

Er blijkt niet uit de bespreking, welke volgorde voor deze opsomming genomen is.

Verder blijkt, dat de kern van de werkzaamheden van de Treuhandgesellschaften dezelfde is als die van de Bücherrevisoren, nl. de controle van boekhoudingen en balansen. Het verschil is alleen de interne organisatie. In Duitschland zijn pas in den laatsten tijd de persoonlijke combinaties van Bücherrevisoren ontstaan, die de voordeelen van de Treuhandgesellschaften hebben en de nadeelen missen. De Treuhandgesellschaft toch is een kapitaalcombinatie, die het mogelijk maakte verschillende gespecialiseerde accountants aan zich te verbinden, waardoor deze Gesellschaften in Duitschland wel eens een voorsprong hadden. Ook het feit dat vele dezer Treuhandgesellschaften aan een of meer groote bankinstellingen verbonden zijn, is oorzaak, dat deze een belangrijk deel van de praktijk verkregen hebben. Intusschen meenen wij dat ook in Duitschland het voordeel van de personen-combinaties boven deze niet geheel onafhankelijke kapitaalcombinaties op den duur zal blijken.

Bij het bespreken van de Assistentenvraag, mis ik een uiteenzetting van de noodzakelijke organisatie, waarop het werken der assistenten gegrondvest moet zijn, wil het mogelijk zijn, dat de accountant verantwoordelijkheid draagt. Ook wordt geen enkele begrenzing of althans de noodzakelijkheid van eenige begrenzing van het assistentenwerk aangegeven.

De opleiding voor het beroep blijkt niet in handen van de Verbände te zijn. Meestal wordt de academische Ausbildung in den laatsten tijd gekozen, met nadruk op den praktischen leertijd, die daarop moet aansluiten. Echter worden door de Handelskammern nog velen beëdigd, die niet zulk een opleiding genoten hebben, maar dan na een examen waaraan de Revisoren-Verbände meewerken.

Bij de bespreking van de Verantwoordelijkheid staat voorop de civiel- en strafrechtelijke verantwoordelijkheid. De uiteenzetting van het nauwe verband, de logische samenhang tussehen onze verantwoordelijkheid en het vertrouwen, dat door de verklaring wordt gewekt, heb ik noode gemist. Vanzelfsprekend hebben de organisaties ook een Ehrenverfahren, waarin de moreele verantwoordelijkheid tot haar recht komt en waarin die getoetst wordt aan de opvattingen, die in den loop der jaren in beroepskringen is gevormd.

Merkwaardig is de opvatting onzer Duitse vrienden, dat het honorarium niet afhankelijk mag zijn van den aan de opdracht besteden tijd, maar van de waarde van de zaak, die de accountant behandeld heeft. Hoe hooger het kapitaal van de onderneming, hoe duurder hun advies. De Zeitgebühr komt alleen dan in aanmerking als de waarde van de zaak, waarover gerapporteerd wordt, niet is vast te stellen, of wettelijke bepalingen de Wertgebühr verhinderen. De Zeitgebühr, die hooger wordt, naarmate meer tijd aan de opdracht wordt besteed, acht Dr. Voss grundsätzlich verkeerd, m.i. doordat hij de stelling niet juist formuleert. Het honorarium is bij ons afhankelijk van den tijd, die naar gezonde beroepsopvattingen aan een bepaald werk moet worden besteed, en dus daaraan door den deskundige wordt besteed, en verder van de kwaliteit van de personen, over wie het werk kan worden verdeeld. In Nederland blijven wij de Wertgebühr nog steeds als onlogisch beschouwen. Dat men betalende naar „Zeitaufwand" niet naar „Leistung" betaalt, eis dat de „Leistung" van den „Wert des Gegenstandes" afhankelijk is, kunnen wij in Nederland niet beamen.

In het tweede deel van het boek wordt dan de praktijk behandeld, de controle. Dr. Voss bepaalt zich hier tot algemeene besprekingen en toelichtingen. Hij daalt niet af tot de vraag, hoe bepaalde onderdeelen te controleeren zijn, en waarop daarbij speciaal te letten valt. Dat in dit deel vele vraagpunten aangeroerd worden, waarop nog geen definitief antwoord wordt gegeven, is niet te verwonderen. Ook in Duitschland is de controleleer nog in een ontwikkelingsstadium en Dr. Voss zegt dan

ook uitdrukkelijk, dat hier nog een terrein voor wetenschappelijk onderzoek open ligt.

Wel heeft de schrijver zich al opgewerkt tot de stelling, dat, hoewel natuurlijk de opdracht van invloed is op de uit te voeren controlewerkzaamheden, deze in het algemeen een objectief bepaalde omvang hebben, afhankelijk van de doelstelling. Het doel eenmaal vaststaande, bepaalt de accountant de wijze waarop gecontroleerd moet worden en den omvang der werkzaamheden.

Dr. Voss verklaart dan, dat de opvatting van Prof. *Lampert*, zooals die in zijn referaat op het Internationaal Accountantscongres over de accountantsverklaring in verband met zijn verantwoordelijkheid bleek, tegenwoordig in het beroep heerscht. Hij haalt een der kernparagrafen uit dat referaat aan. Maar als men dan later zijn behandeling der controleleer leest, blijkt wel, dat de geest van deze lezing nog niet geheel is door gedrongen. Immers, waar het vooral op aankomt, de conclusie waartoe men omtrent de accountantscontrole moet komen, nl. dat de werkzaamheden die verricht worden, een op zich zelf staand geheel moeten vormen, waardoor de geheele administratie van het bedrijf omvat wordt, dat wordt niet met zooveel woorden uiteengezet. Integendeel men krijgt den indruk dat het verband tussehen de verschillende werkzaamheden niet wordt gelegd.

Dat op grond van de vroegere beschouwingen van *Berliner*, *Gerstner* e.a. de toelaatbaarheid van steekproeven wordt betoogd, bewijst dat Dr. Voss nog niet zelfstandig van het grondprincipe uit redeneerende, tot vaste regels gekomen is, en dat hij zich nog niet geheel los heeft gemaakt van in Duitschland toegepaste werkmethode. Er staat nu slechts: „Dass die Stichprobenweise Revision zulässig ist, wird in Schriftum und Praxis allgemein anerkannt", maar op welke gronden die toelaatbaarheid gebaseerd is, zouden wij gaarne door Dr. Voss uiteengezet hebben gezien. De aanhalingen uit *Berliner* en *Gerstner* zijn daarvoor toch niet voldoende. Natuurlijk wordt wel op systematische steekproeven aangedrongen, maar die maken van een controle toch nog geen geheel.

In de verdere uiteenzettingen blijkt voortdurend het nog niet op vasten bodem staan, maar toch ook het ernstig streven om te komen tot betrouwbare verklaringen. Ik kan den schrijver in deze besprekingen niet te ver volgen en raad daarom alle belangstellenden aan, zelf de lezing van dit werk ter hand te nemen.

Ook over de accountantsverklaring en het rapport worden belangrijke beschouwingen geleverd.

In een aanhangsel worden verschillende reglementen en voorschriften van den V.D.B. opgenomen en o.a. ook een vertaling van het Reglement van Arbeid van het Nederlandsch Instituut van Accountants.

Resumeerende kom ik tot de conclusie, dat Dr. Voss een mooi opbouwend stuk werk verricht heeft, door het schrijven van zijn boek, en dat hij er ook in geslaagd is „gute Ansatzpunkte für die weitere Forschung" te geven, wat, blijkens zijn voorwoord toch ook een der doelstellingen is geweest.

G. H.

UIT HET BUITENLAND

Red.: W. BEIJDERWELLEN, J. E. ERDMAN,
C. A. HUYSMAN en A. M. VAN RIETSCHOTEN

(Bijdragen en mededeelingen zende men aan den Secretaris der Redactie)

De goederenvoorraad

In de vergadering van de New York State Society of C.P.A., gehouden in Maart 1930, is door de daarvoor aangevozen studie-commissie, rapport uitgebracht, betreffende de verantwoordelijkheid van den accountant ten aanzien van den post goederenvoorraad in een gecontroleerde balans.

Bij de besprekingen van genoemde studie-commissie is gebleken, dat er minder verschil van opvatting bestaat, omtrent hetgeen de accountant onder bepaalde omstandigheden moet doen, dan ten opzichte van hetgeen de accountant bij of in het gecontroleerde stuk omtrent zijn bevindingen moet mededeelen.

De commissie meent, dat de basis, waarop de accountant zich zekerheid moet verschaffen, omtrent de juistheid van het in de balans opgenomen goedereneijfer, het best is omschreven in „Verification of Financial Statements” (uitgave Federal Reserve Board, 1929). Wij halen daaruit aan:

uit de algemeene instructie (pag. 1):

„De omvang van de controle wordt bepaald door de omstandigheden in elk bedrijf. In sommige gevallen zal de accountant het noodzakelijk vinden alle of een groot aantal van de geboekte posten te controleren. In andere, waar een goed systeem van interne controle bestaat, kunnen steekproeven voldoende zijn. De verantwoordelijkheid voor den omvang van de controle moet de accountant op zich nemen. Deze werkmethode leidt niet noodzakelijk tot het ontdekken van elke fraude”.

uit de instructie voor de controle van den inventaris (pag. 8):

„In het algemeen is de accountant voor de opgave van de hoeveelheid en de kwaliteit van den voorraad aangewezen op het verantwoordelijke personeel van zijn cliënt. Op deze opgave moet hij de steekproeven toepassen, die in het desbetreffende bedrijf ervaring en vakkennis voorschrijven”.

Vele te goeder naam en faam bekend staande accountants meenen dan ook, dat wanneer op den inventaris die steekproeven zijn toegepast, welke onder de gegeven omstandigheden noodzakelijk zijn, en daarbij geen fouten aan het licht zijn gekomen, zij op grond daarvan hun goedkeuring aan de balans kunnen toevoegen, zonder voorbehoud of toelichting.

Deze meening komt voort uit de overtuiging, dat algemeen bekend is, dat de accountantsverklaring gebaseerd wordt op administratieve gegevens, nadat daarop bepaalde controlemaatregelen zijn toegepast. Dit algemeen bekend zijnde, behoeft de accountant in zijn verklaring niet nog eens uitdrukkelijk te vermelden, dat hij zich niet baseerde op zijn eigen, onafhankelijke kennis van de feiten, of op zijn waardeering als deskundige van de kwaliteiten en prijzen van den goederenvoorraad, maar op de hem ter beschikking staande administratieve gegevens en de daarop betrekking hebbende toelichting (information and explanations).

Anderen kunnen zich met de hier omschreven *werkmethode* wel vereenigen, doch meenen in de balans of in hun verklaring bij de balans een toelichting te moeten opnemen, betreffende de wijze, waarop de juistheid van het goedereneijfer, werd vastgesteld. Van de zijde der bankiers en van „Credit-men associations” (vereenigingen van de leiders der credietafdeelingen van handelsbedrijven) wordt den laatsten tijd invloed uitgeoefend om de accountants algemeen tot het geven van zulke toelichting te brengen.

In deze opvattingen ligt een tegenstrijdigheid, die van groot belang is. Een voorbehoud wordt door geen van beide richtingen noodzakelijk geacht. Maar wat beteekent dan een toelichting?

Als men van meening is, dat de accountant met de bovenaangehaalde werkwijze, diè zekerheid kan verschaffen, die het verkeer nodig heeft, dan is een toelichting niet op haar plaats. Wat heeft een niet-deskundige, en zelfs een deskundige, die niet van de bijzondere omstandigheden van het individueele geval op de hoogte is, aan een werk-omschrijving? En er is naar mijn meening veel tegen; zelfs daar, waar men, zooals in

Amerika, in vakkringen toegeeft een methode toe te passen, die niet afdoende is om elke fraude te achterhalen. De accountant, die zonder voorbehoud zijn goedkeuring geeft, zal ook dan nog met de grootste voorzichtigheid alle bijzondere omstandigheden in aanmerking nemen, alvorens de verantwoordelijkheid te aanvaarden. Geeft de accountant echter in of naast zijn verklaring een werk-omschrijving, betreffende de vaststelling van een der onderdeelen, dan leidt dit tot verwaarloozing van het gewicht, dat aan bijzondere omstandigheden moet worden toegekend, juist wanneer gesteund wordt op interne controle. De door den accountant te nemen beslissing of in het individueele geval wel op interne controle gesteund mag worden, zou voor hem aan gewicht kunnen verliezen. Want categorisch wordt het steunen op interne controle niet verworpen, terwijl de accountant in de toelichting gelegenheid vindt uitdrukkelijk te verklaren, dat hij zich op de interne controle heeft verlaten. Daarmee ontstaat de mogelijkheid, dat hij zich niet meer voldoende scherp afvraagt, of die methode in het individueele geval wel toelaatbaar is.

(The American Accountant April 1930)

v. R.

Diplom-Kaufleute

Het *Verband Deutscher Diplom-Kaufleute* herdacht 23 Juni 1930 zijn 25-jarig bestaan, en ter gelegenheid daarvan verscheen een jubileumsnummer van *Der Diplom-Kaufmann* met tal van artikelen over geschiedenis en opleiding van die gediplomeerden en hun maatschappelijke positie in verschillende takken van het bedrijfsleven.

Aanvankelijk had de vereeniging een anderen naam, zij werd — voornamelijk op initiatief van den tegenwoordigen Prof. *Schmalenbach* — een kwarteeuw geleden in Keulen opgericht als *Verband der Inhaber deutscher Handels-Hochschuldiplome*. De titel Diplom-Kaufmann bestond toen nog niet, wel had de Keulsehe Handelshoogeschool voor haar gediplomeerden reeds het gebruik ingevoerd om achter den naam de letters D. H. H. C. te plaatsen. In 1911 werd voor het eerst voorgesteld den titel Dipl. Kfm. aan te nemen in plaats van D. H. H. C. doch aanvankelijk bleken daartegen bezwaren te bestaan, en eerst nadat het Verband in 1912 een enquête had ingesteld naar de maatschappelijke positie van de bezitters der diploma's, werd in 1913 besloten, dat de leden zich Diplom-Kaufmann zouden noemen. Sedert 1924 is die titel als academische graad erkend, en ofschoon sommige ouderen nog D. H. H. C. (L.) gebruiken en een enkele nieuwelinge *Dipl. (ver.) oec.*, is *Dipl. Kfm.* thans overal ingeburgerd.

Het was ongetwijfeld niet de bedoeling van de stichters der eerste Handelshoogescholen, dat de studie daar in hoofdzaak zou zijn gericht op de voorbereiding voor een examen. Naar hun meening moest de hoogeschool den toekomstigen zakenman niet alleen kennis der handelstechniek bijbrengen, maar vooral ook hem die algemeene ontwikkeling geven, welke men van academische studie verwacht. Vandaar dat in het studieplan, naast de hoofdvakken economie en recht, ook geschiedenis, geographie, politiek, technologic, philosophic, literatuur, kunst en talen een groote rol speelden. De studenten echter verwachtten meer tastbare resultaten. „Den wenigsten war die Wissenschaft „die hohe, die himmlische Göttin”, den meisten erschien sie als „eine tüchtige Kuh”, die sie mit Butter versorgen sollte”, aldus klaagt Prof. Dr. *Paul Arndt*. Toen moesten de bakens worden verzet. De studenten en hun ouders verlangden diploma's en titels, er moesten dus examens worden afgenomen. Het gevolg was, dat het ideaal der algemeene ontwikkeling meer en meer verbleekte. Want welke student wijdt aandacht aan datgene, wat toch niet geëxamineerd wordt? Bij het examen werd hoofdzak: bedrijfshuishoudkunde, economie en recht, daarnaast meestal nog één vak naar keuze. In den jongsten tijd is

de bedrijfshuishoudkunde het „Zentralfach” geworden, volgens de laatste wijziging in de examens van evenveel beteekenis als economie en recht tezamen.

Erkend moet echter worden, dat het Verband Deutscher Diplom-Kaufleute steeds gestreefd heeft naar verbetering der opleiding aan de Handelshoogescholen. In den beginne hadden deze slechts vier semesters: voor doctorale studie was aan de hoogescholen zelf geen gelegenheid. Reeds in 1909 werd door het Verband aangedrongen op invoering van een derde studiejaar. Voor het *jus promovendi*, dat toen ook ter sprake werd gebracht, bleek de meerderheid der vergadering niets te voelen. De eerste geslachten van Dipl. Kaufleuten hadden het tengevolge van de vijandigheid der practici heel moeilijk gehad om in de practijk te slagen; zij vreesden niet zonder reden, dat een Dr.-titel deze moeilijkheden slechts zou vergrooten. Ofschoon er steeds weer op aangedrongen werd, heeft de propaganda voor verlenging van de studie met twee semesters eerst in 1924 succes gehad. Wat den duur der studie betreft, kan men Dipl.-Kfm. derhalve het best vergelijken met het diploma handels-economie (d. h.), dat de Nederlandsche Handelshoogeschool heeft uitgereikt.

Er zijn thans in het Duitse Rijk acht handelshoogescholen, namelijk Leipzig (1898), Keulen (1901), Frankfurt (1901), Berlijn (1906), Mannheim (1908), München (1910), Königsberg (1915) en Nürnberg (1919). Vijf daarvan zijn zelfstandige hoogescholen; Keulen en Frankfurt zijn faculteit eener universiteit geworden, terwijl München een afdeling van de Technische Hoogeschool is. Vier hoogescholen hebben in den laatsten tijd het *jus promovendi* gekregen, als eerste Berlijn in 1927 (*Dr. oec.*), daarna Mannheim (*Dr. rer. oec.*), Nürnberg (*Dr. oec.*) en Leipzig (*Dr. rer. oec.*).

De acht hoogescholen hadden in het wintersemester 1929/30 de studeerenden voor „Handelslehrer” niet medegerekend, tezamen 3351 „reichsangehörige” studenten, waarvan Keulen 23,4 %, Berlijn 19,5 %, Leipzig 14,7 % en Frankfurt 13,3 %. Het aantal studenten gaat de laatste jaren achteruit, in twee jaar tijds met niet minder dan ruim 25 %. In verhouding tot het totaal aantal studenten in het Duitse Rijk studeeren er slechts 3 % voor *Dipl. Kfm.* of *Dr. (rer.) oec.* Opvallend groot is het aantal studenten, die geen „Reifezeugnis” hebben: van de mannelijke studenten ruim 48 %! Deze moeten derhalve nog een „Ersatzreifepprüfung” afleggen om tot de examens te worden toegelaten.

In den laatsten tijd wijdt het Verband Deutscher Diplom-Kaufleute veel aandacht aan het accountantsberoep. De functie van *Wirtschaftstreuhänder* belooft den Diplom-Kaufmann een mooie toekomst. Gaan de bestaande plannen door, dan zullen inderdaad de handelshoogescholen bij de accountantsopleiding in Duitschland een groote rol spelen.

W. B.

EXAMEN NEDERLANDSCHE HANDELSHOOGESCHOOL ROTTERDAM

Rekeningwetenschap

DINSDAG 13 MEI 1930

Tijd: 3½ uur

Eene gemeente belast U met de controle der gemeente-rekening en der balans en winstrekening der gemeentelijke gasfabriek van hetzelfde jaar. De opdracht wordt U gegeven, nadat de boekhouding van de gasfabriek was afgesloten en de rekening door den gemeenteontvanger was opgemaakt.

- a. Beschrijf nauwkeurig:
 - 1°. de wijze, waarop U de uitgaven der gemeente zult controleren en hoe ge zult vaststellen, dat geen verschuiving van dienstjaren plaats vond;
 - 2°. de wijze, waarop U de ontvangsten zult controleren en aan de hand van welke stukken.
- b. Omschrijf de controle der gasfabriek, voor zoover die betreft de verantwoording der ontvangsten.
- c. Beantwoord de volgende vragen:
 - 1°. zijt gij van meening, dat bij de controle der gemeente-rekening de splitsing van de inkomsten en uitgaven in die van den gewonen- en van den kapitaaldienst een deel Uwer taak is? Zoo ja, waarom; zoo neen, waarom?
 - 2°. de gasfabriek schreef over 1928 in totaal af f 73.295.03, terwijl wordt voorgesteld van de winst over dat jaar, in totaal f 61.761.37 bedragende, f 15.000,— te bestemmen voor de vorming van een „Fonds voor vernieuwing van het huizenet”. De aflossingen op de gemeenteleningen, ten behoeve van de gasfabriek aangegaan, bedroegen in 1928 f 55.000,—. Hoe moeten de hiervoor genoemde posten in de gemeente-rekening worden opgenomen en in het saldo van dit dienstjaar worden verwerkt? Kassurplus wordt overgestort bij den gemeenteontvanger.

DINSDAG 13 MEI 1930.

Tijd: 3 uur

Een sigarenfabriek maakt 100 verschillende soorten sigaren en verkoopt die verpakt in kistjes van 25, 50 en 100 stuks. Er wordt uitsluitend aan winkeliers geleverd. Gefactureerd wordt tegen detail-verkoopprijs minus banderolle, in mindering waarvan de korting komt; het dan resterende bedrag wordt verhoogd met de waarde der banderollen.

Het bedrijf is gesplitst in:

- a. stripperij;
- b. sigarenmakerij;
- c. sorteerderij en verpakkingsafdeeling;
- d. expeditie.

Voor het strippen — dit is de tabak ontdoen van de stelen — wordt weerkloon betaald, met een premie wanneer meer dan een vastgestelde hoeveelheid in de week verwerkt is.

De sorteerders, verpakkers en het expeditiepersoneel hebben vast weerkloon.

Dagelijks zendt de chef der stripperij aan het kantoor een opgave in der hoeveelheid verwerkte tabak; de sigarenmakerij van de ingeleverde sigaren per soort en per werkmans; de sorteerderij en verpakkingsafdeeling van de „opgepakte” sigaren per soort en per verpakking; de expeditie van de verzonden sigaren.

Er worden verschillende soorten tegelijk in fabricatie genomen en dikwijls in betrekkelijk kleine kwantiteiten.

In de boekhouding wordt de rekening „Tabak” alleen gedebiteerd voor den aankoop van tabak. Het verbruik wordt aan het einde van het jaar uit de inventarisatie afgeleid.

De rekening „Sigaren” wordt gecrediteerd bij verkoop en alleen gedebiteerd bij terugzendingen. Het berekende en betaalde bedrag van de banderollen wordt op een afzonderlijke rekening geboekt.

De betaalde loonen worden op de rekeningen „Striploon”, „Maakloon” enz. geboekt.

Er is een rekening „Algemeene Onkosten”, waarvan het