingen?

Collega *Keuzenkamp* neemt een loopje met ons. Als opschrift van geval IV geeft hij „Behoort een balans alle passiva te vermelden?” Nu weet ik niet veel balansen waar alle passiva op staan (denk maar aan de verplichtingen wegens goederen in bestelling) maar in dit lastige geval gaat het over — mag ik het zoo zeggen? — een passief dat geen passief is.

Wanneer Maatschappij X aan Maatschappij Y f 600.000.— kwijtscholden heeft, wanneer derhalve het vorderingsrecht niet meer bestaat, dan is de balans van Y niet juist indien dat bedrag aan de creditzijde niet wordt weggelaten.

In IVa staat het anders; de overeenkomst is nog niet aangegaan, de schuld bestaat nog; een concept-balans zonder die schuld zou slechts met een desbetreffend onderschrift onder teekend kunnen worden; hoe kan de accountant „weten,” dat de overeenkomst goedgekeurd wordt? Maar wat een buitengewoon (indien al niet lastig) geval; moet de algemeene vergadering de overeenkomst goedkeuren? Is directie + commissarissen niet bevoegd? Welke algemeene vergadering moet de overeenkomst goedkeuren, X of Y? Staat de vordering op de balans van X, is daar dezelfde accountant? In lastige gevallen is volledigheid van gegevens niet te versmaden.

IVb. Waarom zouden wij oordeelen over het bestuur? Oordeelt niet, zoolang dat Uw plicht niet is; zijn wij tot oordeelen over personen groepen of tot oordeelen over cijfers en zaken?

L. VAN KAMPEN

Naschrift

Ik kan college *van Kampen* verzekeren dat ik geen loopje met hem neem, waarom zou ik dat doen als ik het al zou durven? Ik geef volmondig toe dat het woord passiva in het opschrift verkeerd is, het had „schulden” moeten zijn. Hoe men nu de zaak verder ook beziet van „kwijtscholden” zooals collega *van Kampen* schrijft is hier geen sprake, dat woord gebruikte ik niet en werd ook in de praktijk niet gebruikt. Het eigenaardige is juist dat de f 600.000 juridisch niet te vorderen blijven doch dat moreel de schuld blijft bestaan; dat 96 pCt. van het kapitaal in handen van X is waardoor men er zeker van kan zijn dat X, wiens wensch het is deze overeenkomst tot stand te brengen, zich, zoodra de financiële toestand dit toelaat, zal laten betalen.

Wat vraag IVa betreft komt het mij voor dat een accountant

die weet dat X 96 pCt. van de aandelen Y bezit, ook weet dat X praktisch bij Y doet wat hij wil en dus ook weet, dat een door X voorgestane overeenkomst wordt goedgekeurd.

Dat duidelijkheid niet versmaad mag worden ben ik geheel eens maar hoe de gevraagde meerdere gegevens tot verduidelijking kunnen strekken is mij een raadsel, zij maken de zaak slechts gecompliceerder of staan in geen of onvoldoende verband met het gevraagde antwoord.

De vraag IVb heeft ten doel te doen uitkomen of het mogelijk is dat een bestuur een ander standpunt ten opzichte van dit punt inneemt dan een accountant. Oordeel te vellen over personen ligt zeker niet op onzen weg en waarom collega *van Kampen* veronderstelt dat ik hiertoe wil overgaan begrijp ik niet.

Wellicht vindt onze collega nu hem toch blijken moet dat ik geen loopje met hem neem nog gelegenheid in ernst op de gestelde vragen in te gaan. T. K.

Ontvangen oplossing van Lastig Geval No. V

Moet in tusschentijdsche winstoverzichten de invloed der bedrijfsdrukte tot uitdrukking komen?

Van de in lastig geval V gestelde twee vragen leent de eerste zich tot het geven van een categorisch antwoord, waarna op de tweede niet meer behoeft te worden ingegaan.

Inderdaad is het ten eenenmale onjuist, om in tusschentijdsche winstoverzichten geen rekening te houden met den invloed der bedrijfsdrukte, dus om b.v. in maandstaten elke maand 1/12 van de geraamde jaarkosten ten laste van de winst te brengen.

Dat dit door den voorstander van deze methode niet direct werd ingezien, komt waarschijnlijk door twee factoren:

In de eerste plaats geschiedt het verdeelen van vaste lasten over *langere* perioden in onze bedrijven als regel nog evenredig aan den tijdsduur. De door prof. *Goudriaan* in zijn voor den Achttienden Accountantsdag van het N. I. v. A. gehouden inleiding voorgestane wijze van verdeelen van deze lasten, n.l. evenredig aan de volgens de conjunctuur te verwachten bedrijfsdrukte vindt, hoezeer theoretisch ook juist, vrijwel geen toepassing als gevolg van de moeilijkheid, om het punt van de conjunctuurlijn, waarop een bedrijf zich bevindt, vast te stellen.

In de tweede plaats spreekt de fout, die men maakt door maandelijks 1/12 van de vaste lasten op het winstoverzicht te brengen, hier minder duidelijk, doordat, zooals de tekst van het „lastig geval” zegt, de bedoeling voorzit om uit de desbetreffende maand-overzichten den vooruitgang of achteruitgang van het bedrijf ten opzichte van de overeenkomstige maanden der vorige jaren te doen blijken. De naar tijdsduur evenredige verdeling der kosten kan dan werkelijk weinig kwaad: vooruitgang of achteruitgang in vergelijking met andere jaren zal immers in elk geval wel uit de maandstaten blijken, indien men slechts consequent is in het toepassen van een bepaalde, zij het ook onjuiste methode van kostenverdeling. Een dergelijk winstoverzicht zegt den eigenaar van de zaak echter alleen iets, wanneer hij het vorige jaar ter vergelijking er bij neemt.

Waarom is nu de methode van verdeling van vaste lasten in verhouding tot den geraamden omzet juist, die in verhouding tot den tijdsduur onjuist?

Het antwoord hierop kan kort zijn.

Als winst van een bedrijf en dus ook van het hier als voorbeeld genomen reisbureau over een bepaalde periode mag niet worden beschouwd het verschil tusschen de opbrengst van de in die periode verkochte hoeveelheid product (hier aan reizigers bewezen diensten) en de in datzelfde tijdvak gemaakte kosten, doch eerder het verschil tusschen de opbrengst van die hoeveelheid product en de kosten, die voor de vervaardiging daarvan gemaakt werden. (Volgens de theorie van *Schmidt* e.a. is dit niet juist en moeten we het verschil tusschen opbrengst en

reproductiekosten nemen; voor de oplossing van dit „lastige geval” is dit echter niet van belang).

Bezien we nu de vaste kosten van ons reisbureau, dan blijken deze al spoedig voor verreweg het grootste gedeelte gemaakt te worden ten behoeve van het in de zomermaanden vervaardigde product en voor slechts een klein deel ten behoeve van de wintermaanden. De huur b.v. zou veel geringer kunnen zijn, indien de bedrijfsdrukte nooit grooter was dan gedurende het winterseizoen; men zou dan met een veel kleinere kantoorruimte kunnen volstaan. Evenzoo zou op de vaste salarissen ingekrompen kunnen worden, als niet de groote zomerdrukte het noodig maakte, over een uitgebreiden staf van vast en geschoold personeel te beschikken. De tijd, dien dit personeel in den winter na verleenning van de dan gevraagde diensten over heeft, wordt gebruikt voor het vragen van inlichtingen en voorbereiden van reizen ten behoeve van de zomercientèle. Doch zelfs ook zonder dit, dus in het geval, dat een groot deel van den winter improductief werd gebruikt, zouden de in die periode te veel betaalde salarissen ten laste van den zomer moeten komen, daar immers het teveel aan personeel uitsluitend wordt in dienst gehouden ten behoeve van de in den tijd van groote bedrijfsdrukte te bewijzen diensten en het den kostprijs hiervan verhoogt.

O.i. kan een accountant met juiste opvattingen omtrent kostprijs en winst dus niet anders doen dan rekening houden met de bedrijfsdrukte in zijn tusschentijdsche winstoverzichten en kan verdeling van de vaste lasten in verhouding tot den tijdsduur niet verdedigd worden.

A. MEIJER

Naschrift

In een vak als de accountancy dat met al zijn vaak in theorie zeer juiste beginselen keer op keer in botsing komt met hetgeen in de praktijk wordt beweerd en verlangd is het toch geen wonder dat zoo groot verschil van meening bestaat. Daar ligt vóór mij het betoog van den Heer *A. Meijer*, die langs indirecten weg niet minder beweert dan: wanneer gij niet doet wat ik juist noem welaan dan gaat gij mank aan het euvel onjuiste opvattingen te hebben van kostprijs en winst; daar ligt voor mij de bewering van den accountant die wat anders wil dan de Heer *A. Meijer* en welke luidt: als gij doet wat deze Heer wil dan maakt gij U schuldig aan misleiding van den bedrijfsleider; daar ligt voor mij de bewering van den arbiter-accountant, welke luidt: al wat gij beiden beweert heeft geen „praktische” betekenis, omdat het er slechts op aan komt of het doel waarvoor men het maandoverzicht wenscht te gebruiken al of niet langs den besten weg wordt bereikt. (De aanhaling bij praktische is van mij).

Ik betreur het de motiveering van dien arbiter-accountant niet te kennen, omdat ik het zoo geheel met hem eens ben.

Ik meen, dat in alle betoogen zooals de Heer *Meijer* ons die levert, één ding maar dan ook een hoogst belangrijk ding vergeten wordt en dat is, dat alle stukken, die wij samenstellen een bepaald doel moeten dienen. Dat doel wordt ons aangegeven door onze opdrachtgevers, wier gedachten wij slechts ten deele in een bepaalde richting kunnen leiden en aan wier gedachten-gang wij ons zoo veel mogelijk moeten aansluiten, willen wij voor hen nuttig werk leveren, willen wij hun werkelijk de hulp verlenen, die zij in de leiding van hunne onderneming begeeren en noodig hebben.

De ondernemer, die naar een periodiek tusschentijdsch bedrijfs-overzicht vraagt, wenscht daaruit, naar mijne ervaring te oordeelen, te lezen of zijn onderneming in de goede richting wordt gestuurd. Hij wil vooral zien of hij vooruit of achteruit gaat in vergelijking met voorafgaande perioden en wat de oorzaken van vooruitgang en achteruitgang zijn.

Hij wil de hem verstrekte gegevens vóór zich hebben in overzichtelijken vorm, zoo duidelijk, dat hij geen gecompliceerde

beschouwingen heeft te houden om de gevolgen van een afwijking te overzien. Daartoe is noodig hetgeen ik reeds hiervoren betoogde, dat die stukken zoo mogelijk aansluiten aan de eigen mentaliteit van den bepaalden ondernemer. En ga ik nu die mentaliteit na dan geloof ik zeer zeker, dat het overgrootste deel van alle ondernemers, die zaken met verschil in bedrijfsdrukte in de verschillende maanden des jaars beheeren, spreken van verliesgevende en winstgevende maanden en dat het een moeilijkheid op zich zelf blijft den bedrijfsleiders aan het verstand te brengen, dat die verlies gevende maanden eigenlijk ook winstgevende maanden zijn. Zij houden zich vast aan de realiteit van hetgeen zij zien en ik ben van meening, dat wij hen, ter wille van het doel dat wij met het samenstellen der stukken beoogen, daarbij hebben te volgen; zoolang dat doel nog wordt bereikt.

De Heer *Meijer* houdt met de mentaliteit der bedrijfsleiding geen rekening. Hij definieert het begrip winst, het begrip kostprijs, leidt daaruit de beteekenis van het woord winstoverzicht af en zegt nu: wat gij geeft is geen winstoverzicht. Ik kan hem in zijn theoretisch betoog groot gelijk geven maar antwoord daarop: wat gij geeft is niet wat de praktijk verlangt, hoe gij dit overzicht noemt laat de praktijk onverschillig, is het door haar verlangde tusschentijdsche overzicht geen winstoverzicht noem het dan anders, maar een overzicht, waarvan het resultaat is, dat de bedrijfsleiding haar praktisch denken moet regelen naar Uw theoretisch inzicht bevredigt haar niet en schept voor haar de mogelijkheid van vergissingen. De praktische waarde van het door U geleverde werk wordt er door verminderd.

Ligt er in eenige onderneming geen hinderpaal in den weg om de theoretisch juiste inzichten door te voeren dan kan dit worden gedaan, maar meestal zullen naast het praktische bezwaar hiervoren uiteengezet zich ook nog de theoretische bezwaren door den Heer *Meijer* aangehaald voordoen en daarom zal het aantal gevallen, dat met vrucht de door hem voorgeschreven methode kan worden gevolgd, wel gering blijven.

En in het bijzonder in het aangehaalde voorbeeld zal dit wel het geval zijn. Van kostprijzen is hier al zoo geen sprake. De winst is, als bestaande grotendeels uit provisies, recht evenredig met den omzet. Bij goed beheer stijgen de kosten, niet evenredig met den vergrooten omzet. Wat is nu duidelijker een gedetailleerd overzicht van werkelijk bestede kosten en behaalden omzet over eenige maand en over het afgelopen jaargedeelte tot en met die maand, een en ander in vergelijking met overeenkomstige perioden van vorige jaren, uit welk overzicht ten slotte een cijfer over of tekort resulteert, of een theoretische winstberekening in den geest van den Heer *Meijer*, waarvan het voordeel zou zijn, dat zij de theoretisch „juiste winst” geeft, doch welker cijfers niet door één factor de absolute daling of stijging doch door meerdere factoren tegelijk worden beïnvloed? Ik blijf van meening, dat de bedrijfsleider aan den eenvoudigsten weg, die tot zijn doel voert, de voorkeur blijft geven en dat deze hier dus de juiste is.

T. K.

GEVAL VI

Is de verantwoordelijkheid van den commissaris die oud-accountant der onderneming is grooter dan die van zijn collega's niet accountants?

Het mag wel een algemeen erkend beginsel heeten dat de accountant eener N.V. niet tegelijkertijd zitting kan hebben in het college van commissarissen. Velen onzer hebben ook persoonlijk buiten alle voorschriften om bezwaren tegen het aanvaarden van eenig commissariaat.

Dezer dagen deed zich echter de volgende vraag voor; indien de accountant eener onderneming na als zoodanig zijn ontslag genomen te hebben benoemd wordt tot lid van den Raad van Commissarissen rust op hem dan uit hoofde van het feit dat hij

accountant zijnde en in het bijzonder vroeger accountant van dezelfde onderneming is geweest een grotere verplichting dan normaal op een commissaris rust m. a. w. is het billijk van hem te verlangen dat hij zijn oude verantwoordelijkheid blijft dragen?

In een bespreking onder vakgenooten werd de vraag door één groep bevestigend door een andere groep ontkennend beantwoord.

Ter verdediging van het standpunt van hen die ontkennend antwoordden werd aangevoerd, dat van een accountant lid zijnde van b.v. een ethische vereeniging, welke de leden bij toerbeurt met de controle van de boeken van den penningmeester belast, toch niet zal worden verlangd dat hij, nadat hij zijn beurt heeft gehad een andere, grotere verantwoordelijkheid draagt dan zijn medeleden?

Zij die de vraag bevestigend beantwoordden stelden zich op het standpunt dat het publiek geen onderscheid zal maken tusschen de verantwoordelijkheid in nieuwe en oude functie en zal meenen juist op grond van de omstandigheid dat een public-accountant lid van het college van commissarissen is een uitgebreider vertrouwen te mogen stellen.

Ik stel thans de vraag, wat is hieromtrent Uwe meening?

T. K.

UIT HET BUITENLAND

Red.: J. E. ERDMAN, C. A. HUYSMAN en C. J. MEYER
(Bijdragen en mededeelingen zende men aan den Secretaris der Redactie)

De Accountant bij liefdadigheidsinstellingen

In „the Journal of Accountancy” van Juni 1929 komt een artikel voor van *Charles E. Mather* over „Benevolent Organizations and their Accountability to their Supporters”, waarin ook enkele opmerkingen worden gewijd aan de accountantswerkzaamheden bij dit soort instellingen.

Schrijver wijst er eerst op, dat het liefdadige publiek recht heeft op meer publicatie van de zijde dezer instellingen, dan tot nu toe geschiedt.

Ten minste zou men volgens hem kunnen verlangen:

1. Minstens één keer per jaar toezending van een verslag (hoe beknopt ook) aan alle donateurs.
2. Onafhankelijke regelmatige inspectie of controle, minstens jaarlijks.
3. De leiding in handen van bekwame, verantwoordelijke personen en persoonlijk, regelmatig toezicht door Bestuur of Commissarissen.
4. De gelden niet in verkeerde verhouding te besteden aan collectiekosten, kantoor- en leidingkosten enz.
5. Alle stortingen in de kas van de instelling komen en bestemd worden voor haar wettelijke doeleinden.

Vervolgens vraagt schrijver zich af „wat certificeert de accountant meestal” en komt hierbij tot de conclusie, dat er een zeer groote verscheidenheid in de verklaringen, welke in de verslagen van deze instellingen worden gepubliceerd, bestaat.

Door de accountants wordt z.i. lang niet altijd erkend, dat het publiek dikwijls een veel te groot vertrouwen stelt in deze accountantsverklaringen, omdat dit niet gerechtvaardigd wordt door het door den accountant ingestelde onderzoek.

Daar de accountants zelve meestal weinig of niets voor de controle ontvangen, zal immers onwillekeurig geen volledig onderzoek worden ingesteld; nagelaten zal bijv. worden de controle op de event. magazijnverantwoording of Debiteuren-administratie.

Maar al checkt hij dit alles, dan is nog niet het negatieve bewezen, nl. of er geen giften buiten de boeken zijn gehouden.

De eenige manier om hieromtrent zekerheid te verkrijgen.