

ook op Woensdag ..... niet op een hooger bedrag te worden gerekend. Het kasboek gaf op den vorigen dag een saldo aan van *f* ..... dat is dus zeker meer dan genoeg voor de te verwachten betalingen. Toch deed Smits over *f* ..... disponeeren.

Herhalend, dat ik op het onder a genoemde niet met volstrekte zekerheid antwoorden kan, kom ik tot de conclusie, dat het bestaan van een tekort in verdachte's kas ad *f* ..... op Vrijdag 24 September 1926, *zeer wel mogelijk, zoodat niet zeer waarschijnlijk*, is.

Overigens wordt uw rapport wel wat onduidelijk door breed-sprakigheid en door meer dan noodzakelijk indeelen in hoofdstukken.

Zoo zal menige lezer veronderstellen, dat het boven geciteerde de eindconclusie is en verwonderd zijn als U daarna nog met andere tekorten aan komt.

6 punten.

**'TKAN BETER.** Natuurlijk moet U hier, zoowel als bij iedere andere controle, er tegen waken, dat de cijfers tijdens uw werk veranderd worden. Wij zien echter niet in, dat dit punt zoo speciaal op den voorgrond gesteld moet worden, daar U toch wel zult bemerken als iemand met een ander handschrift bij de boeken geweest is.

Er zijn veel belangrijker punten, waarop te letten valt. De stijl van uw rapport is op sommige plaatsen wat huiselijk en vaak te positief. Men zou haast zeggen, dat U er een genoeg in schept zooveel gevonden te hebben. Als er inderdaad een verdachte in voorarrest zat, zoudt U er wel anders over denken

5 punten.

---

### VRAGENBUS

---

*Vragen omtrent onderwerpen, die voor den accountant in de uitoefening van zijn beroep van belang kunnen zijn, kunnen worden ingezonden bij den Secretaris van de Redactie.*

*De Redactie is bereid, om de grenzen, waarbinnen de vragen, die voor beantwoording in aanmerking komen, zoo ruim mogelijk te stellen, zoodat zoowel die van juridischen, als die van bedrijfshuishoudkundigen aard daar binnen vallen, mits de vragen slechts blijven binnen het gebied, dat het blad dienen wil.*

*De beantwoording geschiedt door één der medewerkers of redactieleden individueel, zoodat de antwoorden niet mogen worden geacht steeds de meening der Redactie in haar geheel weer te geven.*

### VRAAG No. 12

#### Waardeering van cliënten

Komt op een liquidatiebalans betreffende een Maatschap van 2 accountants een post voor, welke aangeeft de waarde der cliënten, zoo ja, hoe moet voor een dergelijken post de waardeering plaats vinden?

#### Antwoord

Of op de liquidatie-balans van een maatschap van accountants een post voor zal komen, welke de waarde aangeeft der cliënten, hangt geheel af van het contract, dat de maatschap gedurende haar bestaan heeft geregeerd, en van de bepalingen betreffende de liquidatie gemaakt.

Als elk der leden na de liquidatie zijn eigen cliënten blijft bedienen, is het mogelijk dat er geen afzonderlijke post is uitgetrokken. Is de liquidatie veroorzaakt door het overlijden van een der vennoten, dan kan de bepaling bestaan hebben, dat de erfgenamen nog eenige jaren een uitkeering genieten. Ook dan is de bedoelde post niet noodig.

Zijn er echter bepalingen, die een dergelijken post noodig maken, dan gelden voor de waardeering m.i. dezelfde regels en voorschriften als voor elke andere waardeering van goodwill.

G. H.

---

## UIT HET BUITENLAND

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

---

### THE ACCOUNTANT

#### To the articulated Clerks

#### An Exhortation

Tick, brothers, tick with care;  
But don't tick everything that you see there.  
Scrutinise your vouchers, be careful how you tread;  
Don't mark one here and there, and take the rest as read.  
Despair not when stupendous sums appear in stern array  
Of debtor and creditor. Up, brothers, to the fray!  
The timorous heart and fearful soul ne'er made the A.C.A.

So —

Tick, brothers, tick with care;  
But don't tick everything that you see there.

Vouch, brothers, vouch with care;  
But don't vouch everything that you see there.  
The written word is as a read; its basis is illusion.  
A Balance Sheet may often be a snare and a delusion.  
Falsity and falsity may shock your feelings tender,  
But put credulity aside; all trusting thoughts surrender.  
Ingenuous heart, confiding mind ne'er made.

Sir W.L.M. PL.N.d.r

So —

Vouch, brothers vouch with care;  
But don't vouch everything that you see there.

E. C. M.

(With a small apology to Mark Twain)

In No. 2712 van The Accountant en in het December-nummer van The Incorporated Accountants Journal zijn opgenomen de redevoeringen, welke zijn gehouden tijdens het diner, dat op 4 November a.p. door The Society of Incorporated Accountants and Auditors was georganiseerd bij gelegenheid van de benoeming van den heer E. van Dien tot eereid van deze vereeniging.

No. 2714 bevat een uit The Accountant's Magazine van November overgenomen artikel *Legislation for the Accounting Profession in the Transvaal*.

In No. 2715 komt een artikel voor onder den titel *Auditors and Communications with Debtors*.

Aangezien elke accountant zijn werk uitvoert in opdracht van derden, kan er feitelijk alleen maar contact bestaan tus-

sehen den accountant eenerzijds en den opdrachtgever en diens personeel anderzijds, tenzij degene, van wien de opdracht is uitgegaan, toestemming geeft, dat de accountant zich tot een bepaald persoon richt, om over een bepaald onderwerp te spreken.

Door den accountant moet worden overwogen of er klassen van gevallen zijn, waarvoor hij met reden den client den raad kan geven, dat hij (de accountant) zich rechtstreeks tot de debiteuren zal wenden. De zaak is niet zoo, dat een verklaring van den directeur omtrent zijn schuld het allerbeste bewijs zou zijn voor het bestaan van de vordering, welke in de boeken voorkomt. Er is een nog beter middel, n.l. volledige betaling te rechtertijd. Meestal kan de accountant de ontvangsten verifiëren en dan is er geen reden om andere stappen te doen.

Blijven over de gevallen, waarin de controle buitengewoon „bij” is, of wanneer een spoedige geheele vereffening der vorderingen niet mogelijk of gebruikelijk is. Alvorens een besluit te nemen, moet de accountant zich eerst zorgvuldig op de hoogte stellen van de wijze, waarop zijn client de maandnota's (statements of claim) aan zijn afnemers zendt. Hij zal zich in het bijzonder afvragen, in hoeverre het bij het geldende systeem mogelijk is, dat iemand, die belang kan hebben bij het bestaan van fouten, de „claims” in handen krijgt, voordat ze de afnemers bereiken. Verder moet niet over het hoofd worden gezien, dat mededeelingen, welke van de zijde van de debiteuren komen, door een fraudeur kunnen worden onderschept.

Wanneer het bestaande systeem door den accountant als onvoldoende wordt beoordeeld, moet verder worden overwogen, welke uitwerking het op de debiteuren zal hebben, wanneer de accountant zich rechtstreeks tot hen richt. Wij schromen niet, zulk een handelwijze in ieder geval niet toepasselijk te achten tegenover den kleinhandel, daar uiteraard weinig handelaren, met het oog op de concurrentie, zich kunnen veroorloven hun afnemers moeiten te bezorgen die vermeden kunnen worden. In de overige gevallen ligt de beslissing ongetwijfeld geheel bij den client en de taak van den accountant eindigt, behalve wanneer kwade trouw wordt vermoed, wanneer hij de kwestie openhartig met zijn client heeft besproken.

Een geval, waarin het nuttig is dat de accountant zich in verbinding stelt met de debiteuren, komt voor, wanneer oneerlijke praktijken van een bediende van den client zijn ontdekt, b.v. wanneer de onderstelling gegrond is, dat remises zijn onderschept. De slechte indruk, welke wordt gemaakt door het uitschrijven van verkeerde „claims”, is grooter dan die, welke kan voortvloeien uit een zorgvuldig opgesteld verzoek om de vorderingen door den accountant van den crediteur te doen verifiëren.

Een ander geval dat waard is om te worden overwogen, doet zich voor bij op rekening gestelde emballage. Deze posten blijven dikwijls een onredelijk langen tijd open staan en het is een zeer groote practische moeilijkheid om met zekerheid na te gaan, welke emballage is geretourneerd. In sommige zaken is de waarde van deze verpakking relatief zeer aanzienlijk en meermalen zijn in dit opzicht ernstige onregelmatigheden ontdekt. Hier is te verdedigen de poging, om alle mogelijke verschillen op te lossen door zich te wenden tot de afnemers.

Het zich in verbinding stellen met de debiteuren door den accountant moet altijd worden beschouwd als een buitengewone vorm van onderzoek. Bijzondere aandacht moet worden geschonken aan de daardoor ontdekte verschillen en het is niet voldoende om de gevallen, waarin geen antwoord van de debiteuren wordt ontvangen, voorbij te gaan, maar hiervan moet verder werk worden gemaakt. Wanneer een bijzondere stap wordt ondernomen, dan moet dit ook met zorg geschieden, opdat de verwachte waardevolle resultaten ook zullen worden verkregen.

K.

## THE JOURNAL OF ACCOUNTANCY

Het nummer van November 1926 vangt aan met een artikel getiteld „Corporate Publicity and the auditor.” De schrijver bespreekt de verhouding tusschen de commissarissen en den accountant en de verantwoordelijkheid van den accountant. Ook in Amerika is blijkbaar dit punt van actueel belang. „No doubt the primary responsibility for furnishing the stockholders adequate information rests on the directors”, zegt de schrijver *George O. May*, „but the auditor ought to use his best efforts to ensure that the directors publish accounts which conform to the highest established standards and to be able to advise directors what these standards are.” De Heer *May* is echter van meening, dat de auditors te dezer zake niet hun plicht hebben gedaan en wil dit feit toeschrijven aan „the limitations of their authority and the rather precarious tenure of their appointments”.

Hij vindt den tijd gekomen, dat „auditors should assume larger responsibilities and their position be more defined. The practice of having independent audits has become so general that it is no longer necessary to demonstrate its value.”

Volgens de Engelsche wet is „the indepent audit” reeds jaren verplichtend en de „auditors” dragen met de commissarissen gezamenlijk de verantwoordelijkheid voor de gepubliceerde rekeningen. De „auditors” zijn verantwoordelijk voor schade en kunnen zelfs strafrechtelijk vervolgd worden wegens het aandeel hebben in de publicatie van onjuiste rekeningen.

Ten einde de accountant die verantwoordelijkheid kan dragen, bepaalt de Engelsche wet:

“Every auditor of a company shall have a right of access at all times to the books and accounts and vouchers of the company, and shall be entitled to require from the directors and officers of the company such information and explanation as may be necessary for the performance of the duties of the auditors.”

Ten aanzien van de benoeming van een anderen auditor is bepaald „that no auditor other than the retiring auditor shall be eligible for election at an annual meeting of shareholders unless due notice has been given in advance of the intention to nominate a new auditor, and this notice must be given to every shareholder and also to the retiring auditor.”

Aandeelhouders kunnen alsdan op de vergadering vragen, waarom een nieuwe auditor is aangesteld.

In Amerika is een wettelijke regeling, zooals die in Engeland bestaat, volgens den schrijver niet denkbaar. Daarom zou het American Institute of Accountants in samenwerking met de banken en de besturen van de effectenbeurzen een regeling in Engelschen geest moeten ontwerpen (geen crediet resp. geen officieele noteering der aandelen, indien de maatschappij geen accountantscontrole heeft op een wijze, als boven bedoeld).

De schrijver zou in het accountants-rapport bij de Balans willen zien aangegeven de wijze, waarop de activa zijn gewaardeerd en in de Verlies- en Winstrekening dient te worden vermeld, welk gedeelte van de winst beschikbaar is voor dividenduitkeering. Verder zou uit de Verlies- en Winstrekening moeten blijken, in hoeverre de gegeven winst normaal is, d.w.z. dus ook in de toekomst verwacht mag worden, want het toekomstige rendement bepaalt volgens den schrijver, méér nog dan dat van heden, de waarde van een bezitting.

Wij zien uit het bovenstaande, dat in Amerika, waar veel met standaards wordt gewerkt, zulks wat de opmaking van Jaarrekeningen betreft blijkbaar nog niet het geval is.

Het Novemhernummer bevat voorts een geschiedkundig overzicht van het Accountantswezen in Amerika, ter gelegenheid



van het tienjarig bestaan van het American Institute of Accountants.

In het Decemernummer komt een artikel voor van den Heer *T. H. Sanders*: "*Some Variations in Inventory Valuations*". *S.* merkt op, dat kostprijs of marktprijs, n.l. die, welke het laagst is, als de meest verspreide waardeeringswijze der grondstoffen, halffabrikaten en onverkocht gereed fabrikaat wordt aangenomen.

Bij normale prijsverhoudingen schuilt hierin geen gevaar.

De schrijver geeft dan eenige methoden van waardeering aan, zooals die gevolgd worden door de "National Lead Company" de "International Harvester Company" en de "United States Steel Corporation."

Eerstgenoemde verdeelt de voorraden in:

- a. normale voorraden;
- b. surplus boven normale voorraden.

De normale voorraden worden gewaardeerd tegen de laagste prijzen van 1914; het surplus tegen kostprijs, resp. marktprijs, indien deze lager is.

Onder normale voorraad verstaat de maatschappij:

- 1°. den voorraad metaal, die normaal op weg is naar hare fabrieken,
- 2°. den voorraad ruw metaal, die in de fabrieken noodig is, om mogelijke stopzetting van de fabricage, tengevolge van transport- en andere moeilijkheden, te voorkomen.
- 3°. den voorraad metaal in fabricatie,
- 4°. den voorraad gereed fabrikaat, noodig voor de uitvoering van orders voor prompte levering.

Het resultaat was, dat circa 80 % van het totaal inventarisvoorraad als „normale voorraad” valt te beschouwen.

Indien de „normale voorraden” niet aanwezig zijn, dan wordt in de Balans een bedrag gereserveerd, voldoende, om het verschil tusschen de aankoopsom en de inventariswaarde van het te kort aan „normale voorraad” te dekken.

De "International Harvester Company" volgde hetzelfde systeem als de "National Lead Company".

In 1921 echter kwam zij voor het feit te staan, dat de basisprijzen voor de normale voorraden hooger waren, dan de toen geldende marktprijzen. Zij is toen overgegaan tot de waardeering dier voorraden tot marktprijs.

De "United States Steel Corporation" reserveerde in 1916 \$ 13.500.000 als "reserve for amount of actual cost of market value of stocks in excess of normal prices therefor", door dit bedrag van de inventariswaarde af te trekken. Deze wijze van reserveering heeft de "Steel Corporation" doorgevoerd, zoodat zij in 1922 een bedrag van \$ 50.000.000 als reserve had "to absorb deflation in valuation in war period prices, which may from time to time develop in respect to inventory items."

Bij de eerste twee maatschappijen nam de fiscus geen genoegen met de winstberekening; over de vraag, of dit bij de "United States Steel Corporation" ook het geval was, geeft het verslag geen inlichting.

De schrijver vindt de methode van basisprijzen voor normale voorraden een gezonde politiek en betreurt het, dat, waar de Engelsche belastingautoriteiten geen bezwaar maken, zulks wel met de Amerikaansche het geval is.

E.

## INGEZONDEN

### GEACHTE REDACTIE

Beleefd verzoek ik U opname van het onderstaande in Uw blad, waarvoor ik U bij voorbaat dank zeg.

Op verschillende examens in accountancy wordt den candidaten de vraag voorgelegd een controleplan te ontwerpen, waarbij de werkzaamheden zoodanig worden ingericht, dat de jaarrekening *zonder voorbehoud* kan worden geteekend.

Een dergelijke voorwaarde mag m.i. nimmer aan een accountant worden gesteld om de eenvoudige reden, dat een accountant, hoe nauwkeurig en volledig hij zijn werkzaamheden ook verricht, onmogelijk aan die voorwaarde kan voldoen. In het onderstaande hoop ik zulks nader te motiveeren.

Stel: Een accountant krijgt in begin 1927 een dergelijke opdracht. Aannemende, dat het boekjaar gelijk is aan het kalenderjaar, dan moet hij de juistheid der op de balans per 1 Januari 1927 voorkomende bedragen vaststellen. Omtrent dit balansonderzoek vindt hij steun en richting in art. 7 van het Regl. v. Arbeid van het N. I. v. A. Dat artikel houdt n.l. in, dat het balansonderzoek omvat het onderzoek naar:

- a. de boekhoudkundige juistheid der op de balans voorkomende bedragen;
- b. de juistheid der daarbij gegeven omschrijvingen;
- c. het bestaan en de waardeering der activa en passiva.

Nu zegt Prof. *Th. Limperg Jr.* op blz. 14 van het referaat, samengesteld voor het Int. Accountants-congres 1926, „Geen „boekingspost is juist indien hij de feiten niet nauwkeurig weer-„geeft; geen balans is juist indien ze niet de vermogens-„positie, geen winstrekening is juist indien ze niet de bedrijfs-„resultaten naar waarheid uitbeeldt.”

Prof. *Limperg* legt m.i. zeer terecht den nadruk op de balans als vermogensstaat. Aan de boekhoudkundige juistheid van de balans hecht hij zeer weinig waarde.

Voor het maatschappelijk verkeer heeft dan ook m.i. het onder c. van art. 7 van het R. v. A. genoemde de grootste beteekenis. In mijn meening wordt ik gesterkt door de strekking van het geheele betoog van Prof. *Limperg* „over de beteekenis van de „accountantsverklaring in verband met de verantwoordelijkheid „van den accountant.”

Bij de waardeering der activa en passiva doet zich evenwel een zeer belangrijke vraag voor, n.l. deze: Is een accountant technisch zoodanig onderlegd, dat hij de waarde van verschillende activa en passiva inderdaad kan beoordeelen?

Hierop moet m.i. het antwoord zeer positief „neen” zijn. Hierin ligt dan ook onmiddellijk opgesloten, dat een accountant in zijn verklaring ten opzichte van de waarde van verschillende activa en passiva noodgedrongen zal moeten verwijzen naar rapporten van ter zake deskundigen. Aanbeveling verdient, dat deze zijn samengesteld door niet belanghebbenden.

Ook ten opzichte van de waardeering van den goederenvoorraad zal een accountant vaak moeten verwijzen naar rapporten van deskundigen, ook al heeft hij de goederenbeweging in haar geheelen omvang gevolgd, om de eenvoudige reden, dat hij op gebied van handelsgoederen eveneens ondeskundig is.

Met betrekking tot de waardeering van hypotheeken bijeen hypotheekbank merk ik op, dat een accountant deze niet kan beoordeelen, wanneer hij de waarde der onderpanden zelf niet weet vast te stellen. Ook de waardeering van den post debiteuren levert voor een accountant vaak onoverkomelijke moeilijkheden op, die alleen door een volledig onderzoek bij den desbetreffenden debiteur tot een minimum gereduceerd kunnen worden. In mijn functie heb ik daaromtrent een zeer belangrijke ervaring op-