

hebben uitgemaakt, beduidt onvoorwaardelijke accoordbevinging daarvan.

„Een verklaring betreffende een balans houdt, behoudens uitdrukkelijk gemaakt voorbehoud en met inachtneming van de bepalingen, vervat in het derde lid van artikel 7, in, dat het lid, hetwelk de verklaring afgeeft, op grond van een onderzoek als bedoeld in het eerste lid van artikel 7 van oordeel is, dat de balans een juist beeld geeft van den toestand van het vermogen, waarop die balans betrekking heeft. De bepalingen van het vierde lid van artikel 7 en het eerste en tweede lid van artikel 8 zijn mede op deze verklaring van toepassing.”

Ik geef deze redactie gaarne voor een betere. Indien daarin maar dezelfde beginselen zijn neergelegd als in bovenvermelde proeve. Die beginselen zijn:

- a. de verklaring houdt materiele accoordbevinging in,
- b. verzwijgen beduidt accoordbevinging,
- c. voorbehoud moet uitdrukkelijk worden gemaakt.

Het verbloemen eener onjuistheid door een certificaat van enkel formeele, comptabele accoordbevinging wordt zoodoende onmogelijk, evenals het verbloemen van onjuistheden door verzwijging ervan. Een accountant, die er zich van bewust is, dat stilzwijgen ten aanzien van eenig punt als materiele accoordbevinging wordt opgevat, en dat hij daárvan de verantwoordelijkheid draagt, zal, wáár hij ook eenige afwijking ontdekt, een uitdrukkelijk voorbehoud daaromtrent in zijn verklaring opnemen. Is dat voorbehoud de betrokken onderneming onwelgevallig, dan zal de misleidende publicatie zonder handteekening en zonder verklaring van den accountant het licht zien. Zulks ontdekt de belanghebbende eer dan het enkel ontbreken der handteekening, wanneer een nietszeggende accountantsverklaring aan het verslag is toegevoegd. Complaisance-verklaringen worden door zulk een toevoeging aan het Reglement van Arbeid onmogelijk gemaakt.

Indien zulke halfslachtige verklaringen onmogelijk worden gemaakt zal de accountantsverklaring onder alle omstandigheden voldoen aan de eischen, welke *Nijst en Verbiest* in hun Leerboek der Accountancy (blz. 179-180) daaraan stellen. Hun résumé betreffende de accountantsverklaring bevat de volgende zinsneden, waarin ik eenige woorden het gespatieerd:

„De uitvoering onzer taak als controleur bij naaml. vennootschappen moet er toe leiden, den aandeelhouders o n b e w i m p e l d e n j u i s t e n financieelen toestand der vennootschap uiteen te zetten in een beknopt rapport, in het jaarverslag der maatschappij op te nemen.

„Onze verklaring behoort de aandeelhouders en andere belanghebbenden er over in te lichten, of de financiële toestand en de resultaten der onderneming zoowel b e d r i j f s h u i s h o u d k u n d i g als boekhoudkundig j u i s t weergegeven zijn.”

Door enkelen, naar te hopen is door zeer weinigen, zal wellicht gevraagd worden, of het gewenscht is, aan de accountantsverklaring alle soepelheid te ontnemen. Twee motieven voor het betoonen van complaisance zou men immers kunnen aanvoeren, die meerdere vrijheid gewenscht zouden maken. Verbloeming van ongunstige feiten kan soms dienen om ernstiger onheilen af te wenden en de kans op herstel niet af te snijden. En bij ál te streng optreden wendt men zich tot een anderen accountant, die het heelemaal niet nauw neemt, die wellicht nog laat passeeren wat de eerste accountant nimmer hadde toegelaten, zoodat de belanghebbenden dan nog slechter af zijn. Ziehier de beide motieven.

Met het laatste motief heb ik spoedig afgerekend. Het is de moraalbedervende redeneering: als ik het niet doe, doet een ander het. Maar het is ook een redeneering, die het geheele

accountantsberoep op losse schroeven zet, die het zijn bestaansgrond ontnemt. Alleen dán kan dit beroep bloeien als men in den accountant vertrouwen kan stellen en dit kan men alleen als zijn woord ondubbelzinnig waar is, als hij het „integritate” uit het Instituutsdevies hoog houdt.

Het eerstgenoemde motief is van anderen aard: het brengt den accountant op het terrein der bedrijfspolitiek. Behoort hij daar anders dan in zijn adviseerende functie thuis? Ik geloof van niet: waar hij controleur is heeft hij slechts te verifieeren en te certificeeren wat geweest is, heeft hij slechts retrospectief werk te doen, niet zijn blik naar de toekomst te richten. Of er kans bestaat, door een onjuiste voorstelling van zaken iets goed te maken, moet den accountant koud laten: die kans bestaat bijkans altijd, zeer zeker in de oogen van hen, die op die goedmaking vurig hopen. Is niet iedere fraudeur door omstandigheden optimist ten aanzien van de mogelijkheid van herstel? En is het niet juist de taak van den accountant om dien fraudeur tijdig te ontmaskeren?

Ten aanzien van de accountantsverklaring kan dit motief voor complaisance nog een zeer sterke tegenwerping vinden. Zooals wij in het vorige opstel al zagen treffen wij de accountantsverklaring vooral aan bij „kreditwerbende” bedrijven. Verbloeming van ongunstige feiten kan er hier toe leiden, dat tal van beleggers volwaardig geld toevertrouwen aan een instelling, waar hun bezit, tengevolge van reeds bestaande tekorten, op hetzelfde oogeblik een aanzienlijke reductie ondergaat. Dat benarde bedrijfsleiders ertoe komen, goed geld (van anderen) naar kwaad geld te gooien, is, hoewel niet te verdedigen, toch te begrijpen, maar dat de accountant daartoe willens en wetens meewerkt is miskennis van zijn positie.

Naar mijn meening heeft de accountant zich slechts af te vragen, of de te publiceeren stukken al dan niet juist zijn. Een onjuistheid heeft hij aan te wijzen, onverschillig welke de gevolgen dier openbaring mogen zijn. Hoe scherp de accountant ook tijdens zijn controle heeft toe te zien, bij het afgeven van zijn certificaat moet hij zich den blinddoek van Justitia voorbinden.

Dr. N. J. POLAK

N.B. In mijn vorig artikel onder hetzelfde opschrift is een fout geslopen. Oorspronkelijk had ik de stof over eenige vervolgartikelen verdeeld, die ik later tot één opstel heb samengevoegd. In den vierden regel van blz. 64 eerste kolom zijn echter de woorden „in mijn vorig opstel” blijven staan; verzuimd is, ze te vervangen door „hierboven”.

EEN VERGISSING

Mij bereikt het bericht, dat de Gouvernements Accountantsdienst in Nederlandsch-Indië is ondergebracht bij het Departement van Financiën.

Het is mij onbekend, welke motieven hebben geleid tot het beëindigen van een zelfstandig bestaan van dien dienst, tot zijn terugbrenging tot een onderdeel van een Departement.

Wellicht heeft art. 64 van het Reglement op het Beleid der Regeering van Nederlandsch Indië, luidende:

„De verschillende takken van het algemeen burgerlijk bestuur „worden, onder de bevelen en het oppertoezicht van den „Gouverneur Generaal, beheerd door directeuren, wier getal, „werkkring en bevoegdheid worden bepaald door den Koning” hier den doorslag gegeven.

Immers leest men uit dit artikel, dat naast „directeuren” (= Departementshefs) geen diensthoofden bestaanbaar kunnen worden geacht, en naast de „Departementen” geen licha-

men van openbaar burgerlijk bestuur zelfstandig mogelijk zijn.

Het Regeerings-Reglement dateert reeds van 1854, maar zelfs in dien tijd, toen de drang naar controle op de financiële uitkomsten van de beheersdaden der Directeuren en der onder hen staande ambtenaren nog niet zoo sterk sprak als thans, gevoelde men de noodzakelijkheid van een lichaam, dat, *onafhankelijk van Directeuren*, controle op de geldmiddelen zou kunnen oefenen.

Art. 66 van hetzelfde Reglement bepaalt immers:

„Er is eene Algemeene Rekenkamer, belast met het toezigt „over het beheer der koloniale geldmiddelen en over de verantwoording der rekenplichtigen”.

„De samenstelling der Kamer en hare instructie worden door „den Koning vastgesteld, in overeenstemming met de wet op „de wijze van beheer en verantwoording der koloniale geldmiddelen”.

Sedert 1854 is men op het gebied der administratieve controle ook bij den Staat, belangrijk vooruitgegaan.

Men heeft begrepen, dat het werk van de Algemeene Rekenkamer niet meer aan de moderne administratie- en controle-eischen voldeed, zeer zeker niet, waar het de talrijke en belangrijke commercieel opgezette gouvernementen-bedrijven en -diensten betrof. Vandaar in 1907 de instelling van een Gouvernements Accountantsdienst, welks functie eenerzijds meer beperkt — anderzijds meer uitgebreid is dan die der Rekenkamer; in elk geval zich meer aanpast bij de moderne toestanden.

Dit laatste blijkt uit artt. 2 en 3 van de „Voorloopige Instructie voor het Hoofd van den Gouvernements Accountantsdienst”, welke artikelen resp. luiden:

„Hem is opgedragen het nagaan van de boekhouding van de „hieronder volgende bedrijven en diensten, met het doel te komen, hetzij tot invoering van eene handelsboekhouding, hetzij „waar noodig, tot vereenvoudiging en verbetering van de „staande boekhouding”

(volgt een opgave van bedrijven en diensten, gesplitst naar:

Departement van Justitie	(3)
„ „ Financiën	(4)
„ „ Onderwijs en Eeredienst	(4)
„ „ Landbouw, Nijverheid en Handel	(7)
„ „ Burgerlijke Openbare Werken	(2)
„ „ Gouvernements Bedrijven	(14)
„ „ Oorlog	(12)
„ „ der Marine	(3)
totaal 49 bedrijven en diensten)	

en

„Hem is de voortdurende zorg opgedragen voor de vereenvoudiging en verbetering van de boekhouding van die bedrijven en diensten, waarover zijne bemoeiingen zich reeds hebben uitgestrekt.

„Hij doet daarover mondelinge en schriftelijke aanwijzingen „en voorstellen.

„Hij is belast met de voortdurende verificatie van de handelsboekhouding van de bedrijven en diensten, waar deze is ingevoerd”.

Ontegenzeggelijk is het de bedoeling geweest van den te vroeg ontslapen Dr. D. Bos, den geestelijken vader van den Gouvernements Accountantsdienst, dezen dienst vrij te houden van mogelijke invloeden van Departementschefs; vandaar dat art. 1 van genoemde Instructie bepaalt, dat het Hoofd van den Gouvernements Accountantsdienst — weliswaar in afwachting van de nadere regeling van zijn positie — rechtstreeks ondergeschikt is aan den Gouverneur Generaal.

Het meest voor de hand liggende zou zijn geweest, dat t.z.t. aan art. 66 van het Regeerings-Reglement een uitbreiding zou zijn gegeven, waarmede ook aan den Gouvernements Accountantsdienst een onafhankelijk bestaan zou zijn verzekerd.

Indien men voor de consequenties daarvan zou zijn teruggeschrokken, zou een onderbrenging bij de Algemeene Rekenkamer de aangewezen oplossing zijn geweest, om in overeenstemming te blijven met art. 64 van het Regeerings-Reglement. De werking van Rekenkamer en Accountantsdienst is toch op één van de belangrijkste punten, de verificatie van de administratie, analoog. De vooropgestelde onafhankelijkheid van den Gouvernementsdienst zou daarmede gewaarborgd zijn geweest, en tevens zou voor het eenigszins verouderde Reken-Instituut, dat het monopolie van onafhankelijkheid bezit, die onderbrenging de betekenis hebben gehad van een verjongingsinjectie.

Het ontgaat mij, waarom juist „Financiën” onderdak moet verschaffen aan den Gouvernements Accountantsdienst. Als deze toch bij een Departement moet worden ingelijfd, waarom dan niet bij „Gouvernementsbedrijven”? De Gouvernements Accountantsdienst heeft met dit laatste Departement zeker niet minder drukke bemoeienis dan met „Financiën”.

Is het, omdat de Belasting Accountantsdienst reeds onder „Financiën” ressorteert, en dus ook de Gouvernements Accountantsdienst daar maar moet worden ondergebracht?

In dat geval wordt n.m.m. niet voldoende rekening gehouden met het verschillend karakter van de beide Accountantsdiensten. De Belasting Accountantsdienst is om zoo te zeggen een instrument van den Directeur van Financiën en behoort dus logisch tot zijn Departement; de Gouvernements Accountantsdienst heeft een geheel ander, hiervoren omschreven, doel en behoort evenals de Rekenkamer vrij te staan van den invloed van welken Departementschef ook.

Nogmaals, ik ken de motieven niet. Tenzij men de bedoelingen van wijlen Dr. Bos op zij zou willen stellen, lijkt mij de onderbrenging van den Gouvernements Accountantsdienst bij het Departement van Financiën echter een vergissing.

W. R.

NORMALE KOSTPRIJS

Hieronder verstaat men gewoonlijk een prijs, die ontstaat door de kostprijsberekening te baseeren op normale productie verhoudingen. ¹⁾

Als kosten beschouwt men dan, zooals *Volmer* het uitdrukt ²⁾: „de kapitaaloffers, die in de (productieve) onderneming en in verband met hare organisatie direct of indirect vereischt worden tot het verkrijgen van een of meer andere waarden.” Alle andere kapitaaluitgaven vallen dan onder het begrip onkosten, ze hebben geen nuttig effect, en vallen dus buiten den kostprijs. In dit verband worden b.v. verliezen ontstaan door onhandigheid, vergissingen e.d. als niet tot den kostprijs behorende beschouwd.

Door invoering van het begrip „normale productie” (welk begrip evenwel door alle deskundigen nog niet op dezelfde wijze gedefinieerd wordt) schakelde men den invloed, dien de wisselende bedrijfsdrukte op den werkelijken kostprijs had, uit. Men maakte hierdoor het berekenen van een kostprijs mogelijk, die een betere basis bood voor de vaststelling - resp. beoordeeling der verkoopprijzen, men kon uit de winstrekening den invloed van de meer - of minder-dan-normale-productie afscheiden en bovendien liet de economie van het bedrijf, door een juist inzicht in de samenstellende deelen van den kostprijs, zich beter beoordeelen.

¹⁾ K. G. Simon; Kostprijsberekening en Administratieve Fabrieksorganisatie. Tweede druk — bladz. 29.

²⁾ Prof. J. G. C. Volmer; Comptabele Begrippen II — Accountancy Sept. 1916.