

mits althans de materiele aanwezigheid van den voorraad, die de voorraadadministratie aanwijst vast sta voor elk willekeurig moment. Die voorwaarde vervuld zijnde, is na het checken van den inkoop met facturen, de materiele juistheid van den verkoop bepaald. Men heeft dus noodig te constateeren het *parallellopen van den werkelijken voorraad met den boekvoorraad* en kan dat zeker het best doen, door opnamen op willekeurige momenten, waarbij men moet opletten, evenals bij kasopnamen, dat alle desbetreffende boekingen tot het moment der opname zijn verricht en ook de in verband aansluitende boekingen. Daarin is dan ook de accuratessecontrole met de interne stukken van betekenis. Nu val ik tevens terug op den term „de voorraadopname is „sluitstuk”. De voorraadopname is niet meer een factor van een rekensom zooals de simplificatie in de eenvoudiger behandeling der totaalcontrole onderstelt, maar is het bewijs, dat het boekverband der quantiteiten bestaat. De factor „voorraad” in de bepaling van den verkoop is vervangen door de bedrijfseconomische beoordeeling. De opname zelf bevestigt die qua „sluitstuk”.

c. Conclusie omtrent de bepaalbaarheid van het verkochte quantum

Ik meen hiermede te hebben aangetoond, dat de materiele juistheid van het verkoopquantum voor elk der artikelen, die in een bepaalde zaak voorkomen, is vast te stellen door den accountant. Verschuivingen mogen op een bepaald moment mogelijk zijn, maar in een volgend moment zullen ze ergens een hiaat doen ontstaan en treedt dus de verschuiving aan het licht in den voortgang van onze controle. Dit ligt anders, wanneer de doelstelling van ons werk meer ligt in het incidenteele moment dan in den voortgang van het bedrijf. Maar dat is bij de controle tot certificaat van de jaarrekening niet het geval. In het incidenteele moment is eene volledige opname op dat moment uiteraard noodig.

d. Opmerkingen omtrent de prijscontrole

De prijscontrole geeft in de verkoopcontrole de brug om van het quantum per goederensoort, tot het geldbedrag van den verkoop te geraken. Hierin zou ik alweer scherp willen onderscheiden naar de doelstelling der controle. Wie een taak ziet in de onderneming, zonder meer (en er zijn gevallen waarin dat inderdaad bestaan kan), zal de prijscontrole anders moeten uitvoeren dan wie de prijscontrole behandelt in den zin van de verkeerstheorie (of vertrouwenstheorie) en als certificaat van de jaarrekening. Dat spreekt het sterkst bij de prijscontrole der inkoop. Wie als controleur der onderneming optreedt zal zich moeten afvragen, „zijn wij dien prijs overeengekomen” en voor hem is de copie-order een bewijsstuk tegenover de factuur. Dat kan de interne controle echter even goed vaststellen als de accountant dat kan. Wil men echter constateeren, of de factuursprijs de feitelijk overeengekomen prijs is, dan zal noch een eigen ordercopie, noch een orderbevestiging van den leverancier iets bewijzen boven de factuur. Men moet dan gegevens hebben die een grootere objectiviteit hebben. Bij stapelartikelen: noteeringen, makelaarsbriefjes (die tevens den datum vastleggen, wat bij die goederen van betekenis is): bij stukgoederen: catalogi, prijscouranten enz. Bij den verkoop geldt principieel volmaakt hetzelfde, doch heeft uiteraard een bestelbrief qua stuk van derden nog eenige meerdere betekenis als bewijsstuk dan de desbetreffende copiefactuur. Een bezwaar is echter, dat van zeer veel verkoopen, en in vele gevallen, zoodanige externe bestelbrieven niet bestaan en ook, dat, volkomen gewettigd, de werkelijk geleverde quantiteiten en zelfs de prijzen afwijken

kunnen, zonder dat die telefonische of mondelinge aanvullingen of wijzigingen in geschrifte worden bevestigd (en passant zij opgemerkt, dat zelfs in het ideale geval, dat alle verkoopen door bescheiden van derden bevestigd waren, het moment der negatieve controle nog tot dezelfde beschouwing als tot dusverre zou leiden.)

Een zeer belangrijk element in de prijscontrole bij den verkoop ligt nog in het systeem van prijsstelling, in de calculatie en dus in verband met de inkooprijzen bij handelszaken en in verband met de productiekosten bij fabrieken.

Indien dus een prijssysteem bestaat is het geldbedrag van den totaalverkoop onomstootelijk vast te stellen. Hoe nu de verdeling daarvan over groepen van debiteuren en individueele afnemers.

Voor ik hiertoe overga, wil ik ter vermindering van misverstand verklaren, dat ik zeer goed zie, dat andere minder exacte systemen bestaan, om verband te leggen tusschen inkoop en verkoop. Men kan daarbij, b.v. bij groepsgewijze gelijke brutowinstpercentages, het bedrag der afwijking vaststellen. Men tast echter omtrent de oorzaken der afwijking in duister. Al mogen in bepaalde gevallen, in kleinere zaken, waar dus ook de taak meer in de onderneming beperkt is, zulke methoden bruikbaar zijn, ik acht, dat, voor het soort bedrijven, waaraan we denken bij het certificaat der jaarrekening, de minder exacte methoden niet bruikbaar zijn. De bijzondere constellatie van sommige praktische gevallen daarrelaten. Die bijzondere gevallen en kleinere zaken met onvoldoend geperfectioneerd boekhoudapparaat zijn voor afleiding van de normen der controleleer niet bruikbaar, de eenvormigheid ontbreekt en de veelvuldigheid der bijzonderheden geeft allerlei gevallen, die verwarrend werken. Om een basis te vinden, moeten we de gevallen der praktijk ontdoen van de bijzondere kenmerken en uit een gesimplificeerd en geidealiseerd geval deduceeren, wat bovendien in het geheel niet vreemd aan de praktijk is. De bijzondere gevallen en mogelijkheden komen het best in perspectief, wanneer we ze teekenen vanuit de hoofdlijnen der algemeene beginselen der controletechniek, die onder de voorwaarden van ideale inrichting en perfecte interne controle is afgeleid. Uit de afwijking zelve kan men dan afleiden wat men meer heeft te doen; uit het ontbrekende de toevoeging. Zóó kan ook de ervaring der bijzondere gevallen den opbouw der controleleer steunen, ze stelt in staat de variatie der bijzondere gevallen weer te geven, maar steeds vanuit den principieelen grondslag en tegen den achtergrond der vaktechnische minimum-eischen.

ABR. MEY
(Wordt vervolgd)

**WETTELIJKE REGELING VAN HET ACCOUNTANTS-
BEROEP EN DE AANSPRAKELIJKHEID VAN DEN
ACCOUNTANT**

Nu een staatcommissie werkzaam is aan de grondslagen voor een regeling van het accountantsberoep en vele pennen in den loop der tijden in beweging zijn geweest over het voor en tegen van een dergelijke regeling, kan het niet ondienstig zijn deze materie eens te zien in verband met de aansprakelijkheid van den accountant, een even omstreden punt in de geschiedenis van het beroep als het voregenoemde.

De bedoeling ligt hier niet voor in details te treden, doch wel het trekken van enkele algemeene lijnen.

Het was Prof. *Limpert*, die zijn bekende leer van het opgewekte vertrouwen verkondigde. Als basis van deze leer gold de stelling, dat men niet meer vertrouwen mag bieden, dan men in

werkelijkheid kan geven. De verantwoordelijkheid, welke verbonden is aan de onderteekening door den accountant en aan diens verklaring, werd dan ook door dezen schrijver aan een grondige kritische beschouwing onderworpen. Ook vele andere schrijvers lieten hun gedachten over dit thema gaan.

De resultaten van deze gedachtenwisselingen zijn in twee groepen te verdeelen nl. een richting, welke het zoo te noemen deductieve standpunt volgt en een andere, welke een inductieve wijze van werken op den voorgrond stelt. Beide zijn het er in zoover over eens, dat een bepaalde norm voor het vertrouwen dient te worden gevonden.

De eerste richting, welke vooral verpersoonlijkt wordt in Dr. *Sternheim*, wil een objectieve norm bereikt zien, opgebouwd uit het beginsel vervat in bovenaangehaalde leer. De consequenties, waartoe deze gedachtenrichting leidt zijn ten eene male reactionair te noemen en zelfs de ontwerper voelt zich gedwongen water in den wijn te doen en wijzigt zijn slotsom in een beroep op het persoonlijk verantwoordelijkheidsgevoel van den betrokken accountant.

De richting van de inductie wil, uitgaande van de werkelijkheid, tot het bereiken van een norm zien te geraken en zoekt zijn kracht in de beschrijving van alle mogelijke concrete gevallen, welke eens en voor altijd moeten gelden.

Waar ligt nu de waarheid? Deze ligt n. h. v., zooals bij zoveel andere principiële questies, in het midden tussehen beide uitersten.

De richting van de deductie biedt het groote voordeel van het absolute van een bepaalde norm, die der inductie het voordeel van het wisselende al naar mate de gegeven omstandigheden anders zijn. Hoe nu te komen tot een harmonie tussehen beiden?

Om hier een afdoend antwoord op te kunnen geven, moet allereerst vastgesteld worden wat nu eigenlijk het zuivere, hier passende begrip van een „norm” is.

Een norm is hier niet een wet, welke onder alle omstandigheden en ten allen tijde geldt, doch veeleer wordt ze juist bepaald door de omstandigheden en wisselt al naar mate de ontwikkeling van de rechtideën, economische toestanden, maatschappelijke instituten, e. d.

Het bereiken nu van dit begrip „norm” is n. h. v. geensdeels een utopie. Een groot gebied, waar deze gedachtengang sedert jaar en dag burgerrecht verkreeg, is de beproefde toepassing van het gewoonterecht in de Anglo-Saksische landen. Men behoeft geensdeels Anglomaan te zijn om het goede in deze rechtsopvatting te kunnen waardeeren. De jurisprudentie wordt de vervangster van het geschreven recht en heeft dit groote voordeel altijd up-to-date te kunnen zijn in tegenstelling tot de geschreven wetten, die maar al te vaak verouderd en niet meer passend voor de gangbare zaken zijn. Niet ten onrecht schenkt men in de Engelsche literatuur dan ook veel aandacht aan het bereiken van een norm voor het vertrouwen afgeleid uit beslissingen in rechtzaken.

Wat er op dit gebied in 't algemeen gedaan werd is n. h. v. onvoldoende en zijn we hiermede genaderd aan het punt waar contact verkregen wordt met het vraagstuk van de wettelijke beroepsregeling.

Het accountantswezen in Nederland, geïncorporeerd in verschillende vereenigingen, biedt een ietwat revolutionair beeld. Waar gestreefd wordt naar een wettelijke regeling van het beroep zal allereerst eenheid van beroepsgeest op den voorgrond dienen te staan. In den laatsten tijd is te dien opzichte wel is waar een schrede in de goede richting gedaan nl. met de instelling van het Federatief Examen van het Nederlandsch Instituut van Accountants en de Nederlandsche Organisatie van Accountants, doch is het niet te betreuren, dat op dit gebied nog zelfs

geen overeenstemming viel te bereiken met de Nederlandsche Bond van Accountants?

Genoemde drie vereenigingen toch zijn de leidende en hun leden worden door de overheid als volwaardig accountant erkend, waarnaast nog te noemen zijn de buiten vereenigingsverband opgeleide academische Accountants, bezitters van het diploma in de Rekeningwetenschap van de Nederlandsche Handels Hoogeschool en in de toekomst van de Handelsfaculteit aan de Amsterdamsche Universiteit. Te vermelden zij nog het toe te juichen besluit van het „Instituut” en de „Organisatie” om de laatstgenoemde afgestudeerden zonder meer als lid van hun vereeniging te willen opnemen.

Het doel van de wettelijke regeling omvat o.m. het met bevoegdheden omkleeden van een ambt, hetwelk alleen door diegene bekleed zal kunnen worden, die aan daartoe te stellen eischen zal hebben voldaan. Anderen zullen het te geven praedicaat niet verder mogen dragen. De vraag rijst nu al direct waar de grondslag voor die te stellen eischen zal moeten worden gezocht, waarop het antwoord geven niet moeilijk valt. Voortgebouwd zal dienen te worden op de grondslagen, welke gelegd werden door de drie genoemde z.g. erkende vereenigingen, waarbij dan de opleiding van den wetenschappelijken accountant zich nauw aansluit. Daar dit een bepaald vereischte is, zal de wenschelijkheid te meer duidelijk worden, dat genoemde drie vereenigingen de handen in elkaar slaan en met goeden wil de moeilijkheden zien te overwinnen, welke hen tot heden gescheiden hielden. Niet alleen een uniform examen moet het resultaat zijn van dit streven, doch men zal verder moeten gaan en komen tot de vorming van één enkele vereeniging, waarbij desnoods de bestaande vereenigingen als ondervereenigingen kunnen blijven voortbestaan. Is de wensch naar wettelijke regeling d. w. z. in dit geval, gelijkheid in het beroep, werkelijk zoo groot, zoo zal het bereiken van deze eenheid niet behoeven te behooren tot het fantastische.

De volgens dit plan verkregen eenheid zal n. h. v. gemakkelijk te voorzien zijn van wettelijke bevoegdheden, zoover dit nog noodig zal zijn. Den leden nl. zou een titel gegeven kunnen worden, welke buitenstaanders zich niet zullen mogen toeëigenen en de „standing” van de vereeniging zelf zou de waarborg zijn — al of niet gesteund door wettelijke sancties — voor het gehalte van den accountant.

Voerde men nu b.v. den naam Instituut-accountant („Instituut” in den zin van het instituut van het beroep) in, dan zouden alle buitenstaanders zonder bezwaar het door hen begeerde epitheton „accountant” kunnen blijven dragen en werd hen zodoende niet te kort gedaan. Ontkend zal niet worden, dat er bij het verleenen van bijzondere wettelijke bevoegdheden aan den Instituut-accountant mogelijk personen zijn, niet behoorende tot een der meerbedoelde erkende vereenigingen, welke eveneens bij wijze van overgangsmaatregel dezelfde bevoegdheden zouden zijn te verleenen, zij het op moreele gronden. Voor dezelfde moeilijkheden staat men ook thans bij de voorstellen tot wettelijke regeling. Welke nu is een betere oplossing dan dat de voorgestelde nieuwe vereeniging na ampel onderzoek gemotiveerd zal hebben uit te maken of de betrokkene geacht kan worden het praedicaat van Instituut-accountant waardig te zijn. Wie zal beter deze aangelegenheid kunnen beoordeelen dan de vakvereeniging zelf? Tegen een besluit van de vereeniging zou desnoods hooger beroep kunnen openstaan bij den minister.

Ontveinsd wordt niet het gevaar dat aan een groote macht, als welke door dit stelsel in handen gelegd wordt van de nieuwe vereeniging, is verbonden. Hier zal toezicht van Hooger Hand een gewenschte aanvulling zijn, hetwelk bijv. zal kunnen berusten bij een Regeeringscommissaris. De essentiele regelen — „de „Grondwet” — voor de werking van de vereeniging zullen in

overeenstemming met den minister zijn vast te stellen.

Wat zijn nu de voordeelen van een dergelijk stelsel?

Als zoodanig dient zich het feit aan, dat daar alle groei en ontwikkeling van het beroep in het leven van de vereeniging tot uitdrukking komt, de beoordeeling over het hoe of wat in eerste instantie in handen blijft van belanghebbenden en dit een verstarring, welke het gevolg kan zijn van een staatsregeling van boven af, zal voorkomen.

De vereeniging kan eischen stellen waaraan de leden zullen hebben te voldoen, zoowel bij hun intrede in de vereeniging als ook bij de uitoefening van het beroep. Ze zal zich hiertoe hebben te voorzien van de noodige organen, waaraan verschillende bevoegdheden kunnen worden gedelegeerd, terwijl hooger beroep tegen uitspraken van die organen bij de vereeniging zelve blijft.

Een dergelijk orgaan zou nu kunnen worden belast met een in het leven te roepen administratieve rechtspraak, om dat nu zoo maar eens te noemen.

Behandeling zouden daar allereerst moeten vinden de zaken, welke thans door den Raad van Tucht behandeld worden. Voorts zal dit orgaan een belangrijke taak kunnen worden opgelegd, doordat aan ieder lid het recht is toe te kennen om bepaalde aangelegenheden dit college voor te leggen en een uitspraak te vorderen. De gedane uitspraken zullen in een zoodanigen vorm publicatie kunnen vinden, dat daardoor noch beroepsgeheimen worden geschonden, noch persoonlijk prestige in gedrang komt, behoudens dan in die gevallen waar de publicatie als strafmiddel moet dienen (de tegenwoordige zaken van den Raad van Tucht).

Heeft nu een lid een kwestie aan de hand, waarbij de vraag rijst in hoeverre hij de verantwoordelijkheid kan dragen, zoo moet hij vorenbedoeld college te hulp kunnen roepen, hetwelk ten spoedigste zijn zienswijze bekend maakt. Deze gevallen vallen evenzeer onder den publicatie-eisch.

Tenslotte zou dezen raad een enquête-recht zijn toe te kennen in dien zin, dat hij over bepaalde gevallen de meening zal kunnen vragen van leden, die daartoe worden aangezoekt.

Of dit college in hoogste instantie haar oordeel zal spreken is een questie van secundair belang, eveneens hoe de samenstelling daarvan wel is te denken. M.i. zal het algemeen rechtsprekend element daarin niet kunnen worden gemist.

De vraag rest nog ter beantwoording hoe buitenstaanders zich een oordeel zullen kunnen vormen over de verantwoordelijkheid van den accountant. Allereerst zal dit mede verkregen kunnen worden uit de publicatie voornoemd, doch is aan te nemen, dat dit weinig nuttig effect zal sorteren. Veeleer is wenschelijk te achten, dat door het bestuur der vereeniging eenige algemeene grondslagen — meer principiëeler en meer zeggender dan de thans gebruikelijke — zullen worden opgesteld, waaraan in hoofdzaak het element van vertrouwen kan worden getoetst en welke voldoende wereldkundig zullen worden gemaakt.

H. J. BROEKVELDT

LITERATUUR

Red. M. M. DEEN Jr. en A. ROBLES

De invloed van de wisseling van de bedrijfsdrukte op kostprijs en winst

(Slot)

Indien maatregelen worden genomen tot reguleering van de bezetting bij periodieke schommelingen, verandert de positie

ten opzichte van den invloed op kostprijs en winst principiëel niet. Dit blijkt vooral indien men nagaat welke maatregelen voor nivelleering van de bedrijfsdrukte in aanmerking komen. *Clark* noemt in zijn „Studies in the Economics of Overhead Costs” als zoodanig:

- 1°. het vervaardigen van producten met tegengestelde seizoensdrukte („seasonal characteristics”);
- 2°. opslag van het product in tijden van verminderden afzet;
- 3°. het zoeken naar afzetgebieden voor perioden van verminderden afzet.

De onder 1°. genoemde maatregel tracht het bedrijf gedurende de geheele productieperiode op capaciteit te houden, zoodat ook in den slappen tijd het productie-apparaat ten volle kan worden gebruikt; de onder 3°. genoemde maatregel heeft een gelijk effect tot doel, terwijl de opslag van het product (onder 2°. genoemd) voor een seizoensbedrijf mede kan brengen nivelleering van de bezetting, welke dientengevolge op een lagere capaciteit kan worden ingesteld, zonder dat de totale productie vermindert. Of dit middel, nl. opslag van het product in perioden van verminderden afzet, mogelijk is, zal in het bijzonder van den aard van grondstof en product afhankelijk zijn.

De invloed op kostprijs en winst in geval van uitbreiding der capaciteit wordt uitvoerig behandeld door *F. M. Taylor* in „Principles of Economics”; *Taylor* beziet het vraagstuk voor een industrietak in zijn geheel en splitst het onderzoek naar den invloed in tweeën: het effect in een bepaald geval, welk effect afhankelijk is van den toestand, waarin de industrietak op dat moment verkeert (den toestand van „diminishing, constant or increasing cost”); en het effect, dat uitbreiding in het algemeen op een bepaalden industrietak heeft, hetwelk voor dien tak dus karakteristiek is.

De invloed zal in het algemeen afhankelijk zijn van den toestand van de duurzame activa en van de omstandigheid, of men zich bevindt in het stadium van „diminishing, constant” dan wel in dat der „increasing cost”; van den omvang der moeilijkheden „for duplicating the instruments” die in de desbetreffende industrie worden gebruikt; en ten slotte van de mate waarin men van de voordeelen van massa-productie kan gebruik maken.

Inderdaad is het voor den bedrijfseconoom van groot belang, indien uitbreiding van een bepaald fabrieksbedrijf wordt overwogen, de algemeene situatie van den desbetreffenden industrietak en den invloed van de ontworpen uitbreiding op die algemeene situatie mede in verband met de aanschaffing der productiemiddelen, te onderzoeken. Daarnaast omvat het onderzoek de zorgvuldige bestudeering van het verloop der kosten van het betrokken bedrijf bij wijzigingen in de capaciteit, welke reeds hebben plaats gehad, waarbij bijzondere omstandigheden, welke van storenden invloed zouden kunnen zijn, moeten worden geëcarteerd.

In het algemeen heeft uitbreiding der capaciteit in arbeidsintensieve bedrijven minder invloed op kostprijs en winst dan in kapitaalsintensieve bedrijven; de tegenwerkende invloeden, waarop hiervoor werd bedoeld, ontstaan in het bijzonder waar menselijke arbeidskrachten door mechanische productiemiddelen worden vervangen. *Clark* zegt dienaangaande op pg. 108: „Most labor-saving devices of a mechanical sort call for an investment in some sort of machinery or equipment and by means of this investment the labor costs of operation can be reduced. In other words it is an increase in fixed costs which is to be balanced against a saving in the direct costs of operation”. Wij wijzen verder in dit verband op het werkje van Dr. Ing. *H. Jenny*: „Die wirtschaftliche Charakteristik industrieller Unternehmungen” (waarbij *Herbert Simon* in het hiervoor aangehaalde artikel uitvoerig stilstaat), die in het bij-