

Besluit is geweest. Verschillende oorzaken kunnen hiervoor worden gevonden: het gering aantal gediplomeerde accountants, dat zich aanmeldt; het streven van adjunct-accountants — gelijk zich dat in ons land heeft voorgedaan — naar een verlicht examen; het streven van de Regeering om accountants in dienst te hebben, die zich meer ambtenaar gevoelen en minder geneigd zijn den overheidsdienst te verlaten dan degenen, die het accountantsexamen bij een der vereenigingen hebben afgelegd. Opleiding en examen hebben uitsluitend betrekking op het hoofdvak accountancy; de z.g. bijvakken vallen er buiten; de met gunstig gevolg afgelegde examens bij Instituut of Bond geven hiervan vrijstelling. Tot de bijvakken wordt ook Bedrijfshuishoudkunde gerekend. Daar Bedrijfshuishoudkunde bij het Instituut tot het hoofdvak behoort, worden assistenten van het Instituut door het gouvernement bij wijze van uitzondering in de gelegenheid gesteld in dit vak examen te doen.

Men is blijkbaar van de veronderstelling uitgegaan, dat Bedrijfshuishoudkunde en Accountancy bij het Instituut als één geheel worden beschouwd. Dit is niet het geval. Bedrijfshuishoudkunde is het eerste onderdeel van het vakexamen, waarin afzonderlijk examen wordt afgelegd. Het was dus niet noodig, dat het Gouvernement voor assistenten van het Instituut voor Bedrijfshuishoudkunde eene uitzondering maakte.

De leergang accountancy duurt slechts twee jaren, hetgeen voor het tegenwoordige peil der examens accountancy beslist onvoldoende moet worden geacht. Het is duidelijk, dat de bedoeling voor zit den kandidaten het moeilijke vereenigings-examen te besparen.

Het is te betreuren, dat men in Indië tot dezen maatregel is gekomen. Niet alleen, omdat het hier een verlicht examen betreft, maar omdat een accountantsexamen in Indië „überhaupt” niet op zijne plaats is. Het examen kan daar bij gebrek aan voldoende krachten niet op breede basis staan; door het te stellen in handen van enkele personen zal het een eenzijdig karakter moeten dragen. Ten slotte is het niet het belang van het land aan de gouvernementsaccountants lagere eischen te stellen dan aan de gediplomeerde public-accountants. De belastingdienst heeft voor de onderzoeken bij de groote Indische ondernemingen alleszins bekwaame accountants nodig. De organisatie van de administratie en de controle van de gouvernementsbedrijven en diensten eischen evenzeer goed onderlegde accountants; dat op dit gebied voor de gouvernementsaccountants belangrijk werk te verrichten valt, heeft ons het rapport van de commissie uit den Volksraad in zake het verslag der Rekenkamer over 1924 geleerd.

A. NIERHOFF

## DOEL EN WEZEN VAN DE REKENINGWETENSCHAP

Bij de aanvaarding van zijn ambt als Lector in de Rekeningwetenschap aan de Nederlandsche Handels Hoogeschool te Rotterdam heeft den 27sten April j.l. de heer *R. A. Dijker* een openbare les gegeven, waarvan hier een beknopt verslag volgt:

De rekeningwetenschap is een wetenschappelijke techniek of methode en vormt als zoodanig een deel van het financieelwezen dat of behoort tot de Staathuishoudkunde of tot de Bedrijfshuishoudkunde al naar de soort van huishouding die gefinancierd wordt. Zij vond en zij vindt nog haar uiting in het boekhouden.

Er zijn verschillende manieren waarop men boek houdt, maar er is slechts een wijze waarbij de aantekeningen een stelsel vormen en waaraan een beginsel ten grondslag ligt. Dit is de z.g.n. „dubbele boekhouding”. Het beginsel is zeer eenvoudig en kan niet vormen een object voor een enigszins uitgebreide studie; de toepassing brengt menige moeilijkheid en

eischt veel oefening om vaardigheid in het maken en lezen van de aantekeningen te verkrijgen.

Het boekhouden is de wiskundige denkvorm van het zakenleven; zij stelt althans vast de cijfers van dien denkvorm; de rekeningwetenschap moet vaststellen welke cijfers door de boekhouding moeten worden verzameld; hoe die cijfers moeten worden verzameld en moet ten slotte zelfstandig de juistheid van de cijfers onderzoeken.

Accountancy bestaat uit:

- a. bedrijfshuishoudkunde;
- b. inrichtingsleer;
- c. controleleer.

De twee laatste vormen tezamen de Rekeningswetenschap. De inrichtingsleer kan weer worden onderverdeeld in een technisch deel, een organisatorisch deel en een bedrijfseconomisch-statistisch deel.

Het technische deel omvat de kennis van de hulpmiddelen, bij het voeren van administratiën in gebruik. Dit onderdeel mag niet worden beschouwd als een op zich zelf staand vak. Men kan de keuze van de hulpmiddelen in eene administratie niet bepalen met de kennis van de techniek dier hulpmiddelen en de administratie alleen, maar men moet daarbij in aanmerking nemen de eischen, welke de bedrijfseconomische-statistiek en vooral de controle stellen. Verwaarloozing van dit beginsel heeft meermalen tot teleurstellende resultaten geleid en met een verwijzing naar de verliezen, welke het gevolg van een verkeerde keuze waren, kan de economische beteekenis van een goed gefundeerde Inrichtingsleer gemakkelijk worden aangevoeld.

Het organisatorische deel van de Inrichtingsleer betreft in in hoofdzaak de verdeling van de werkzaamheden en bevoegdheden.

In het bedrijfseconomisch-statistische gedeelte culmineert de beteekenis van de Inrichtingsleer. De boekhouding is voor den koopman wat de statistiek is voor den economist. Bij gelijkheid is evenwel ook onderscheid; de statisticus en de econoom volgen eenzelfde denkwijze, zij spreken eenzelfde taal, ze hebben eenzelfde vakterminologie. Van den accountant en den koopman kan dit niet in alle opzichten worden gezegd. Bedacht moet worden dat de boekhouding, de bedrijfseconomische statistiek, er in de eerste plaats is, niet ten dienste van het algemeen belang of in het belang van eenige wetenschap, maar ten dienste van het bijzonder belang van den koopman, die haar ten behoeve van zijn bedrijf doet bijhouden. Dit brengt mede, dat de statistiek allereerst aan de behoeften en verlangens van de beheerders in het bedrijf zal moeten voldoen.

De statistiek zal zich hebben aan te sluiten aan den gedachten gang welke aan het verrichten van de handelingen bij den koopman ten grondslag heeft gelegen en moeten aantonen:

- a. de overeenstemming of het verschil van het bij het verrichten van de handeling verwachte resultaat, met het bereikte resultaat en in details de oorzaken van het verschil;
- b. in het totaal resultaat van de onderneming de grondfouten, welke bij het opstellen van de verwachting (begrooting) zijn gemaakt.

De boekhouding moet de begrooting van den koopman volgen, ook al is die begrooting in haar samenstelling onjuist. De onjuistheden in het systeem van begrooten moet zij afzonderlijk aangeven. Op deze wijze blijft een vergelijking van de werkelijke uitkomsten met hetgeen werd verwacht (begroot) bewaard en worden de afwijkingen separaat door de boekhouding aangegeven.

De begrooting in het bedrijf is ten behoeve van de boekhouding te lang verwaarloosd. Ze moet worden getrokken binnen de verantwoording van het beheer. Wil zij volledig zijn dan moet zij bestaan uit drie onderdeelen:

- a. de begrooting van baten en lasten;

- b. de begrooting van beschikbare middelen;
- c. de technische begrooting.

De eerste is reeds besproken. De tweede dient om de toekomstige geldbehoefte te leeren kennen. Ze is meestal in primitieven vorm bij de bedrijven aanwezig, maar zal zich moeten gaan uitstreken tot alle betalingen en ontvangsten over een lang tijdperk. Ze moet worden gevolgd door een rekening op dezelfde wijze als de begrooting opgemaakt, zulks om de afwijkingen te leeren kennen en daarvan te leeren voor een volgende raming. Een begrooting in dien zin zou vele bedrijven, welke ten gevolge van te snelle uitbreiding met hun financiën zijn vastgelopen, voor ernstige moeilijkheden hebben bewaard.

De technische begrooting dient om tijdig te kunnen voorzien in de behoeften aan goederen of materiaal.

De rekeningen, welke op de begrootingen volgen en in 't algemeen de bedrijfseconomische statistiek moet niet te lang achter de feiten aankomen. Het is te betreuren, dat zoo vaak fouten in de bedrijfsvoering uit de boekhouding eerst kunnen blijken na ongeveer een jaar. Van de z.g.n. maandelijksche methode wordt in verreweg de meeste gevallen niet het voordeel getrokken, dat zij kon bieden en dat zou compenseeren den arbeid aan het maandelijks verwerken der cijfers verbonden.

De taak van de inrichtingsleer is de verwerking van het cijfermateriaal zoodanig te regelen, dat met korte tusschenpoozen de statistiek betreffende de uitkomsten van het ruil- of productieproces den bedrijfsleider kan worden verstrekt.

De controleleer — het tweede onderdeel van de Rekeningwetenschap — kan worden onderverdeeld in:

- a. een mechanisch deel;
- b. een beschouwend deel.

Het mechanische deel omvat de organisatie van de controle en de voorschriften, welke noodig zijn om haar zoo doeltreffend mogelijk te maken.

In wezen bestaat de controle in het doubleeren van de administratie. De controleur moet de administratie als het ware zelfstandig uit de originele bescheiden opbouwen. Dit wil niet zeggen, dat hij in alle gevallen nog eens moet verrichten, al hetgeen door de boekhouding van de betrokken onderneming reeds is gedaan, zij het dan met gebruikmaking van de bestaande aantekeningen. De controleleer zoekt dien zelfstandigen opbouw tot stand te brengen met uitschakeling van de détail-administratie, welke het bedrijf behoeft. Zij bekort hiermede belangrijk den controle-arbeid. Bij deze zoogenaamde totaalcontrole blijft in sommige gevallen de mogelijkheid van verschillen, welke ook bij overeenstemming van de cijfers niet aan het licht komen, en het is de taak van de controleleer die mogelijkheden te onderkennen en hun invloed te bepalen.

Het beschouwende deel van de controleleer staat op hooger plan. Het begint zijn werk te verrichten daar, waar de mechanische controle een hiaat in de verantwoording vindt. Het is zijn taak te bepalen, in hoeverre dat hiaat als een werkelijke leemte of een uit de omstandigheden voortvloeiend verklaarbaar tekort moet worden beschouwd. De beschouwende controleleer zet haar taak voort na het vaststellen van de cijfers en wel door de toepassing van de verbandcontrole, welke is te beschouwen als een onderdeel der cijferbeoordeeling.

Ze heeft te onderzoeken of het verantwoordingsstuk inderdaad geeft een getrouw en volledig beeld van den financiële toestand van de betrokken onderneming en een juist overzicht der verkregen resultaten.

Hieronder valt dus niet alleen de waardeering van de bezittingen en schulden op de balans, maar ook de cijfergroepeeren en de bedrijfseconomische statistiek, zooals die uit de winstrekening blijkt.

Bij dit gedeelte van de controleleer moet worden ondergebracht de kennis van de verschillende zienswijzen, welke be-

staan ten opzichte van de verantwoordelijkheid, welke de accountant met het afgeven van een verklaring of het stellen van zijn handteekening onder een stuk, voorondersteld wordt te aanvaarden.

In accountantskringen heerscht verschil van meening omtrent de vraag of de accountantcontrole zich ook moet uitstreken tot het gevoerde beheer zelf. De accountant heeft te leveren een bedrijfseconomische statistiek, welke de bevoegden in staat stelt zich een goed beeld te vormen van het beheer, zooals dat is gevoerd. Daarmede heeft hij zelf het beheer niet gecontroleerd en hij vervalt ook niet in een dusdanige controle, wanneer hij als bedrijfseconomisch adviseur zijn oordeel geeft over de uitkomsten en haar oorzaken. De rekeningwetenschap — zoowel de inrichtingsleer als de controleleer — bevindt zich nog in haar ontwikkelingsstadium en voor den accountant ligt hier nog een groot veld voor studie braak.

Met de gebruikelijke toespoken besloot deze openbare les.

---

### JAARREKENING VAN HOLDING CY'S EN CONCERN CENTRALES <sup>1)</sup>

---

In de laatste jaren is dit onderwerp door de eigenaardige organisatievormen van het groote bedrijfsleven, steeds meer in het brandpunt van de belangstelling der accountants komen te staan. De literatuur, welke evenwel hierover bestaat is naar het mij voorkomt, omgekeerd evenredig aan de belangstelling, die het geniet of dient te genieten. Althans mij is het niet mogen gelukken er veel literatuur over te ontdekken. Dat nu dit onderwerp den accountants belang inboezemt is dunkt mij, best te begrijpen, wanneer slechts wordt gedacht aan wat men noemt het telescoopsysteem, het inschuiven van nieuwe ondernemingen, tusschen de bestaande in de Holding Company, waardoor het steeds moeilijker wordt een inzicht van den toestand der Holding Cy te verkrijgen. Nog ingewikkelder wordt het vraagstuk, wanneer men te doen heeft met een Concern Centrale. Deze is niet alleen Holding Cy, uithoofde waarvan een aandeelenbezit in onderhoorige Ondernemingen op haar Balans voorkomt, maar exploiteert daarnaast ook nog direct zelf bedrijven, die niet den juridischen organisatievorm der N.V. hebben aangenomen. Uit dezen hoofde komt dus op haar balans voor, de totale som van vast actief, voorraden, debiteuren, enz. van hetgeen onder deze bedrijven ressorteert. Verder moet voor Holding Cy's en Concern Centrales nog weer onderscheid worden gemaakt tusschen de z.g. horizontale en verticale bedrijfsorganisatie. Inzonderheid wanneer dit laatste het geval is, wordt niet het inzicht in de balanspositie moeilijker, maar veel meer het inzicht in de resultatenrekening. Een en ander was voor mij dan ook aanleiding, om niet te spreken over de Balans maar over de Jaarrekening van Holding Cy's en Concern Centrales. Waar overigens de moeilijkheden, welke zich bij de Jaarrekening eener Holding Cy voor doen, ook bij die eener Concern Centrale voorkomen, zal verder slechts over de Jaarrekening eener Concern Centrale worden gesproken.

Ik stel mij nu voor om de drie volgende punten nader te beschouwen:

1. Den vorm, waarin de Jaarrekening van Concern Centrales tot hertoe in ons land wordt gepubliceerd.

2. Welken vorm moet worden gekozen, teneinde belanghebbenden bij de onderneming in staat te stellen om zich een behoorlijk oordeel over den toestand en de resultaten te vormen.

3. Kan de controleerende accountant volstaan met een bewerking der cijfers, zooals deze voor de gepubliceerde jaar-

---

<sup>1)</sup> Lezing van H. ten Haven, gehouden voor de Zuid-Hollandsche Studieclub van Accountants op 17 December 1925 te Den Haag.