Bij de contrôle der jaarrekening speelt waardeering der bedrijfsmiddelen (afgezien van de periodieke, als contrôle op de toegepaste afschrijvingen) geen rol.

Anders is dit als we een z.g. *„zelfstandige balanscontrôle"* hebben te verrichten b.v. in verband met *investigations*.

In dat geval gaat het om de vermogenspositie der onderneming.

Onze ondeskundigheid op technisch gebied spreekt dan nog in sterkere mate dan bij de contrôle der balans als onderdeel der jaarrekening, omdat dan onjuiste waardeering veel verder strekkende gevolgen kan hebben. Zeer terecht zien we t.a. dezer contrôles in de practijk de meeste samenwerking met andere deskundigen in toepassing!

En hiermede aan het einde mijner beschouwingen gekomen over de mogelijkheid van samenwerking met raadgevende ingenieurs t.b. der accountantscontrôle, wil ik, om eventueel misverstand te voorkomen, nog eens nadrukkelijk constateeren, dat het niet mijn bedoeling is geweest voor *elke* contrôle van industrieele ondernemingen samenwerking te propageeren.

Voor het verkrijgen van goede standaarden resp. begrootingen, of voor het opsporen van afwijkingen tusschen gevonden cijfers en die van standaarden, resp. begrootingen, zal het vanzelfsprekend gewoonlijk eer noodig zijn dan voor voorraadopname of voorraadwaardeering.

Tot slot wil ik nu nog behandelen:

Samenwerking met raadgevend ingenieur i.v. Reglement van Arbeid van het Ned. Instituut van Accountants,

In art. 4 van het Reglement van arbeid lezen we:

„Het is den leden niet geoorloofd in hunne rapporten andere mededeelingen te doen dan die, welke betrekking hebben op de door hen overeenkomstig art. 1 verrichte werkzaamheden, tenzij met nauwkeurige omschrijving van de bron, waaruit die andere mededeelingen zijn geput".

Met Dr. *Sternheim* (De Accountantscontrôle blz. 102) ben ik eens, dat *geëischt* wordt, dat men, ingeval van samenwerking met een ander deskundige, b.v. raadgevend-ingenieur, in het rapport uitdrukkelijk naar diens (schriftelijke) mededeelingen verwijst.

Indien men geen rapport uitbrengt of bij zijn handteekening niet naar een rapport verwijst, doch de balans eener onderneming zonder meer onderteekent,*heeft deze eisch geen zin.*

Verplicht is men niet om een verklaring bij de balans af te geven;

Art. 7 2e lid luidt n.l.:

„Indien een lid (op grond van het vorenomschreven onderzoek) van oordeel is, dat de balans een juist beeld geeft van de toestand van het vermogen, waarop die balans betrekking heeft, onderteekent hij de balans, *al of niet onder toevoeging eener toelichtende verklaring."*

Aan den eisch van art. 4 kan dan ook alleen voldaan worden door *uitdrukkelijke verwijzing* naar die toelichtende verklaring.

Een verplichting daartoe bestaat echter niet, tenzij men hier een geval aanwezig acht, dat aanleiding moet geven tot een *voorbehoud.* (Toepassing art. 6 R. v. A., 2e en 3e lid).

De meeningen daarover loopen sterk uiteen. 't Gaat daarbij om de vraag of art. 1 R.v.A. zoo ruim moet worden opgevat, dat men verklaren kan „op goede gronden overtuigd te zijn van de juistheid der medegedeelde uitkomst" als zulks voor een deel berust op onderzoek van andere deskundigen.

Ofschoon aanvankelijk deze vraag ontkennend beantwoord hebbende, m.a.w. een voorbehoud beslist noodig achtende, ben ik thans, bij nadere overweging, ook tot de conclusie gekomen, dat zulks niet noodig is, mits uitdrukkelijk naar de verklaring der andere deskundigen wordt verwezen in het rapport bij de balans en winstrekening behoorende.

Conclusie.

Samenwerking tusschen accountant en raadgevend-ingenieur op het terrein der contrôle is aan te bevelen in die gevallen, waar de *technische* kennis van den accountant te kort schiet om de bedrijfsvoorvallen zelf *in 't geheel* te kunnen beoordeelen, en dit gemis aan kennis dermate van belang is, dat daardoor een bevredigende accountantscontrôle niet verkregen kan worden.

Samenwerking leidt dan toch tot het hoogste nuttig effect der contrôle, wat zoowel moet zijn in het belang van de ondernemingen als in dat van de accountants.

W. N. DE BLAEY

AFSCHRIJVINGEN

(Slot)

C. RESIDUWAARDE.

De vaststelling van de residuwaarde noodig voor de berekening van het kostenafschrijvingsbedrag zal geheel afhangen van de vraag:

1. zullen alle in het productiemiddel aanwezige werkeenheden worden opgebruikt;
2. zal bij het buiten werking stellen nog een voorraad werkeenheden in het productiemiddel aanwezig zijn.

Het zal geen verder betoog behoeven, dat de restwaarde der eerstgenoemde productiemiddelen gelijk is aan de marktprijzen van haar samenstellende bestanddeelen (ijzer, koper, hout enz.) terwijl voor de tweede groep een verder onderzoek naar de vermoedelijke residuwaarde noodig zal zijn. Immers voor het niet verbruiken van den totalen voorraad werkeenheden moet een oorzaak zijn en van deze zal het afhangen, op welke wijze de restwaarde van het desbetreffende activum moet worden vastgesteld.

Zoo zal bv. het niet meer zuiver draaien van een draaibank, oorzaak kunnen zijn, dat reeds betrekkelijk vlug een fabriek van „präzisions" werken het productiemiddel door een nieuw moet vervangen.

Voor een ander bedrijf heeft echter deze afgedankte machine nog een groote waarde, zoodat in dit geval de restwaarde moet worden gesteld op den prijs, welke voor dit soort 2de handsmachines kan worden gemaakt. Het geval kan zich echter ook voordoen, dat de op non-activiteit gestelde machine in een andere afdeeling van de fabriek kan worden gebruikt, hetgeen echter m.i. geen principieel verschil maakt. Ook in dit geval moet voor de residuwaarde als maatstaf worden aangenomen de prijs van 2de hands machines.

Een ander voorbeeld der vaststelling van de restwaarde is het vervangen van een oud type machine door een nieuwere, welke goedkooper werkt.

Stel b.v. een oude machine, met een totaalbedrag aan gebruikskosten van *f* 1.000,— per jaar, levert in dit tijdvak 10.000 werkeenheden, terwijl de nieuwere, met een kosten van *f* 1.500,— per jaar, aflevert 30.000 werkeenheden.

De kosten per werkeenheid bedragen dan 0,10 voor de oude en *f* 0,05 voor de nieuwe machine, zoo dat aanschafing van een nieuwere machine een groot voordeel met zich brengt.

De boekwaarde van de oude machine is echter nog *f* 10.000.— zoodat bij aanschaffing der nieuwe machine een verlies van *f* 10.000,— — *f* 1.000,— restwaarde = *f* 9.000,— wordt geleden.

Men zal in dit geval echter niet overgaan tot het aanschaffen van een nieuwe machine, doch de oude machine opgebruiken en

het verschil in gebruikskosten nivelleeren door een zoodanig bedrag af te schrijven, dat na afschrijving de gebruikskosten der oude machine per werkeenheid *f* 0,05 bedragen.

DE INVLOED VAN DEN INTRESTFACTOR

Van de bekende afschrijvingsmethoden wordt slechts bij twee methoden de intrest factor in aanmerking genomen nl.

a. bij het sinking fund systeem.
b. bij het annuity systeem.

M.i. wordt door *Kreukniet* het sinking fund systeem herleid tot het annuiteitensysteem, hetgeen niet de bedoeling van de voorstanders van eerstgenoemd systeem kan zijn.

Deze toch gaan van de veronderstelling uit, dat niet meer dan een *constant* afschrijvingsbestanddeel per jaar behoeft te worden afgeschreven, aangezien met de belegging van deze constante afschrijvingsbedragen intrest wordt gekweekt.

Zij gaan daarbij van de praemisse uit, dat de *constante* afschrijvingsbestanddeelen tezamen met den beleggingsintrest, de totale waardevermindering van het productiemiddel moeten dekken.

Dientengevolge zal dus de intrest van de belegging jaarlijks ten bate van de afschrijvingsrekening moeten worden gebracht, hetgeen zeer eenvoudig kan geschieden door den journaalpost „Belegd Afschrijvingsfonds aan Afschrijvingen".

Bij mijn verdere beschouwingen wordt dan ook het laatstgenoemde principe gehuldigd, zoodat bij toepassing van het sinking fund systeem ieder jaar een *constant* bedrag als afschrijving ten laste van de resultatenrekening moet worden gebracht, terwijl de intrest, gekweekt met de belegging dezer constante afschrijvingsbedragen, *direct* ten bate der afschrijvingsrekening wordt geboekt. Hoewel het winstcijfer in totaal geen wijziging ondergaat, indien de rente van het belegd afschrijvingsfonds als baten eenerzijds, en de meerdere afschrijving als lasten anderzijds, op de Verlies- en Winstrekening worden gebracht, is dit voor de verdere bewerking der onderdeelen der Verlies- en Winstrekening niet bevorderlijk.

Met de *rentelasten*, welke aan het bezit en gebruik van een productiemiddel zijn verbonden, wordt dus *geen* rekening gehouden, m.a.w. men houdt wel rekening met den intrest, *event.* te kweeken met het vrijgekomen schijninkomen, doch acht het niet noodig in de berekening van het kostenafschrijvingsbedrag te betrekken den invloed van de intrestderving over het in het productiemiddel vastgelegde kapitaal. Zou men bij de *sinking fund* methode met deze intrestderving rekening houden, dan zal blijken, dat over meerdere jaren de som der afschrijvingsbedragen en de intrest over de boekwaarde een dalende lijn vertoont, daar het eerste jaar de intrest zal worden berekend over de aanschaffingswaarde en het laatste jaar over de *veel* lagere boekwaarde.

Een voorbeeld zal een en ander duidelijker demonstreeren.

Heeft men in totaal aan productiemiddelen *f* 1.000.000,— dan zullen de rentelasten bij een levensduur van 10 jaar en een percentage van 4 % in het eerste jaar bedragen 4 % van *f* 1.000.000.— = *f* 40.000.— en het laatste jaar (zie bijgaande tabel) *f* 8.268,— hetgeen een verschil in gebruikskosten der productiemiddelen van *f* 31.732,— beteekent.

Inplaats van een *constanten* druk, welke door voorstanders van het sinking fund als één der voordeelen wordt genoemd verkrijgt men dus een steeds dalenden druk op de resultatenrekening.

Men zal mij tegenvoeren, dat deze dalende druk wordt veroorzaakt door het betrekken van de intrestberekening over het in de onderneming aanwezige kapitaal (zoowel eigen als vreemd) in de resultatenrekening, doch daar het mij *onmogelijk* voorkomt een juisten kostprijs van een of ander product vast te stellen zonder den intrestfactor in de kostprijsberekening te betrekken, komt mij dit bezwaar ongegrond voor.

Hiermede meen ik te hebben aangetoond, dat tusschen het sinking fund systeem en het annuiteiten systeem een principieel verschil bestaat, n.l. dat bij het sinking fund systeem rekening wordt gehouden met intrest van de belegging der afschrijvginsbestanddeelen, terwijl men bij het annuiteitensysteem den intrest over de boekwaarde in de afschrijvingscalculatie betrekt.

Recapituleerende blijkt dus (zie staat) dat:

a) indien *geen* rekening wordt gehouden met intrestderving, bij toepassing van het sinking fund systeem de gebruikskosten in opvolgende jaren *constant* en bij toepassing van het annuiteitensysteem *stijgend* zullen zijn.
b) indien *wel* rekening wordt gehouden met intrestderving, bij toepassing van het sinking fund systeem de gebruikskosten *dalend* en bij toepassing van het annuiteitensysteem *constant* zullen zijn.

In deze recapitulatie is niet opgenomen het geval, dat men bovendien rekening wenscht te houden met den gekweekten intrest, doch aan de hand van bijgevoegden staat blijkt duidelijk, dat bij beide systemen de beleggingsintrest dezelfde is, zoodat de verkregen uitkomsten dezelfde verminderingen zullen ondergaan, hetgeen het reeds geconstateerde verschil tusschen beide systemen niet wijzigt.

Ten slotte dient de vraag te worden beantwoord of het juist is, den intrest der beleggingen in de berekening van het kostenafschrijvingsbedrag te betrekken.

M.i. behoort de intrest van de belegging *niet* in de afschrijvingsberekening te worden betrokken, aangezien de belegging der vrijgekomen afschrijvingsgelden eene is van financieringspolitiek en dientengevolge de resultaten van deze financieringspolitiek afzonderlijk tot uitdrukking behooren te komen.

Bovendien acht ik het niet juist, dat de gebruikskosten der productiemiddelen afhankelijk worden gesteld van een al of niet goed gevoerde financieringspolitiek.

De onderneming zou toch bij het aanschaffen van productiemiddelen met langeren levensduur, het noodige crediet kunnen opnemen met een aflossing overeenkomende met het regelmatig vloeiende schijninkomen.

Het feit, dat ondernemers gaarne het eenmaal verkregen crediet wenschen te behouden en het schijninkomen dikwerf aangewend wordt voor doeleinden, zooals leverancierscrediet etc., is echter oorzaak dat het voor de aanschaffing van productiemiddelen benoodigde kapitaal doorgaans een constant karakter draagt.

Maar hieruit kan moeilijk het verband worden verklaard, hetwelk velen meenen te moeten leggen, tusschen de berekening der gebruikskosten eenerzijds, en de voordeelen behaald met de belegging van het schijninkomen anderzijds.

Reeds bij de aanschaffing toch weet men, dat regelmatig schijninkomen zal vloeien, zoodat men vooruit bij de financiering der productie met deze omstandigheid rekening kan houden.

Acht men het echter, om welke redenen ook, minder gewenscht de vrijkomende middelen niet tot aflossing aan te wenden, dan moeten eventueele daaruit voortspruitende voor- of nadeelen op rekening der gevolgde financieringspolitiek worden gesteld, doch niet worden verhaald op het productiemiddel in kwestie.

Niemand zal toch willen volhouden, dat indien met de belegging van het schijninkomen een rentewinst wordt gemaakt van 15 % 's jaars, deze winst in mindering moet worden gebracht van de afschrijving. In zoo'n geval zou het een enorm verschil maken òf men een machine met eigen dan wel met

vreemd kapitaal zou financieren, terwijl het vaststellen van het afschrijvingsbedrag bij iedere wijziging der beleggingswinst opnieuw moet plaats vinden.

Aangezien het trouwens niet mogelijk is, juist aan te geven, welke activa voor het schijninkomen zijn aangeschaft, wordt veelal voor de berekening van de intrestwinst een vast % aangenomen.

Stelt men zich echter met mij op het standpunt, dat intrestberekening over het totale werkkapitaal moet plaats vinden, dan zal bij de verdeeling van het totaalbedrag aan intrest over de verschillende activa het in de belegging vastgelegde deel van het werkkapitaal ook moeten worden belast.

Deze belasting komt dan echter per slot van rekening weder terecht op het activum, waarop afschrijving heeft plaats gevonden, zoodat eenerzijds, intrestderving van het desbetreffende activum anderzijds, beleggingsintrest van hetzelfde activum, elkander vrijwel zullen dekken.

Terwille van de eenvoudigheid is het derhalve reeds gewenscht, den intrest der belegging niet in aanmerking te nemen.

ANNUITEITEN-SYSTEEM

Jaren	Bedrag Boekwaarde	Intrest derving	Intrest van de belegging	Netto waarde-vermindering	Druk op de V. en W. **zonder** intrest van beleggingen	Druk op de V. en W. **met** intrest van belegging
1	ƒ 10000.—	ƒ 400.—	—.—	ƒ 749.62	ƒ 1149.62	ƒ 1149.62
2	„ 9250.—	„ 370.02	ƒ 29.98	„ 779.60	„ 1149.62	„ 1119.64
3	„ 8470.78	„ 338.84	„ 61.16	„ 81078	„ 1149.62	„ 1088.46
4	„ 7660.—	„ 306.41	„ 93.59	„ 843.21	„ 1149.62	„ 1055.03
5	„ 6816.79	„ 272.68	„ 127.32	„ 876.94	„ 1149.62	„ 1022.30
6	„ 5939.85	„ 237.60	„ 162.40	„ 912.02	„ 1149.62	„ 987.22
7	„ 5027.83	„ 201.11	„ 198.89	„ 948.50	„ 1149.62	„ 950.73
8	„ 4079.33	„ 163.17	„ 236.83	„ 986.45	„ 1149.62	„ 912.79
9	„ 3092.88	„ 123.72	„ 276.28	„ 1025.90	„ 1149.62	„ 873.34
10	„ 2066.98	„ 82.68	„ 317.32	„ 1066.98	„ 1149.62	„ 832.30
				ƒ 9000.—		

BOEKWAARDE

1	ƒ 10000.—	ƒ 400.—	—.—	ƒ 749.62	ƒ 1149.62	ƒ 1149.62
2	„ 9250.—	„ 370.02	ƒ 29.98	„ 749.62	„ 1119.64	„ 1089.66
3	„ 8470.78	„ 338.84	„ 61.16	„ 749.62	„ 1088.46	„ 1027.30
4	„ 7660.—	„ 306.41	„ 93.59	„ 749.62	„ 1056.03	„ 962.44
5	„ 6816.79	„ 272.68	„ 127.32	„ 749.62	„ 1022.30	„ 894.98
6	„ 5939.85	„ 237.60	„ 162.40	„ 749.62	„ 987.22	„ 824.82
7	„ 5027.83	„ 201.11	„ 198.89	„ 749.62	„ 950.73	„ 751.84
8	„ 4079.33	„ 163.17	„ 236.83	„ 749.62	„ 912.79	„ 675.96
9	„ 3092.88	„ 123.72	„ 276.28	„ 749.62	„ 873.34	„ 597.06
10	„ 2066.98	„ 82.68	„ 317.32	„ 749.62	„ 832.30	„ 514.98

J. P. DE HAAN

DE PLAATS VAN DE STATISTIEK IN DE ONDERNEMING

Met groote belangstelling, en gedeeltelijk met groote instemming, nam ik indertijd kennis van het artikel onder bovenstaanden titel van de hand van Mr. Dr. *J. H. van Zanten,* in het laatst verschenen Juni-nummer van dit tijdschrift. Dit neemt niet weg, dat daarin eenige principes verdedigd worden, waaromtrent ik mij veroorloof met den geëerden schrijver van meening te verschillen.

Tot mijne spijt kon ik niet eerder gelegenheid vinden mijne afwijkende meening kenbaar te maken. Ik hoop echter, dat de Redactie mij daartoe alsog eenige plaatsruimte zal willen toestaan.

Voorop zij gesteld, dat ik alles, wat de heer *v. Zanten* aanvoert om te wijzen op de belangrijke plaats, die de statistiek dient in te nemen in de groote onderneming, ten volle onderschrijf. Evenmin zal ik tegenspreken, dat de statistiek is te beschouwen als een speciaal vak, dat bij voorkeur moet worden overgelaten aan den man, die hiervan eene speciale studie gemaakt heeft. Als accountant heeft men genoeg van statistiek geleerd en komt men genoeg met statistieken in aanraking om den statisticus bij professie te leeren waardeeren. Zeer zeker meen ik dan ook met den Heer *van Zanten,* dat het voor de zeer groote ondernemingen gewenscht is en steeds meer gewenscht zal worden — trouwens geheel in de lijn ligt der functionneele organisatie — om daartoe opgeleide vakleiden te belasten met de opstelling van voor de onderneming nuttige statistieken. Daarnaast zal echter ook erkend moeten worden, dat er eene groote overgangsperiode ligt tusschen het moment, dat de behoefte aan statistiek ontstaat, zooals de Heer *v. Zanten* zegt:

> „als de gegevens, die de administratie aanbiedt ter beoordeeling van den gang van zaken, zoo omvangrijk ... worden, dat de leiding zonder hulp niet meer in staat is ze samen te vatten en ze te vergelijken met elkaar en met gegevens buiten de onderneming"

(een moment dat dus al zeer spoedig aanbreekt) en de economische mogelijkheid eenen specialen statisticus aan te stellen. In die overgangsperiode zal de boekhouder, volgens aanwijzing van den accountant, voor de statistische verzameling en verwerking der gegevens dienen te zorgen.

Mijne principieele bezwaren zijn echter tegen de plaats, welke de Heer *van Z.* den statisticus, wie dat dan ook zij, wenscht aan te wijzen ten opzichte van de andere organen der onderneming.

Met alle waardeering voor de statistiek kan men deze toch nimmer eene zelfstandige taak toekennen, doch zal ze steeds een hulpmiddel blijven ten dienste van onderzoekingen op een of