het totaal resultaat der onderneming als het resultaat van elk bedrijf afzonderlijk vastgesteld worden.

Wanneer opdrachten individueel verschillen wat bij stukproductie veelal voorkomt, is het gevaar voor onjuiste voorcalculaties van grondstoffen en loon niet denkbeeldig.

Immers vaak heeft men dan geen of onvoldoende vergelijkingsmateriaal. Noodig is dan in dergelijke gevallen voor- en naealculation *per opdracht* aan elkaar te toetsen.

Misschien blijkt dan dat de afwijkingen bij alle onderdeelen der opdracht voorkomen, m.a.w. men te optimistisch of te pessimistisch geraamd heeft.

Mogelijk beperken zich ook de verschillen tot bepaalde onderdeelen der opdracht.

Een en ander zal reeds blijken bij de „planning” der detailwerkzaamheden, waarbij men nauwkeurig moet gaan calculeren.

Deze laatste calculaties welke tevens gebruikt moeten worden om verspilling in de verschillende bedrijfsafdelingen te controleren, behoren in de kostprijsadministratie opgenomen te worden.

Uit deze kostprijsadministratie blijkt dan de afwijking, de voorgecalculeerde en de werkelijke bruto winst *per opdracht*, wat van groote beteekenis is in deze gevallen waarbij men vermoedelijk den prijs voor de opdracht zelf heeft bepaald of althans zeker beïnvloed. De bruto winstmarge is te beoordeelen in het licht van de — boven arbeidsloon — te maken kosten van omvorming (zie overzicht indirecte kosten sub 4).

Wanneer men op voorraad werkt dan wel op bestelling volgens catalogus, is het gevaar voor onjuiste voorcalculaties veel geringer, wellicht vrijwel geheel uitgesloten omdat men dan over voldoende gegevens beschikt.

Dan treden echter andere vragen op n.l.

1. hoeveel bruto winst zou gemaakt zijn indien er een volkomen aanpassing geweest ware tusschen productie en verkoop, m.a.w. wat een „normale” bruto winstmarge is geweest.

Deze marge welke „maszgebend” is voor de vraag of de onderneming economisch reden van bestaan heeft, is *per artikel* vast te stellen door geregelde waarneming zoowel van productprijs als van grondstoffenprijs.

Dan blijkt welk artikel het meest loonend te produceeren is; zulks wil niet zeggen het artikel waarop percentsgewijze de meeste winst behaald wordt, doch het artikel dat de grootste vergoeding voor de omvorming — boven het betaalde loon — geeft. Om dit op zichzelf weer te beoordeelen zijn de overige omvormingskosten per artikel te bepalen. (Zie overzicht indirecte kosten sub 4).

Uitgaande van een benaderende marge kan dan in groote trekken de normale bruto winst op de afleveringen gealculeerd worden.

2. hoeveel extra winst of verlies is gemaakt:

- a. door onjuiste begroting van den verkoop. Zulks kan of een vergissing zijn geweest of bewust zijn geschied m.a.w. uit speculatieve overwegingen zijn geschied.
- b. door gelijkmatige productie in plaats van aanpassing van productie aan den verkoop.

Met het oog daarop zal het gewenscht wezen te bepalen:

- 1e. renteverlies op aanhouden voorraden product.
- 2e. opslagkosten dier voorraden in den ruimsten zin, m.a.w. ook kosten van onderhoud der voorraden enz.
- 3e. verliezen door teruggang in waarde of waardeloos worden van onverkoopbare voorraden product, alsmede door teruggang in waarde of waardeloos worden van voorraden grondstoffen.

Analyse sub 2 zal als regel over grotere perioden tegelijk

kunnen geschieden; de verliezen sub 3e zullen b.v. vaak eerst aan het einde van een seizoen of aan het einde van een boekjaar worden vastgesteld.

Bij de bespreking der verschillende bedrijfsverzichten is op verschillende onderdeelen vrij diep ingegaan om de oorzaken van winst of verlies der onderneming goed te kunnen ontleden.

In de practijk zal men zich de noodige beperkingen moeten opleggen; sommige door mij behandelde overzichten zullen bij bepaalde ondernemingen van geen beteekenis zijn, bij andere van de grootste beteekenis.

Ik hoop echter dat in mijn uiteenzetting voldoende aanknopingspunten zullen gevonden worden om een lijn te vinden bij het ontwerpen van de voor bepaalde ondernemingen benodigde overzichten en dat tevens het groote belang van begrotingen voor moderne ondernemingen weer eens duidelijk naar voren is gekomen.

W. N. DE BLAËY

DOELTREFFENDE CONTROLE OP DE GOEDEREN- BEWEGING

Aan mijn, in verband met zijn indertijd in dit Maandblad onder bovenstaanden titel verschenen artikel, gemaakte opmerkingen, wijdt de Heer *van Waes* een naschrift van ongeveer anderhalve kolom.

Ter bespreking daarvan wilde ik gaarne den inhoud in twee gedeelten splitsen.

Schrijver geeft:

- a. een herhaling, en nadere preeiseering van de in zijn vorig artikel opgeworpen stelling, dat het checken van het inkoopboek met de facturen als handeling in een doeltreffend controleplan niet thuis hoort;
- b. een beschouwing omtrent het doel van de controle door den accountant in zijn zoogenaamde publieke functie.

Wat nu deze laatste beschouwing betreft, zal schrijver toch geenszins veronderstellen, dat de moderne uitoefenaren van ons vak hieromtrent nog van meening kunnen verschillen. Een stelling als de door den Heer *van Waes* neergeschrevene: „dat de accountantscontrole vóór alles gericht moet zijn op het vaststellen van de materiele, innerlijke juistheid van het te publiceeren verslag en niet zoozeer op de formeele boekhoudtechnische juistheid; dat de accuratesse van de administratie wel van belang is, doch de accountant niet kan volstaan met het constateeren van de accuratesse van het boekhoudtechnische apparaat” meen ik toch te moeten beschouwen als de letter a van ons vaktheoretisch alphabet.

In verband met de onmogelijkheid derhalve van verschil in opvatting tusschen den Heer *van Waes* en mij in dit opzicht, meen ik dus het verschil in meening geheel en al terug te moeten dringen tot het volgende:

Behoort het controleeren van de administratieve verantwoording, deze dus niet boekhoudtechnisch, maar in zijn volle materiele beteekenis gezien, gepaard te gaan met de kennismaking van alle inkoopfacturen?

Opzettelijk neem ik deze laatste vraag in zijn meest ruimen omvang. Ik kan mij indenken, dat niet het inkoopboek, maar bijv. de magazijn-administratie controle-middel is.

Mijn opvatting nu is, dat wel degelijk kennis genomen moet worden van alle inkoopfacturen.

Ik meen de bedoeling van den Heer *van Waes* te moeten in-

terpreteeren, als zijnde dit laatste niet noodzakelijk. Contrôle is volgens hem alleen noodzakelijk bij „critieke posten”, dat zijn die posten, t.a.v. welke gevaar van verschuiving van tijdstip dreigt. In mijn vorig artikel gaf ik reeds aan, dat men hier inderdaad geslaagd zou zijn met het bewijs van de stelling, indien men aan den eisch had voldaan, dat de voor deze stelling aangenomen praemisse juist was, m.a.w. dat de controleerende accountant op objectieve wijze voor de desbetreffende onderneming die critieke momenten kon vastleggen. De Heer *van Waes* geeft ook in zijn naschrift niet aan, hoe hij zich dit laatste dacht en dit mag toch, gezien de ernst van de door hem tegen de praktijk ingebrachte beschuldiging, van hem worden verwacht.

M.i. kan de controle der critieke momenten niet anders geschieden, dan met volledige kennisname van de inkoopfacturen; dit laatste is, gesteund door prijsfluctuatie-bestudering, het middel om tot objectieve vastlegging van alle voor een te controleren onderneming critieke momenten te geraken.

M.i. geheel te onderschrijven is, wat gezegd wordt op pag. 221, tweede alinea.

„Cheeken is een formeel contrôle-middel en kan daarom niet „meer zijn dan een hulpmiddel bij de contrôle. Allereerst moeten „de werkelijke bedrijfstransacties worden geverifieerd. En daar„toe is het noodig de afzonderlijke transacties na te gaan en deze „in gezamenlijk verband te beschouwen. Het is om deze reden, „dat wij zoo grooten nadruk leggen op de contrôle van de „goederenrekeningen en het cheeken van de chronologische registers als onvoldoende aanmerkten”.

Maar dit laatste is een geheel andere stelling dan door den heer *van Waes* verdedigd. Zijn stelling is dan geweest dat cheeken van het inkoopboek als „Selbstzweck” geen zin heeft en daarover behoeven wij niet te discussieeren. Er zou dan geen aanleiding wezen om in een vakblad een polemiek te beginnen. Ik meende dat aan zijn stelling een diepere beteekenis moest worden toegekend, n.l. dat door totaalcontrôle de inzage van een zekere partij inkoopfacturen kan worden nagelaten. En dit laatste zou alleen dan toelaatbaar zijn, wanneer objectief, zonder van deze facturen gebruik te maken, de critieke momenten kwamen vast te staan. De wijze hoe dit moet gebeuren, anders dan uit de facturen, is mij tot nu toe uit de artikelen niet gebleken.

Drs. F. TH. BEDEAUX

Naschrift

Inderdaad is het verschil van meening tusschen den Heer *Bedeaux* en mij van geringeren omvang dan op het eerste gezicht lijkt. En in ieder geval bestaat het niet hierin, dat B. wèl en ik nièt „de kennismaking van alle inkoopfacturen” noodig acht.

De vraag, door B. hierboven geformuleerd, beantwoorden wij beiden bevestigend. B. acht bovendien met mij de magazijn-administratie als basis van de contrôle geeigend. Alleen bestaat er verschil van meening t.a.v. de beteekenis bij de contrôle van het vergelijken van het inkoopboek met de facturen. Dit laatste wordt n.l. door mij als contrôle-middel onvoldoende en overbodig geacht.

Vergelijking van de facturen met het inkoopboek kan slechts leeren, dat de posten van het inkoopboek al of niet door een uiterlijk betrouwbare factuur zijn gedekt. Doch het komt er op aan vast te stellen: op welken datum, welke hoeveelheid en van welke waarde goederen zijn ontvangen en aan wie daartegenover schulden zijn ontstaan.

De administratie is op deze punten slechts te verifiëren door

cenerzijds de goederenrekeningen met de facturen te vergelijken en elk der posten — afzonderlijk en in verband — van bedrijfs-economisch standpunt te beoordeelen (voorzoover mogelijk met gebruikmaking van externe gegevens) en anderzijds door de individuele crediteurenrekeningen met de inkoopfacturen te vergelijken.

Naast deze twee contrôles is het cheeken van het inkoopboek met de facturen overbodig. In plaats van deze contrôles is het cheeken van het inkoopboek onvoldoende.

De mogelijkheid om in bepaalde gevallen (zie pag. 158, kolom 1, al. 2) de contrôle van de goederenbeweging eenigszins te bekorten raakt — zooals bij herhaling door mij opgemerkt — de kern van mijn betoog niet.

Blijkbaar echter heeft de vermelding ervan den Heer B. op dwaalwegen gevoerd; zij ware derhalve beter onvermeld gebleven.

VAN WAES

UIT DE FINANCIËLE HUISHOUDING DER OVERHEID

Red.: J. H. TEXTOR

(Bijdragen en mededeelingen zende men aan den Secretaris der Redactie)

X

Nog eens: De deugdelijkverklaring als bedoeld in artikel 265 der Gemeentewet

Tegen de opvatting omtrent de deugdelijkverklaring als bedoeld in artikel 265 der Gemeentewet, welke door ons wordt voorgestaan, zooals in het nummer van dit blad van Mei 1933 is gebleken, worden gemeenlijk vele en — wij zullen de laatste zijn dit te ontkennen — gewichtige bedenkingen aangevoerd.

Het lijkt ons voor de ontwikkeling der praktijk ten aanzien van deze verklaring van gewicht, de tegenargumenten nauwkeurig te bezien om zodoende tot eene oplossing te geraken, die steun kan geven aan hen, wier taak het is om de verklaring af te geven. Dientengevolge zullen wij hieronder trachten onze opvatting, zoo mogelijk, tegen de gerezen critiek te verdedigen.

Een der tegenover ons standpunt geplaatste argumenten is dit, dat het begrip „deugdelijk” niet, zooals door ons geschiedt, moet worden afgeleid uit vooropgestelde algemeene beginselen, waardoor een „willekeurige” beteekenis aan de strekking der verklaring zou worden toegekend. maar dat de inhoud van het begrip moet worden afgeleid uit de *historische en taalkundige* beteekenis van het woord in het verband, waarin het gebruikt wordt. Daarbij wordt dan gewezen op de volgende beteekenissen, welke volgens „*van Dale*” moeten worden gehecht aan het begrip „deugdelijk”:

aan „alle” (cursiveering van ons) *vereischten voldoende*: eene deugdelijke uitvoering dier werken; iets in deugdelijken staat houden; deze rekening is deugdelijk en onvergolden;

volkomen vaststaande: eene deugdelijke overtuiging; dit is deugdelijk bewezen; hij is het mij deugdelijk schuldig.

Wij meenen, dat wij ten aanzien van dit bezwaar kort kunnen zijn.

In de eerste plaats achten wij het zeer de vraag, of wij ons ten aanzien van het begrip „deugdelijk”, in de beteekenis van