

niet richten naar de door ons weergegeven opvattingen en niet aan eenige disciplinaire rechtspraak onderworpen zijn. Dit neemt echter niet weg, dat *Observator* niet schijnt te hebben opgemerkt, dat er toch ook accountants bij N.V.'s werkzaam zijn tegen wier arbeid de door hem geuite bezwaren niet kunnen worden ingebracht. Wij achten het dan ook waarschijnlijk, dat de schrijver, indien hij een juist inzicht had gehad in de beteekenis van dezen accountantsarbeid, zijn plan tot controle van Rijkswege niet zou hebben geopperd, maar veeleer zou hebben overwogen, hoe deze accountantscontrole bij de N.V. meer te verbreiden.

Beschouwen wij thans nader het eigenlijke plan van *Observator*.

Terstond treft de groote rol, die daarin aan den Staat wordt toebedeeld. Onwillekeurig komt men er toe het te vergelijken met de wettelijke regeling hier te lande voor het levensverzekeringbedrijf geschapen. Zelf trekt de schrijver deze parallel niet. Met zijn „Centraal College” en zijn „schema's” correspondeeren eenigszins de Verzekeringskamer en de „staten”. Echter springt een principieel verschil in het oog, dat dadelijk voor het plan-*Observator* tot een gewichtige conclusie leidt. Richtsnoer voor de Verzekeringskamer zijn de belangen van polishouders, die zelf niet voor hun belangen kunnen opkomen en wier belangen onder de huidige omstandigheden gelden als een algemeen belang, dat staatsbemoeienis wettigt. Daarentegen bedoelt het „Centraal College” waarborgen te geven voor de bescherming van de belangen van aandeelhouders, waarvan het nog geenszins vaststaat, dat zij niet door de aandeelhouders zelf (resp. op andere — eenvoudiger — wijze) kunnen worden behartigd.¹⁾ Erkent niet ook *Observator* (blz. 308), dat bij het belegend publiek zelf evenzeer fouten moeten worden gezocht! De belangen van aandeelhouders zijn voorshands zuiver particuliere belangen, waarvoor zij zelf, niet de staat, hebben te waken. Het plan-*Observator* is een ongegründheid, omdat het een in wezen socialistisch systeem wil aanwenden ten dienste niet van algemeene, maar van zuiver particuliere belangen.

Ook de doelmatigheid pleit tegen het plan-*Observator*. Zal in het steeds wisselende bedrijfsleven de onder zekere voorwaarden vrije arbeid van den public-accountant, wiens eer en goede naam op het spel staan en die zelf verantwoordelijkheid draagt, niet grooter waarborg zijn voor aandeelhouders, dan die van den ambtenaar, bekommerd om de stipte opvolging van schematische instructies? Vervolgens stelle men zich eens voor, wat een ontzaglijke verantwoordelijkheid de Staat op zich zou nemen, indien hij zich verplichtte van alle naamlooze vennootschappen den waren stand en gang van zaken door middel van zijn ambtenaren aan commissarissen bloot te leggen. Tot welke financiële staatsaansprakelijkheid zou dit kunnen leiden, wanneer deze ambtenaren fouten zouden maken, hetgeen uiteraard niet zou uitblijven?

Overigens zal het na het voorafgegaane geen verwondering wekken, dat het plan gedachten bevat, die in accountantskringen, voorzoo veel ons bekend, wel als overwonnen kunnen worden beschouwd.

Dit geldt allereerst van het voorstel om voor iedere N.V. een Raad van Controle voor te schrijven, wat dus zou neerkomen op verplichte accountantscontrole bij de ongeveer 20.000 N.V.'s! Geeft de schrijver er zich wel rekenschap van, dat bij zeer vele, zoo niet de meeste, N.V.'s bescherming van aandeelhouders tegenover bestuurders een overbodigheid is om de eenvoudige reden, dat aandeelhouders en bestuurders identiek zijn? Hetzelfde kan gezegd worden van het idee om de leden van de Raden van Controle periodiek te doen aftreden: het stelsel der

wisselende accountants vindt geen verdedigers, omdat het volledig leeren kennen van een zaak zeer veel tijd eischt.

Wij laten het hierbij met onze critiek op het plan zelf, omdat wij reeds het uitgangspunt van den schrijver verwierpen. Wij betwisten geenszins het bestaan van de door hem beschreven wantoestanden, maar wij wenschen ze op andere wijze te bestrijden. Het komt ons toch voor, dat als straks een strengere aansprakelijkheid van commissarissen in de wet zal worden vastgelegd, daardoor voor hen ontstaan zal een grootere behoefte aan objectieve voorlichting omtrent het bedrijf, die van zelf zal leiden tot een grootere verbreiding van de accountantscontrole. Er blijft dan nog de mogelijkheid, dat deze door onbevoegden zal worden uitgeoefend, hoewel de waarschijnlijkheid groot is, dat, waar de keuze van een accountant dan rechtstreeks en persoonlijk den commissarissen aangaat, de praktijk wel de goede accountants van de pseudo-accountants zal weten te onderscheiden. In ieder geval lijkt een ingrijpen van den wetgever op dit punt, mocht het noodig zijn, doeltreffender, eenvoudiger en voor den Staat minder risquant, dan een wettelijke regeling van het N.V.-wezen als door *Observator* voorgesteld.

Mr. E. A. HOFMAN

EEN EN ANDER OMTRENT AANTEKENINGEN EN VASTLEGGINGEN

Opdat de accountant

reeds gedurende de uitvoering eener controle:

een inzicht kan verkrijgen in de doelmatigheid van inrichting der administratie en

na beëindiging der controle:

in staat is, met behulp van door eigen waarneming verkregen gegevens, de juistheid en volledigheid der jaarrekening e.a. te beoordeelen, resp. weten wat aan die juistheid en volledigheid ontbreekt.

moet door hem en zijne assistenten tijdens de controle aantekening worden gehouden van resp. worden vastgelegd:

1° de boekingen, welke volgens zijn inzicht technisch of om principiële redenen niet juist zijn.

VOORBEELD: *Technische fout*, indien eene ingekomen factuur in het Inkoopboek met een foutief bedrag is geboekt (omzetting van cijfers o.a.)

Principiële fout, indien voor de verdeling der indirecte kosten over de afdelingen in een fabrieksbedrijf een onjuist omslag-percentage is toegepast, doordat bij het vaststellen der bases daarvoor, onvoldoende rekening is gehouden met het causaal verband tusschen bases en indirecte kosten.

2° de boekingen, welke om de wijze van boeken of om het karakter der transactie, welke aanleiding tot de boeking gaf, eene nadere toelichting van de zijde van den cliënt behoeven,

VOORBEELD: *Wijze van boeken*, indien bij de boeking der arbeidsloonen in het Kasboek, een deel daarvan niet onder Loonen, doch ten laste van eene andere rekening is geboekt, terwijl het de gewoonte is, de verdeling der loonen via een loonsplitsing-boek te doen geschieden.

Karakter der transactie, indien in eene fabriek van emballage-artikelen in het Inkoopboek de boeking eener factuur over een geleverden wagon aardappelen wordt aangetroffen.

3° de hiaten en gebreken in de boekhouding, gezien van het standpunt van den controleerenden accountant,

¹⁾ Is immers in den laatsten tijd niet meer organisatie onder de beleggers waar te nemen? Gewezen zij b.v. op het optreden der Vereniging van Fondsenhouders.

VOORBEELD: *Hiaten* = ontbrekende bescheiden als inkoopfacturen kwitanties enz.

Gebreken = onsystematisch of slordig opbergen van boekingsbescheiden.

4^o. de bedragen en gegevens — niet vallende onder de sub 1 tot 3 bedoelde — welke de controleur tijdens zijne contrôle, hetzij aan de boekhouding ontleent, hetzij zelfstandig verzamelt, ter uitvoering van de werkzaamheden, zoals die zijn voorgeschreven in het later te bespreken „Werkprogram”.

VOORBEELD: *Gegevens aan de boekhouding ontleend* = de maantellingen der hulpboeken.

Zelfstandig verzamelde gegevens = verrichte opnamen van kasgeld of voorraden.

AANTEEKENINGEN. Voor het maken van bedoelde aantekeningen kan in het algemeen volstaan worden met een formulier, waarvan wij hieronder een model laten volgen:

(Naam Kantoor) Dossier Map No.

De indeeling van dit formulier is er op berekend, dat vol-
daan kan worden aan de hoofdvoorwaarde, welke bij het inschrijven van aantekeningen steeds in het oog gehouden moet worden n.l. dat de aantekening zoo *duidelijk*, maar tevens zoo *beknopt* mogelijk moet zijn. Het noteren der aantekeningen moet den assistenten niet meer tijd vragen dan strikt noodzakelijk is.

Het komt ons voor, dat het bestaan van deze voorwaarde in vele gevallen vergeten wordt en dat talrijke assistenten voor het maken van eene contrôle-aantekening eenige regels schrift noodig hebben, terwijl in zulk een geval dikwijls met het vermelden van 2 of 3 cijfers volstaan kan worden. De aantekening kan even duidelijk blijven, doch vraagt dan maar een fractie van den tijd, noodig voor het geven van eene uitvoerige omschrijving.

Een voorbeeld zal dit verduidelijken.

Uit het gegeven model blijkt, dat dit formulier door eene dubbele verticale lijn in twee deelen is verdeeld, waarbij het linkerdeel ongeveer twee derden der breedte van het blad beslaat.

Dit linkerdeel is door eene verticale stippellijn weder in twee — ongeveer even breede — kolommen gescheiden, beide voorzien van een geldkolom, teneinde voor geldbedragen, welke vooral bij de contrôle van hulpboeken veelvuldig in de aantekeningen voorkomen, op het formulier eene bepaalde ruimte beschikbaar te laten.

Bedoeld linker-deel is te reserveeren voor de aantekening; het rechterdeel om te vermelden, op welke wijze de gemaakte notitie is afgehandeld.

Indien nu b.v. bij de contrôle van het Inkoopboek met de facturen geconstateerd wordt, dat factuur No. 893 van H. Jansen te Alkmaar, met een eindbedrag van *f* 1462,68, in het Inkoopboek geboekt is met een totaal van *f* 1426,68, kan de aantekening daarvan en het later vermelden van den herstelpost op een contrôle-aanteeken-formulier, zooals op verschillende

accountantskantoren in gebruik is en waarvan de indeeling eenigszins afwijkt van het hiervoor gegeven model, als volgt geschieden:

(Naam Kantoor) Map B No. 9 c/b

Cliënt: 214 Inzake: Contrôle 1927

Inkoopboek

met facturen

Doorl.
No.

28	Factuur No. 893 van H. Jansen te Alkmaar bedraagt in totaal	<i>f</i> 1462.68	per Memoriaal doen herstellen. Zie Memoriaal post No. 46
	doch is in het Inkoopboek geboekt met	<i>„</i> 1426.68	

Deze aantekening is duidelijk, maar niet beknopt, aan welke beide eischen de volgende aantekening van hetzelfde verschil wel voldoet:

Dossier 72214 Map B No. 9 c/b

(Naam Kantoor)

28	3/5 No. 893	<i>f</i> 1426 68	<i>f</i> 1462 68	Mem. No. 46

Wij moeten toegeven, dat niet voor alle te maken aantekeningen met eene dergelijke korte omschrijving volstaan kan worden, doch naar onze meening, zal de omschrijving van het overgrootste deel der aantekeningen in een zeer gecompliceerde vorm gegeven kunnen worden, ter bevestiging van welke meening het volgende voorbeeld nog moge dienen. Oogenschijnlijk is voor het duidelijk vermelden daarvan op de aantekeninglijst eene betrekkelijk lange omschrijving noodig, terwijl dit in werkelijkheid geenszins het geval behoeft te zijn.

VOORBEELD: Een eerste assistent constateert, bij de controle van het Inkoopboek met de inkoopfacturen, dat factuur No. 893 van H. Jansen te Alkmaar ad f 460.10 niet is uitgeschreven ten name van de Naamlooze Vennootschap — welker administratie voor de eerste maal door een accountant gecontroleerd wordt — doch ten name van den Directeur. Hij gaat daarop na, of voor de op deze factuur vermelde goederen eene bestelbon is uitgeschreven en of zij in de Magazijn-administratie als ontvangen geboekt zijn, wat geen van beide het geval blijkt. Vervolgens bespreekt hij de kwestie met den procuratiehouder der N.V., die hem mededeelt:

- 1°. dat deze goederen door den Directeur persoonlijk mondeling zijn besteld — de reden daartoe kan hier buiten beschouwing blijven — en de leverancier daaruit begrepen had, dat de Directeur in privé voor het factuurbedrag belast moest worden;
- 2°. dat de goederen niet in de magazijn-administratie zijn verantwoord, omdat zij door den leverancier direct aan den klant zijn verzonden, wiens rekening er voor belast is.

Bij de controle der Verkoop-administratie blijkt dat inderdaad het geval te zijn.

(Wordt vervolgd)

G. HARTOG

VERBETERING:

In het voorgaand artikel, voorkomende in het No. van December 1927, moet op bladz. 178, 1ste kolom, 16den regel v. o. voor: *productie*, worden gelezen: *periodiciteit*.

EFFICIËNTIE

Red. L. POLAK

Methoden tot verlaging van kosten in fabrieken

Het Amerikaanse tijdschrift „Manufacturing Industries” schreef in het Septembernummer een prijsvraag uit waarbij beschrijvingen gevraagd werden van willekeurige maatregelen of methoden, die in fabrieken tot verlaging van kosten gevoerd hebben. In het Novembernummer treffen we de eerste inzendingen op deze prijsvraag aan.

Een inzending op deze prijsvraag, die met een prijs van 50 dollar bekroond werd, is die van den Heer *L. W. Downie*, Factory Accountant, Kelsey Wheel Cy. Ltd., die getracht heeft, door het vastleggen van een verhouding tusschen de directe en indirecte loonen te bereiken, dat het bedrag van de laatste bij elke bedrijfsdrukte binnen de daarvoor gestelde grenzen blijft.

Het uitgewerkte plan komt hierop neer, dat dagelijks, met uitschakeling van de vaste indirecte loonen, de verhouding wordt nagegaan tusschen direct en indirect loon en dat, indien die verhouding niet die is, welke op grond van waarneming en tijdstudie als de juiste werd aangenomen, onmiddellijk wordt ingegrepen, de oorzaak der afwijking wordt opgespoord en verwijderd.

Wij laten hier een vertaling van het door den Heer *Downie* ingezonden artikel volgen:

„In de afgelopen jaren was het herhaaldelijk voorgekomen, dat tijdens een drukke maand extra arbeiders aangenomen werden voor algemeene sjuwdiensten, kolen kruien, sjuw-

diensten in de verschillende fabrieksafdeelingen en dergelijke en dat, indien de bedrijvigheid verminderde het ontslag van deze tijdelijke arbeidskrachten veel te lang werd uitgesteld. Daardoor ontstond maand voor maand een wisselend opslagpercentage voor de indirecte loonen”.

Na een opgave van het bedrag, dat met het plan jaarlijks bespaard werd, een bijzonderheid, die voor een Hollander vrijwel nooit is vast te stellen en die steevast in alle Amerikaansche tijdschriften op de dollar af wordt aangegeven, gaat het artikel verder:

Voor ieder „direct labor operation”, van elk product, dat in die geheele fabriek gemaakt wordt, werd zorgvuldig door tijdstudies de standaardtijd vastgesteld. Met standaardtijd wordt hier bedoeld de tijd die onder normale omstandigheden daarvoor noodig is”. (Een uiteenzetting wat normale omstandigheden zijn, wordt niet gegeven, L.P.)

De werkelijk verbruikte tijd wordt de „actual time” genoemd. De berekende standaard tijd of „standard hour” zooals deze verder genoemd wordt, wordt als maatstaf aangewend bij den opzet van de begroting van de uit te betalen arbeidsloonen. De betrokken fabriek fabriceert een dusdanig aantal artikelen, dat het niet mogelijk is het indirect loon per stuk fabrikaat te begrooten. Daarom wordt uitgegaan van de verschillende producten en aan de hand daarvan teruggerekend naar het aantal standaard uren dat daarvoor had mogen worden gebruikt. Dit gegeven wordt dan gebruikt om er de werkelijk gebruikte uren aan te toetsen.

Ook werd een gedetailleerde analyse gemaakt van alle „production activities” van het afgelopen jaar. Tabellen werden opgesteld waarin de productie per standard-hour voor iedere maand werd berekend. Hieruit werd een gemiddelde maand productie vastgesteld.

Vervolgens werd al het indirecte arbeidsloon gedurende hetzelfde jaar betaald, in tabellen gebracht, gesplitst naar maanden en naar soort van werk. Uit beide tabellen werden de kosten aan indirect loon per standard-hour van ieder soort van werk per maand en het gemiddelde per jaar berekend. Uit vergelijking der zoo berekende maandeijfers bleken van maand tot maand belangrijke afwijkingen, die verklaard werden, door het feit dat het aantal indirect werk verrichtende arbeiders niet onmiddellijk op en neer gaat met de hogere of lagere productie.

Vervolgens werd voor iedere fabrieksafdeeling het bedrag begroot, dat voor een normale maand-productie (bedoeld wordt hier de berekende gemiddelde maand-productie van het afgelopen jaar) noodig is. Op deze begroting was mede het aantal arbeiders en het aantal begroote uren aangegeven, zoodat deze begroting, die in overleg met den bedrijfsleider was opgemaakt aangaf, hoeveel indirect werk verrichtende arbeiders in iedere afdeeling waren toegestaan, het aantal uren per dag of per maand dat zij mochten werken en de loonen die betaald mochten worden indien de maand-productie een bepaalde hoogte bereikte.

Verder kreeg de bedrijfsleider de tabellen van de verrichtingen in het afgelopen jaar en van deze statistieken af, tezamen met zijn kennis van de fabriek kon hij handig met de cijfers der begrotingen omspringen.

Vervolgens werd figuur 1 opgesteld.¹⁾ De toegestane uitgaven van elke fabrieksafdeeling werden verdeeld in drie groepen n.l.: vaste indirecte loonen, controleerbare loonen, en totaal arbeidsloon. „Vaste indirecte loonen” werden vaak onderverdeeld in arbeiders op vaste salarissen en arbeiders op vaste uurloonen, maar waarop toch geen controle mogelijk is, zooals b.v. nachtwakers, stokers etc. De cijfers van deze twee ondergroepen zijn weer tezamen gebracht in de kolommen 7 en 8 en de kosten berekend per standaard uur ingevuld in kolom 9.

Dit geheele gedeelte van het arbeidsloon is practisch niet te

¹⁾ Zie volgende bladzijden.