No. 3 7e JAARGANG MAART 1930

MAANDBLAD VOOR ACCOUNTANCY EN BEDRIJFSHUISHOUDKUNDE

ONDER REDACTIE VAN: R. A. DIJKER, G. P. J. HOGEWEG, PROF. TH. LIMPERG JR., A. NIERHOFF EN H. R. REDER.

RUBRIEK REDACTEUREN: EXAMEN-VRAAGSTUKKEN: Drs. ABR. MEY EN Drs. J. PAARDEKOOPER — LITERATUUR: M. M. DEEN Jr. EN Drs. A. ROBLES BESLECHTE GESCHILLEN: Mr. A. E. J. NYSINGH — UIT DE FINANCIEELE HUISHOUDING DER OVERHEID: J. H. TEXTOR — UIT HET BUITENLAND: W. BEYDERWELLEN, J. E. ERDMAN, C. A. HUYSMAN EN A. VAN RIETSCHOTEN — EFFICIËNTIE: C. A. BLAZER EN L. POLAK — REPERTORIUM VAN TIJDSCHRIFTLITERATUUR: Mej. Dr. R. PHILIPS, Drs. G. L. GROENEVELD, J. P. DE HAAN EN J. C. SPANGENBERG —

MEDEWERKERS: PROF. Mr. Dr. H. W. C. BORDEWIJK, J. P. CROIN, Mr. P. J. DAM, E. VAN DIEN, W. H. ELLES, G. W. FRESE, PROF. Dr. Ir. — J. GOUDRIAAN Jr., S. KONIJN, J. JAMES POLAK, PROF. Dr. N. J. POLAK, J. E. SPINOSA CATTELA, Dr. A. STERNHEIM —

SECRETARIS DER REDACTIE - C. VERWEY
TESSELSCHADESTR. 15 - AMSTERDAM, TEL. 82444

UITGEVER: J. MUUSSES — PURMEREND
TELEFOON 77 — GIRO No. 15062

DE COPIE VAN INGEZONDEN BIJDRAGEN WORDT NIET TERUGGEGEVEN. - NADRUK IS GEOORLOOFD. ZOO DE BRON WORDT GENOEMD. - BOEKEN TER RECENSIE EN ALLE ANDERE STUKKEN VOOR DE REDACTIE ZENDE MEN AAN DEN SECRETARIS.

VERSCHIJNT MAANDELIJKS. BEHALVE IN DE MAAND AUGUSTUS. ABONNEMENT PER JAAR F 10.—. FRANCO PER POST F 10.24. BUITENLAND F 10,60. MEN ABONNEERT ZICH VOOR DEN GEHEELEN JAARGANG

INHOUD

Het Internationaal Accountantscongres te New York en de afschrijvingen . . . . . Blz. 33
door Drs. A. Meijer

Eliminatie van den seisoen-invloed uit de statistiek der verkoopen . . . . . „ 35
door Drs. J. G. Stridiron

Ligt in de efficiëntie de grond der werkloosheid? . . . „ 39
door C. Verwey

Eenzijdige en wederzijdsche-, volledige en onvolledige interne controle . . . . . „ 41
door P. J. Laven

Boekbeoordeeling . . . . . „ 42
Histoire Critique de la Théorie des Comptes, par Léon Gomberg. Genève-Berlin 1929
door R. A. Dijker

Examenvraagstukken . . . . . „ 44
Red.: Drs. Abr. Mey en Drs. J. Paardekooper
Welke van een aantal weergegeven fraudes zouden bij betere accountantscontrole zijn ontdekt?

Uit het Buitenland . . . . . „ 45
Red.: W. Beyderwellen, J. E. Erdman, C. A. Huysman en A. v. Rietschoten
Controleprogramma voor z.g. „Building and Loan Associations" — Het „natuurlijke boekjaar"

Repetorium van Tijdschriftliteratuur op het gebied van Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde . . . . . „ 46

Nieuwe boeken . . . . . „ 47

Vragenbus . . . . . „ 48

Mededeeling waarvan plaatsing werd verzocht . . . . „ 48

Ontvangen boekwerken . . . . . „ 48

HET INTERNATIONALE ACCOUNTANTSCONGRES TE NEW YORK EN DE AFSCHRIJVINGEN

De behandeling van de afschrijvingen op het Derde Internationale Accountantscongres te New York is een succes geweest in zooverre, dat de leiding er in geslaagd is, referaten over dit onderwerp te doen uitbrengen, welke inderdaad de meest verschillende opvattingen vertegenwoordigen. Lezing van de referaten is daarom zeer aan te bevelen aan hem, die, meer of minder een vreemdeling in Jeruzalem zijnde, wil weten, wat er op dit gebied te koop is. De accountant echter, die zich tot bestudeering ervan zet, om òf een afschrijvingsmethode te vinden, welke hij voortaan in alle gevallen kan toepassen òf wel een theoretische fundeering, waarop hijzelf in de toekomst kan bouwen, indien hij slechts voor de aanvullende gegevens zorgt, zal zich lichtelijk teleurgesteld voelen.

Deze teleurstelling ontstaat wel voornamelijk hierdoor, dat de inleiders zich meestal beperken tot propageering van één bepaald stelsel van afschrijvingen, dat ze blijkbaar in de praktijk hebben leeren kennen als goed te voldoen en tot het opsommen van argumenten welke voor hun zienswijze pleiten, waarbij het ontbreken van algemeene principes als uitgangspunt — bij de behandeling van de afschrijvingen zeer zeker te zoeken in den opzet van een waarde- en prijstheorie — zich steeds hinderlijk doet gevoelen.

Bevrediging geeft daardoor den deskundigen lezer feitelijk alleen het referaat van prof. Dr. *N. J. Polak,* dat zich van de andere inleidingen onderscheidt zoowel door het kiezen van een algemeen economisch principe als uitgangspunt — te vinden in de Zurechnungstheorie, zooals deze voor het eerst ontwikkeld werd door de Oostenrijksche school — als door de ruimere opvatting van het vraagstuk, welke reeds dadelijk blijkt uit den titel: Theories of depreciation. Eerst bij lezing van dit referaat valt duidelijk op, waaraan te wijten is, dat steeds zooveel verschillende afschrijvingsmethoden naast elkaar kunnen worden aanbevolen.

Het ligt voor de hand, dat de afschrijving als kostprijselement verschillend zal worden gezien en berekend, naarmate de kostprijs zelve in de onderneming verschillende functies vervult, in het bijzonder door zijn verhouding tot de prijsvorming van het afgeleverde product.

In een semimonopolistisch bedrijf, als bv. uitgeoefend wordt door de „public utilities", is het verband tusschen kostprijs en verkoopprijs een geheel ander dan in een onderneming, welke een product vervaardigt, dat onderhevig is aan alle prijsschommelingen van de wereldmarkt. Onder de noodige reserve kunnen wij dan zeggen, dat in het eerstbedoelde een tendenz zal bestaan, om aan de verbruikte diensten der vaste activa onder gelijke omstandigheden gelijke waarden toe te kennen (m. a. w. een afschrijving toe te passen, evenredig aan de productieve

perioden), terwijl men in het andere geval geneigd zal zijn, om schijnbaar zonder vasten regel af te schrijven, zgn. uit de winst. Men dient hierbij echter in het oog te houden, dat beide manieren van handelen — als uitersten van het zevental afschrijvingsmethoden, dat wij in de referaten van het Accountantscongres ontmoetten — geacht kunnen worden, voort te spruiten uit één economische leerstelling, nl. dat de waarde van een goed moet worden toegerekend aan de productiemiddelen, die tot zijn ontstaan hebben bijgedragen. Het verschil in grootte van de afschrijvingen is dan terug te voeren tot het feit, dat de waarde van het product in het eerste geval vrijwel constant is, zoodat, bij gelijkblijvende prijzen van de vervangbare complementaire goederen, het aan de vaste activa toe te rekenen deel ook constant genoemd kan worden, terwijl zich in het tweede geval groote prijsschommelingen bij het product voordoen, welke als het ware terugwerken in de waarden der diensten, waarvoor moet worden afgeschreven, want het zijn in het algemeen deze, welke moeten worden beschouwd als „sluitsteen" der complementaire goederen, die tot de productie bijdragen.

De eerste inleider, *L. R. Nash,* toont zich in zijn referaat „Interstate and State Systems of Depreciation for Public Utilities" een tegenstander van het ouderwetsche „straight live system", dat, uitgaande van de idee, dat gebouwen, werktuigen, enz. regelmatig hun diensten afwerpen en dat levensduur en restwaarde voldoende bekend zijn, uniforme bedragen ten laste van de exploitatierekening wil brengen, om een reserve te scheppen en te handhaven, welke voortdurend gelijk is aan de waardevermindering van de activa. Dit systeem wordt in de Vereenigde Staten voorgestaan door de Interstate Commerce Commission voor de vaststelling van de tarieven van openbare bedrijven.

Nash echter, zelf ook werkzaam op het gebied van „public utilities", wil meer soepelheid, propageert daarom een methode tot vorming van een reserve, welke niet bedoeld is om op te wegen tegen de waardevermindering, maar eerder tegen de kosten van vervanging der activa. De doteeringen aan een reservefonds voor dit doel wil hij weliswaar zoo gelijkmatig mogelijk verdeelen, doch daarbij het bedrag van de verdiensten, welke elk jaar voor dit doel beschikbaar zijn, behoorlijk in het oog houden.

Feitelijk staat deze schrijver dus op het principe, dat de afschrijving niet aan vaste regels moet worden gebonden, maar uit de winst moet plaats hebben. Dat zijn uitdrukkingswijze zeer voorzichtig is, vindt waarschijnlijk zijn oorzaak in het feit, dat hij zijn methode voornamelijk beziet in het licht van de openbare bedrijven.

Om de soepelheid ten opzichte van de grootte der afschrijvingen niet al te groot te maken, ontwerpt *Nash* tenslotte een formule: $A = \frac{V}{n} + Rp$, waarin A = de jaarlijksche reserveering, V = de belegging in activa, welke door physische oorzaken aan afschrijving onderhevig zijn, n = het aantal jaren van den gemiddelden nuttigen levensduur, R = het jaarlijksche bruto-inkomen en p = een percentage, dat zóódanig is vastgesteld in verband met R, dat hierin een aanpassing van de afschrijving ten aanzien van de niet-physische (functioneele) factoren tot uiting komt. Eventueel kan dit laatste deel van de formule gewijzigd worden door vermeerdering of vermindering van p met een tolerantiefactor t.

Terecht wijst de schrijver erop, dat de physische oorzaken van depreciatie (afslijting, enz. door het gebruik) van veel minder belang moeten worden geacht dan de functioneele oorzaken, waaronder hij rangschikt: veroudering als gevolg van wetenschappelijk onderzoek en economische vooruitgang; verder het groeien van de onderneming, waardoor de bestaande installaties te klein worden (bv. bij electrische centrales) en tenslotte het verdwijnen van de behoefte aan bepaalde productiemiddelen als gevolg van staatsbemoeiingen of verandering in den smaak van het publiek.

Niet al deze factoren pleiten even sterk voor het gebruik van de door *Nash* ontwikkelde afschrijvingsformule; wij vinden de formule zelve dan ook, door het verband, dat ze legt met het brutoinkomen, meer geslaagd dan haar motiveering, welke o.i. uit een algemeene waardeleer had moeten voortkomen. Toch behoort het referaat van *Nash* tot de beste, welke op het Accountantscongres over afschrijvingen zijn uitgebracht.

Van geheel ander karakter is het referaat van zijn landgenoot *David Himmelblau* „Annuity method of depreciation". *Himmelblau* geeft eerst een overzicht van de verschillende doeleinden, welke bij afschrijving kunnen voorzitten, beschrijft daarna een zestal afschrijvingsmethoden, om tenslotte een pleidooi te houden voor de annuïteitenmethode. Voor dengeen, die een korte inleiding wil lezen vóór de bestudeering van afschrijvingen, is dit referaat zeer geschikt; waar een accountant evenwel geacht mag worden eenige bedrijfseconomische studie achter den rug te hebben, begrijpen wij niet, welke bedoeling voorgezeten heeft bij het uitbrengen van een dergelijk referaat voor een internationaal accountantscongres.

Wenken van practische beteekenis worden gegeven door *Allan B. Crunden* en *Donald R. Belcher* in hun referaat „The straight-line depreciation accounting practice of telephone companies in the United States." De schrijvers noemen als kenmerken van het door hen behandelde bedrijf: den snellen groei, den korten levensduur van een groot deel der bezittingen, de wisselvalligheid in het bedrag der jaarlijksche nieuwe aanschaffingen en de eigenaardigheid, dat een groot deel der kabels, enz. zich bevinden op terreinen, welke eigendom zijn van private of publiekrechtelijke personen, waardoor herhaaldelijk verplaatsing noodzakelijk is. Op grond van deze vier factoren meenen de inleiders, dat de „straight-line method" de aangewezen afschrijvingsmethode is voor een groote telefoonmaatschappij. Waarschijnlijk ware het juister geweest, om als argument voor dit systeem te noemen de wijze van prijsvorming in een bedrijf als het door hen behandelde.

Interessant is de beschrijving, welke *Crunden* en *Belcher* geven van de practische toepassing van de door hen voorgestane afschrijvingsmethode. Voor groote eenheden van goederen worden uit den aard der zaak afzonderlijke rekeningen geopend. Massa-artikelen echter worden groepsgewijze behandeld als die verzekerden bij een levensverzekeringmaatschappij, nl. door opstelling van „sterftetafels" voor gelijksoortige groepen. De verschillende eenheden van een groep zullen wellicht een verschillenden levensduur hebben. Maar zooals een levensverzekeringmaatschappij uit een sterftetafel den gemiddelden levensduur van bepaalde groepen menschen kan aflezen, zoo kan een telefoonmaatschappij met voldoende statistieken voorspellen, welk gedeelte harer bezittingen in den loop van een jaar vernieuwd zal moeten worden. Voor de practische toepassing maakt de American Telephone and Telegraph Company hierbij gebruik van de zgn. *Gompertz-Makeham* formule.

De tekst van het referaat van *Crunden* en *Belcher* wordt in belangrijke mate verduidelijkt door tabellen en grafische voorstellingen.

Voor ons van weinig belang is de behandeling van Dr. *Jozeph Klein* van het belastingrecht in de Vereenigde Staten ten opzichte van de afschrijvingen. („Depreciation and obsolescence from the stand point of federal income taxation") Blijkbaar zijn voor den Amerikaanschen fiscus alle afschrijvingsmethoden geoorloofd, indien de toepassing ervan slechts consequent plaats vindt.

Gemakkelijk leesbaar is het referaat van *Sir William Plender* „Depreciation and obsolescence from the viewpoint of the

investor in securities." Deze schrijver begint met op te merken, dat de bezitter van aandeelen als belanghebbende bij het uit te keeren dividend meer aandacht behoorde te besteden aan de winst en aan de winstbron. Hierna behandelt hij eerst den juridischen kant van de afschrijvingen als middel, om de winstbron intact te houden, waarbij blijkt, dat in Engeland de naamlooze vennootschappen in het algemeen vrij zijn, om in hun statuten de regeling ten aanzien van de opstelling der winstrekening en de bepaling van winst en winstuitkeering vast te leggen, zooals ze zelf verkiezen. De Engelsche wet en jurisprudentie laten hierin een voor onze begrippen tamelijk groote vrijheid: Een vennootschap, welke eenige jaren verliezen geleden heeft, mag in een daarop volgend gunstig jaar, indien de liquiditeitspositie het toelaat, tot winstuitkeering overgaan, zonder dat eerst het aandeelenkaptaal weer intact hoeft te zijn. Een maatschappij met een afloopende concessie of met andere bezittingen, welke uit haar aard langzamerhand uitgeput raken (mijnen bv.) mag ook dividenden uitkeeren, weliswaar zoodanig dat haar liquiditeitstoestand geen gevaar loopt, doch zonder verplicht te zijn te zorgen voor een reserve, waarmee ze na afloop een nieuw, soortgelijk bedrijf kan beginnen.

Komende tot de afschrijvingen, laat *Sir William Plender* blijken, weinig te willen weten van vaste regelen, waarnaar deze zouden moeten geschieden. Hij behandelt dus de gevallen meer of minder opportunistisch, doch komt meestal intuïtief tot een geslaagde oplossing. Voor spoorwegen, gas- en electriciteitsondernemingen e.d. billijkt hij de vermijding van een afschrijvingsreserve, acht het geoorloofd, dat de winstrekening pas wordt belast op het tijdstip, dat eenig activum vervangen moet worden, zoodat de winstrekening dus wordt geflatteerd in de eerste jaren van het bestaan van de onderneming, als er nog geen vernieuwingen noodzakelijk zijn en zwaar wordt belast in den tijd, dat deelen gerepareerd of vervangen moeten worden. Bij *L. R. Nash* vonden wij dezelfde motiveering leiden tot een „voorzichtige" formule, waarin de afschrijving in verband werd gebracht met de bedrijfsdrukte.

Tenslotte behandelt *Sir William Plender* het geval, dat de reproductiekosten van een activum den aanschaffingsprijs overtreffen. In dit geval wil hij gedurende den levensduur van de desbetreffende bezitting toch niet meer dan den aanschaffingsprijs ten laste van de winstrekening brengen. De argumenten hiervoor zijn echter een weinig naïef en o.i. niet houdbaar.

Hetzelfde probleem, dat *Plender* aan het slot van zijn referaat even aanraakt, wordt uitvoeriger doch evenmin bevredigend behandeld door *John R. Wildman* als „Depreciation and obsolescence as affected by appraisals." Ook deze inleider wil bij prijsverhooging geen afschrijvingsreserve vormen, hooger dan den oorspronkelijken aanschaffingsprijs, waarbij hij in de eerste plaats uitgaat van het principe, dat de onderneming geroepen is, om haar nominaal kapitaal intact te houden, doch niet, om den verstrekkers van lang crediet dezelfde koopkracht terug te geven als ze van deze te leen ontving. Het ontkennen van een dergelijke verplichting door dezen inleider doet wat vreemd aan, als hij even later aankomt met het toch óók ethische argument, dat de consumenten beschermd moeten worden tegen een prijsverhooging, welke het gevolg zou zijn van een risicopremie tegen waardevermindering van de munt, welke in de afschrijvingen verwerkt zou worden.

De practijk wil eenigszins anders: de ondernemer zal in de gunstige jaren — welke in het algemeen met de bedoelde prijsverhoogingen gepaard gaan — zijn zaak zoo sterk mogelijk willen maken, en ook theoretisch is hier alles voor te zeggen, zooals het referaat van prof. *Polak* leert.

Dr. *Werner Grull* noemt zijn referaat „Depreciation and obsolescence as affected by the post-war reorganization of industry". Hij behandelt, na de verschillende vormen van rationalisatie besproken te hebben, vnl. de vraag, in hoeverre de kosten aan de rationalisatie van een onderneming verbonden, ten laste van één jaar moeten worden gebracht of verdeeld mogen worden. De meeste van dergelijke kosten meent hij te moeten beschouwen als middelen, waardoor de bestaande organisatie beter voor het productieproces geschikt wordt gemaakt, zoodat ze geen additioneele belegging vormen. M.a.w. deze uitgaven moeten noodzakelijk geacht worden, om het bedrijf „konkurrenzfähig" te houden, zoodat men ze wel niet in den kostprijs zal kunnen verwerken, wat overigens nog niet wil zeggen, dat deze kosten in één jaar ten laste van de winstrekening gebracht moeten worden. De bedoeling is voornamelijk, om op het belang van de beschouwing van dergelijke factoren ten opzichte van den kostprijs — noodig o.a. voor de waardeering van halffabrikaten — te wijzen.

Van alle afschrijvingsreferaten van het Internationaal Accountantscongres zal zonder twijfel dat van prof *Polak* „Theories of depreciation" de meeste aandacht trekken, zoowel van theoretici om de wijze van behandelen — welke aansluit bij die van het in 1924 verschenen Economistartikel „Waardeerings- en balansproblemen" — als van menschen uit de practijk, die in de uitkomsten hun opvattingen bevestigd zien. Daar het referaat intusschen door opname in het „Maandblad voor het Boekhouden" voor iedereen toegankelijk is gemaakt, zullen wij er hier niet verder op in gaan.

Het laatste referaat, dat over afschrijvingen is uitgebracht, behandelt nog speciaal de afschrijving als kostprijsfactor (*Carl G. Jensen:* Depreciation and obsolescence as related to cost of production). Blijkbaar waren er nog accountants, die er aan twijfelden, of normale afschrijvingen in kostprijsberekeningen moeten worden opgenomen; voor hen is het betoog van *Jensen* geschreven.

Ook deze inleider toont zich tegenstander van het systeem, om bij prijsstijging een afschrijvingsreserve te vormen, waaruit de aanschaffing van een nieuw activum ten volle bestreden kan worden.

Blijken dus niet alle referaten van het Derde Internationale Accountantscongres even verdienstelijk, we moeten niet vergeten, dat de leiding er in elk geval in geslaagd is, om het afschrijvingsprobleem van zeer verschillende zijden te doen belichten.

Drs. A. MEIJER

ELIMINATIE VAN DEN SEIZOEN-INVLOED UIT DE STATISTIEK DER VERKOOPEN

In een vorig opstel, handelende over economische rationalisatie, werd aangekondigd, dat een greep zou gedaan worden uit de statistiek der onderneming.

Daaruit zou moeten blijken het belang en de toepasbaarheid van moderne statistiek-methoden voor het „New Management".

Om dit te demonstreeren nemen wij als voorbeeld de statistiek der verkoopen. Wanneer men uit deze statistiek de tendenz wil leeren kennen, dan moeten die invloeden geëlimineerd worden, die storend werken en het beeld vertroebelen. Het meest voor de hand liggend is dan, wanneer het bedrijf seizoen-activiteit [1]) kent, deze allereerst uit te schakelen. De methoden, die hierbij gebruikt kunnen worden, vormen het onderwerp van dit opstel.

Het opstellen van seizoenindices kan echter ook „Selbst-Zweck" zijn. In het algemeen wordt door de schrijvers het eerste doel teveel op den voorgrond gesteld. *Schäfer* („Marktbeobachtung") wijst er terecht op, dat bij marktanalyses het vast-

[1]) Zie tabel I aangevende de seizoen's activiteit in verschillende bedrijfstakken in de U. S. A. (ontleend aan *White,* Market analysis).