mogelijk zal hebben aan te sluiten aan het in het maatschappelijk leven tot dusverre gegroeide. Daarbij zal voorts, naar haar oordeel, kunnen en ook zooveel mogelijk moeten worden uitgegaan van de corporatieve zelfstandigheid der in het maatschappelijk leven opgekomen organisaties.

Naar U bekend is, heeft niet lang geleden een Commissie, door het vorige Kabinet aangewezen, en waarin drie der bestaande organisatie's, n.l. het Nederlandsch Instituut van Accountants, de Nederlandsche Bond van Accountants en de Nederlandsche Organisatie van Accountants vertegenwoordigd waren, mij een uitvoerige ontwerp-regeling aangeboden, waarin deze beginselen, naar het toeschijnt, belichaming hebben gevonden. Ik acht den hiermede door de drie genoemde organisatie's verrichten arbeid van groote beteekenis, niet alleen om het resultaat, waartoe deze heeft geleid, doch in het bijzonder ook omdat daaruit een geest van samenwerking spreekt, die noodzakelijk aan het organisatieleven in de accountantswereld moet ten goede komen. Indien ik dan ook gemeend heb dit ontwerp thans aan Uwe Commissie ter nadere bestudeering te moeten voorleggen, dan is dit in de stellige verwachting, dat Uw arbeid tevens met het oog daarop vruchtdragend zal kunnen wezen, ook al hebben de verschillende bestaande accountantsorganisatie's daarin niet *als zoodanig* zitting. Want ofschoon er uit den aard der zaak bij het doen eener keuze voor de samenstelling daarvan meer bepaaldelijk op gelet is, dat in de Commissie tot uiting zal kunnen komen datgene, wat er leeft in de drie organisaties, welker ontwerp den grondslag voor Uw onderzoek gaat vormen, een *vertegenwoordigend* karakter draagt Uwe Commissie niet. Hare verdere samenstelling geeft dat trouwens reeds duidelijk aan.

Thans nog een enkele opmerking over Uw taak. Naast een beoordeeling van de eischen, welke aan de accountants in het algemeen gesteld zullen moeten worden, willen zij kunnen profiteeren van voordeelen, zooals die in het aangeboden ontwerp zijn gedacht, zal een belangrijk onderdeel daarvan zijn een beantwoording van de vraag, welke normen voor de *eerste* toelating, derhalve ter regeling van den overgangstoestand, dienen te worden gesteld. De in het ontwerp der drie organisatie's neergelegde voorwaarden geven, naar mij werd medegedeeld, wel ongeveer aan den grootst gemeenen deeler van hetgeen voor de thans in functie zijnde accountants, leden dier vereeniging, als eisch heeft gegolden. Ter voorkoming, dat de eerste toelating al te beperkt zou blijven, zal Uwe Commissie dus allicht voor de maximale begrenzing dier normen de regeling van het bedoelde ontwerp tot richtsnoer nemen; uiteraard wordt geheel aan Uwe Commissie overgelaten, of en hoeverre daar beneden kan worden gegaan, zonder dat daardoor aan het peil van den accountantsstand hier te lande schade zou worden toegebracht.

En dan ten slotte nog een kort woord over de kwestie der regeling van het belastingconsulentschap, een onderdeel van Uw taak, dat ik niet gaarne onvermeld zou laten. Het feit, dat ook dit vraagstuk in de aan U verleende opdracht is betrokken, behoeft wel nauwelijks nadere toelichting. Indien men let op het nauwe verband tusschen het beroep van den accountant en dat van den belastingconsulent en op de op dit punt in den loop der jaren gerezen moeilijkheden, dan springt de wenschelijkheid om te trachten gelijktijdig met het accountantswezen ook deze materie tot een regeling te brengen, wel zeer duidelijk in het oog. De maatschappij heeft bij het bezit van een goed corps belastingconsulenten een niet te onderschatten belang en ik stel er prijs op dit belang hier nog eens in Uwe bijzondere aandacht aan te bevelen.

Met mijn beste wenschen voor het welslagen in Uw arbeid verklaar ik hierbij Uwe Commissie voor geïnstalleerd.

De Voorzitter, Mr. *H. Byleveld,* beantwoordt deze rede als volgt:

Mijnheer de Secretaris-Generaal.

De eerste officieele akte eener officieele Commissie is veelal de beantwoording harer installatierede door haren Voorzitter. Oogenschijnlijk zeer eenvoudig: alle leden zijn zeer dankbaar voor het in hen gestelde vertrouwen en vol energie, om het gegeven vraagstuk te helpen oplossen!

Tot zoover gaat alles goed. Ook bij deze Commissie, aangewezen om de mogelijkheid eener regeling van het accountantswezen te onderzoeken, kan de met het voorzitterschap vereerde functionaris zich daarin veilig tolk achten van al zijn medeleden, ook al ontmoette hij menigeen hunner thans voor het eerst, of al hernieuwde hij met anderen eene uit vroeger jaren dagteekenende, gewaardeerde kennismaking, welke echter nimmer speciaal op het terrein der Accountancy ontsproot of daarop betrekking had.

De door U zooeven geboden schets der ontwikkeling van accountantswezen en accountantsberoep, waaraan dezerzijds van zelfsprekend geen woord is toe te voegen of af te doen, de daarbij vermelde actie van het particulier initiatief en de schildering der gevaren aan de tot dusver gehandhaafde vrijheid verbonden gebleken, de werkzaamheid en het resultaat van den arbeid der Staatscommissie 1918; dat alles ware reeds voldoende om eene nieuwe Commissie bij het opvatten van haar taak tot groote voorzichtigheid te manen.

Wel klonk daarna een blijmoediger toon in het door U voortgezet historisch overzicht, toen zij terecht mocht gewagen van de uitnemende resultaten door particuliere organisaies op dit terrein bereikt, en voorts ons verklaarde hoe in hoofdzaak door ons zal zijn te verstaan de in onze opdracht vermelde „aansluiting aan het in de maatschappelijk leven gegroeide" en „handhaving zooveel mogelijk van de corporatieve zelfstandigheid dier organisaties"; ja zelfs werd een oogenblik schier elke gedachte aan moeilijkheid weggenomen, toen daar, bij de herinnering aan de ons als leidraad geschonken ontwerpregeling van drie der organisaties, gewaagd kon worden van den geest van samenwerking, daaruit blijkende, en voor ons welslagen zoo noodzakelijk, — doch voor wie op het breede veld der accountants geen volslagen vreemdeling is, liggen in en achter al deze blijde tonen toch ook steeds mogelijkheden voor allerlei dissonanten verborgen. Ik ben ook overtuigd, dat het een eerezaak onzer veelzijdig samengestelde Commissie zal zijn, om ten deze te zoeken naar een oplossing, die in schoone harmonie voorziet in alle belangen die hier met en naast en misschien tegenover elkander in geding komen: in de belangen van het publiek, te wiens behoeve toch de accountants er zijn, in de belangen van den stand zelf, wiens naam niet hoog genoeg gehouden kan worden, voor zoover hij inderdaad waarlijk dat publiek in den ruimsten zin wenscht te dienen en in de belangen van alle daarop rechthebbende organisatie's of der al dan niet georganiseerde particuliere accountants. Daar daarbij moeilijkheden zullen rijzen, ook wellicht niet het minst bij het vinden van een juisten overgangstoestand, zij ons een spoorslag om snel en hard aan den arbeid te gaan. Aan het einde van dien arbeid lokt ons dan ten slotte de regeling van het belastingconsulentschap, waarbij, gelijk U zoo terecht opmerkte, de Maatschappij (en daar behooren wij allen toe) eveneens zoo groot belang heeft. Zonder dus in thans nog zeer onvruchtbare bespiegelingen te treden, eindig ik met namens deze Commissie de hoop uit te spreken, dat het in haar gestelde vertrouwen niet beschaamd worde, en dat zij binnenkort moge bieden een bruikbaar en afdoend antwoord op de haar gestelde vragen.

LITERATUUR

Red. M. M. DEEN Jr. en A. ROBLES

Nieuwe Balanstheoriëen

De literatuur op het gebied der bedrijfshuishoudkunde is gedurende de laatste decennia met een aantal over de balansleer handelende werken verrijkt, welke een nadere beschouwing alleszins waard zijn.

Enkele der belangrijkste werken zijn wel die van Dr. *F. Schmidt* („Die organische Bilanz im Rahmen der Wirtschaft"), Dr. *E. Schmalenbach* („Grundlagen dynamischer Bilanzlehre"), Dr. *H. Niklisch* („Wirtschaftliche Betriebslehre") en Dr. *Ilmari Kovero* („Die bewertung der Vermögensgegenstände"), waarin de nieuwe gezichtspunten betreffende de beteekenis van de balans in de bedrijfshuishouding uitvoerig zijn uiteengezet.

Ofschoon men zal moeten erkennen, dat de kiem voor het ontstaan van nieuwe denkbeelden ten aanzien van de balansleer reeds vóór de oorlogsperiode bestond — wij behoeven slechts te verwijzen naar hetgeen hieronder o.a. over het werk van *Kovero* wordt opgemerkt, — heeft een nadere omschrijving en het doorzetten der nieuwe theoriëen voornamelijk in de nà-oorlogsperiode, mèt de ontwrichting van het algemeen- en privaat-economisch leven, hun beslag gekregen.

Wij kunnen dan ook, meer algemeen gesteld, het ontstaan en de ontwikkeling der nieuwe balanstheoriëen aan de volgende verschijnselen en omstandigheden toeschrijven.

Allereerst werden de meer wetenschappelijk aangelegde practici en de theoretici, die met de practijk in nauw contact stonden ertoe gedrongen een meer wetenschappelijken basis voor de balans en de daarmede samenhangende vraagstukken te zoeken, evenzoo als het geheele terrein der bedrijfseconomie gedurende de laatste tientallen jaren is ontgonnen. De systeemlooze waardeeringsprincipes en de toeneming van de beteekenis der bedrijfshuishoudingen moesten noodzakelijkerwijze tengevolge hebben, dat men naar een meer wetenschappelijke oplossing van de balansproblemen, naar een daaraan aansluitend theoretisch beehter gefundeerd waardeeringssysteem is gaan zoeken.

Wij laten de vraag, in hoeverre een dergelijk onderzoek voor practische toepassing geschikt, dus voor het practische bedrijfsleven vruchtdragend zou kunnen zijn en is geworden, hier nog buiten bespreking, doch vermelden slechts, dat het gemis aan een theoretisch waardeeringssysteem, gebaseerd op economischen grondslag, gepaard gaande aan een snellen groei van den omvang, en dus de beteekenis voor 't algemeen economisch leven, van de bedrijfshuishoudingen, het ontstaan van nieuwe denkbeelden op het gebied der balansproblemen moest veroorzaken.

Vooral echter de omstandigheid, dat men de balans als iets vaststaands, als een concreet en gemakkelijk te omlijnen begrip beschouwde, dat voor practische toepassing geen bijzonder groote moeilijkheden bood, lokte de theoretici uit den hoek en leerde hun, mede op grond van de studie over het ontstaan van de balans, dat veel van wat men een balans noemt een fictie is, dat men de beteekenis van de balans veelal te hoog aanslaat, omdat men met de balans niet of slechts ten deele kan bereiken wat men zich ervan voorstelt. Hierop komen wij uit den aard der zaak straks nog uitvoeriger terug.

Daarnaast hebben de gewijzigde economische omstandigheden velen tot nadenken gebracht over de beteekenis van de balans, evenals dit met zoovele en velerlei onderwerpen op het gebied der bedrijfseconomie is geschied; de belangrijkste dezer omstandigheden zijn ongetwijfeld de „Geldentwertung" en de invloed van de verhoogde kosten der overheidsbemoeiingen, welke ook den ondernemers zelve ertoe hebben gebracht meer aandacht aan de waardeeringsproblemen te schenken.

Al deze factoren hebben ertoe bijgedragen, dat de bedrijfshuishoudkundigen de middelen hebben gezocht om het doel en de beteekenis van de balans scherper te formuleeren, om vervolgens hieruit af te leiden welke principes bij het opmaken van de balans behooren te worden gevolgd. Dat men bij het zoeken naar die middelen verschillende wegen heeft ingeslagen, en daarbij tot een verschillend resultaat is gekomen, is vanzelfsprekend het geval. Wij zullen trachten aan de hand van een vergelijkende beschouwing na te gaan, welke der nieuwe balanstheoriëen ons het meest bevredigt en in hoeverre zij practisch toepassing kan vinden.

Wij betoogden hiervoor, dat de beteekenis van de balans door velen werd en wordt overschat; doch deze opmerking is in zooverre niet volledig, dat wij hier voornamelijk het oog hebben op de waarde die men aan de balans toekent als zelfstandige vermogensopstelling, en dat wij hierbij dan speciaal doelen op de balans in het loopende bedrijf, dus de balans die aan het slot van een bedrijfsperiode wordt opgemaakt.

Het is immers juist deze balans, dus de periodieke vermogensopstelling, die tengevolge van haar tusschentijdsch karakter de eigenaardige moeilijkheden biedt voor het ontwerpen en toepassen van een logisch gedacht waardeeringssysteem, en dan ook voornamelijk het onderwerp uitmaakt van de literatuur over de balansleer.

De oorzaak dier moeilijkheden vinden, zooals gezegd, hun oorsprong in het tusschentijdsche karakter van de waardebepaling van verschillende vermogensbestanddeelen en bevestigt, dat de balans een *practisch* verschijnsel is, hetwelk echter volkomen op een *theoretische* basis steunt. Juist de omstandigheid, dat de balans van een loopend bedrijf ook alleen *als zoodanig* kan worden opgemaakt en beoordeeld, ontneemt haar voor het grootste deel hare waarde als zelfstandige vermogensopstelling. Inderdaad bevestigt ook de practijk dit, omdat de balans veeleer is geworden een opstelling van het vermogen met een dusdanige waarde voor de verschillende onderdeelen daarvan, dat men tot een bepaling van het zuiver vermogen komt op een bedrag „dat er dan toch zeker in zit". Men tracht immers veelal door depreciatie de waarde van het vermogen volgens de balans terug te brengen tot dat, hetwelk er bij liquidatie ten slotte „in elk geval nog wel uit zal komen". Een dergelijke balans verliest dus haar beteekenis als tusschentijdsche opstelling, als sluitstuk voor de periodieke winstbepaling, en verkrijgt meer waarde al zelfstandige vermogensopstelling naarmate de grootte van het vermogen volgens die balans de liquidatiewaarde nadert, en meer en meer van de waarde van het vermogen in het loopend bedrijf afwijkt.

Deze practische oplossing van de waardeeringsproblemen, welke echter ten slotte neerkomt op het *niet-waardeeren* van balansposten, is niet alleen geen maatstaf voor de beoordeeling van de beteekenis van de balans, doch doet des te sterker de betrekkelijke beteekenis van de balans als zelfstandige vermogensopstelling uitkomen, zelfs indien een veilig en voorzichtig waardeeringssysteem is gebezigd; men tracht zich door depreciatie van het vermogen volgens de balans aan de risico's eener waardeering te onttrekken en geeft aldus een erkenning van het feit, dat de balans voor een zelfstandige vermogensopstelling ongeschikt is, althans niet in de eerste plaats daarvoor moet worden bestemd.

Deze onbevredigende toestand heeft de theoretici ertoe gebracht het wezen van de balans, haar historische ontwikkeling en de wijzigingen in haar doelstelling grondig te onderzoeken. Een van de schrijvers, die, doordat hij zich vrijwel geheel los wist te maken van de bestaande meeningen, naar onze opinie het juiste uitgangspunt heeft gekozen is *Schmalenbach*.

Schmalenbach voelt de overschatting van de beteekenis der balans, kant zich op grond hiervan tegen de oudere en nieuwere theoriëen, ontwikkelt een nieuw gezichtspunt en bouwt hierop de dynamische theorie. Hij is, zoekende naar de oorzaak van de overschatting van de beteekenis van de balans, tot de conclusie gekomen, dat de ontwikkeling van de balans en de theoriëen daaromtrent zeer sterk hebben gestaan onder den invloed van wettelijke bepalingen, die dikwijls echter een minder of meer incidenteel karakter droegen en volgens welke de doelstelling van de balans hoofdzakelijk bestond uit de opstelling van het vermogen der onderneming. [1])

[1]) Zie b.v. *Schmalenbach* (Grundlagen Dynamischer Bilanzlehre) pg. 38: „Die Konkurz- und Bilanzbestimmungen der Ordonnance sind stark beeinfluszt von der groszen Zahl der betrügerischen Bankerotte, die eine Begleiterscheinung der damaligen französischen Wirtschafts- und Finanzpolitik waren" ..... „Aber da man die Absichten des Code de commerce nicht mehr kannte und bei der Abfassung der Buchhaltungsbestimmungen überhaupt weniger Zweck als einfache Nachahmung im Spiele war, ist der Wortlaut der Ordonnance bestimmend geworden".

„Aber die meisten Buchhaltungsschriftsteller gingen einen noch viel bedenklicheren Weg, als die Gesetze es taten; sie bequemten sich zu einer Art *Dualismus,* indem sie Vermögensbestimmung und Erfolgsbestimmung in aller Harmlosigkeit als gleichberechtigte Zwecke nebeneinander sahen'' vervolgt *Schmalenbach* zijn betoog op pg. 39; en deze dualistische theorie, die instede van een versterking, een verzwakking van de doelstelling van de balans heeft gebracht, heeft juist daardoor tevens aanleiding gegeven tot het poneeren van stellingen, welke meer in het bijzonder de aandacht hebben gevestigd op de beteekenis van de dynamica in de bedrijfshuishoudingen en, in dat verband, op de dynamische balansleer.

De kern van het betoog van *Schmalenbach* ligt hierin, dat hij ontkent (— en, zooals men uit de inleiding zal hebben begrepen, n.o.m. terecht —), dat de balans het vermogen moet aangeven, en wel omdat de balans de grootte van het vermogen niet kán aangeven. Wel kan de balans met succes dienstbaar worden gemaakt aan de winstbepaling, omdat weliswaar tijdens het leven van de bedrijfshuishouding een vermogensopstelling *op een bepaald oogenblik* aan het bedrijfsleven wordt ontleend, doch een opstelling, waarbij — en dit in tegenstelling met andere theoriëen — men zich niet beperkt tot den toestand van dat oogenblik, doch terdege rekening houdt met het verloop in het bedrijfsleven, *met den invloed van de krachten die op het bedrijfsleven inwerken.*

Schmalenbach zegt dan ook op pg. 55: „Aber es handelt sich hierbei doch um eine Erkenntnis nicht des Zustandes, sondern um die Erkenntnis der Bewegung, die zwischen mehreren solcher Augenblicke stattgefunden hat.'' ..... „Eine solche, der Erkenntnis dieses Kräftespiels dienende Bilanz nennen wir eine *dynamische''.*

De uitwerking dezer grondgedachte leidt tot de omschrijving van de functie van de balans, die de verbindingsdraad vormt tusschen de perioden waarin de duur van de onderneming is ingedeeld; het tusschentijdsche karakter van de winstbepaling aan het einde eener periode leidt mede tot het inzicht in de ondergeschikte beteekenis van de balans als zelfstandige vermogensopstelling, en in de noodzakelijkheid van de vergelijkbaarheid dier tusschentijds bepaalde winsten. De balans heeft in deze de functie de handelingen, welker afwikkeling niet in een bepaalde periode plaats heeft, voor een volgende periode over te nemen.

Schmalenbach onderscheidt de handelingen in: „Einnahmen'' en „Ausgaben'' „Aufwendungen'' en „Leistungen'', en geeft de balans dus de bestemming „alle nicht ausgelösten Einnahmen und Ausgaben und alle nicht ausgelösten Aufwendungen und Leistungen zu verrechnen''. (pg. 95).

Het schema voor de op de balans voorkomende posten luidt dienovereenkomstig als volgt:

Activa	*Passiva*
1. Ausgaben, noch nicht Aufwand.	6. Aufwand, noch nicht Ausgabe.
2. Leistungen, noch nicht Einnahmen.	7. Einnahmen, noch nicht Leistungen.
3. Ausgaben, noch nicht Einnahmen.	8. Einnahmen, noch nicht Ausgaben
4. Leistungen, noch nicht Aufwand.	9. Aufwand, noch nicht Leistungen.
5. Geld.	

De theorie van *Schmalenbach* maakt derhalve de balans ondergeschikt aan de winstbepaling, verlangt, dat men het standpunt, waarbij men in de balans in de eerste plaats een min of meer zelfstandige vermogensopstelling ziet, laat varen, omdat dat vermogen, de waarde van de onderneming, niet te bepalen is; bovendien wordt de waarde van een onderneming niet gevormd door het totaal van de aan de vermogensbestanddeelen toegekende balanswaarde; immers, al waardeert men die deelen „nach ihren richtigen Zeitwert'', dan nóg vindt men niet de waarde van de onderneming; deze wordt toch bepaald „durch seine Fähigkeit zukünftige Erträge zu bringen'' (pag. 97). Indien men dus de waarde der onderdeelen gaat bepalen, dan waardeert men die deelen los van het verband in die onderneming, dus als een zelfstandig, „ungebundenes'' goed.

Het kenmerkende onderscheid tusschen *Schmalenbach* en de andere in den aanhef van dit artikel genoemde schrijvers is wel dit, dat eerstgenoemde de balansleer in haar fundamenten aanvat, terwijl de andere schrijvers (— behoudens voor een deel *Schmidt,* zooals wij straks zullen zien —) gedeeltelijk op grond van de historische ontwikkeling, gedeeltelijk op grond van practische verschijnselen en ook wel à priori, zich met het zelfstandige karakter van de balans vereenigen.

Zoo besluit *Kovero* op grond van een uitvoerig historisch overzicht, dat men zelfstandige vermogensopstellingen noodig heeft en dat de ontwikkeling van het moderne bedrijfsleven de balans heeft aangewezen de functie van een dergelijk vermogensoverzicht te vervullen. In dit overzicht steunt hij evenwel o.a. op wettelijke bepalingen, op welker incidenteele beteekenis *Schmalenbach* wijst.

Eene vruchtbare bespreking van de nieuwe balanstheoriëen brengt dus mede, dat wij, rekening houdend met het principiëele onderscheid tusschen de dynamische theorie en de stellingen der andere genoemde schrijvers, deze ook afzonderlijk bespreken. Slechts de theorie van *Schmidt* „Die organische Bilanz'' vertoont verwantschap met de dynamische van *Schmalenbach.* Tengevolge echter van de omstandigheid, dat de theorie van *Schmidt* een tē incidenteel en daardoor te eenzijdig karakter draagt, blijft de waarde daarvan n.o.m. ver achter bij die van *Schmalenbach. Schmalenbach* wijst zelf op die verwantschap; op pag. 56 zegt hij immers: „Der einzige, der diesen Weg ein gutes Stück gegangen ist, war in neuester Zeit und nicht ohne starken Einflusz der Dynamik *Schmidt* in seiner „Organischen Bilanz''.

De dynamische theorie erkent de fictieve beteekenis en den theoretischen grondslag van de balans en bouwt op het theoretische karakter van de tusschentijdsche winst- en vermogensbepaling voort. Op grond hiervan geven wij aan het uitgangspunt van *Schmalenbach* de voorkeur, juist omdat, zooals wij in den aanvang van dit artikel hebben opgemerkt, de balans een practisch verschijnsel met theoretische basis is.

Dat deze theorie practisch grooter moeilijkheden biedt, kan ons er niet van weerhouden het aantrekkelijke van de dynamische theorie in te zien.

Ook *Schmidt* zelf wijst op de verwantschap van zijn theorie met die van *Schmalenbach.* Hij meent echter den gedachtegang van *Schmalenbach* in zooverre te moeten aanvullen, dat naar zijn meening juiste winstbepaling alleen mogelijk is bij juiste bepaling van het vermogen, doch grondt deze aanvulling feitelijk alleen op den invloed van de „Geldentwertung'': „Er (— d.i. *Schmalenbacht — D.* —) hat in strengem Streben nach Wahrheit zunächst die gleichen Tatsachen gesehen, wie sie jeder andere Wissenschafter auch sehen sollte, dann aber diese Punkte einem etwas anders als hier formulierten Grundgedanken untergeordnet, in ausdrücklicher Ablehnung der Formulierung, die wir hier wählen und *die uns durch die Geldwertverschiebung aufgezwungen wird''.* [1])

Noodgedwongen ontwikkelt *Schmidt* dus een theorie voor het algemeene uit het bijzondere, met het gevolg, dat zijn stellingen niet op een ruim genomen uitgangspunt berusten. Principiëel onjuist is immers zijn winstbepaling, waarbij hij winst noemt het verschil tusschen de opbrengst en de productiewaarde ten tijde van den afzet. Wij hebben ons afgevraagd of, zelfs in den tijd der „Geldentwertung'' op deze wijze de grootte van de *werkelijke* bedrijfswinst wordt verkregen. Dat deze methode zeer goed bruikbaar is als modus ter berekening van

[1]) Cursiveering van ons. — *D.*

de winst, dus om in geval van schommelingen in de waarde van het geld een vrij behoorlijken maatstaf te hebben voor de winstbepaling, doet niets af aan het feit (— en hierin komt juist de incidenteele beteekenis van *Schmidt's* theorie naar voren —) dat de algemeenheid dezer stelling voor het bedrijfsleven niet opgaat. Dat verder zijn theorie eveneens zeer goed bruikbaar is, om ten tijde eener „Geldentwertung" met het oog op zgn. schijnwinst toe te zien, dat „seine relative Stellung in der Gesamtwirtschaft die gleiche geblieben sei" (pg. 43) (— ter contrôle van de waarde van de vermogensbestanddeelen dient men, omdat de boekwaarde dier bestanddeelen uitgedrukt is in geldeenheden van een andere waarde, de reproductiewaarde daarvan vast te stellen —), men dus in schijn verdient, doch inderdaad achteruitgaat, is evenmin een bewijs voor de juistheid zijner stellingen in het algemeen.

Uitsluitend met het oog op de waardeveranderingen in het ruilmiddel heeft hij de waarde van het vermogen in het geding gebracht, zonder dat hij een waardeeringssysteem voor het algemeene heeft aangegeven.

In den Finschen schrijver *Kovero* (— die het hier bedoelde werk reeds vóór 1912 schreef —) vinden wij *schijnbaar* een voorganger van *Schmidt*. Ofschoon hij tot de conclusie komt, dat de vervangingswaarde („der gegenwärtige objektive Anschaffungswert") als grondslag voor de waardebepaling moet dienen en dus in dit opzicht vrijwel op een lijn kan worden gesteld met *Schmidt*[2]), komt hij tot deze conclusie op geheel andere gronden dan *Schmidt*. *Kovero* voelt n.l. de noodzakelijkheid tot waardeering tot vervangingswaarde omdat het doel van de waardebepaling (— en volgens reeds hiervoren gemaakte opmerkingen, volgens hem dus ook het doel van de balans —) is „die Geltung des Vermögens einer Unternehmung im Vergleich mit dem Vermögen anderer, als eine gesellschaftliche Grösze anzugeben". (pg. 113).

Hier komt dus wel het principiëele verschil met den gedachtegang van *Schmidt* naar voren, die het gebruik van de vervangingswaarde geheel anders motiveert, de balanstheorie zelfs geheel „auf die Gegenwart" instelt en andere factoren uit het oog verliest.

Als wij hiervoren betoogden, dat *Schmalenbach* niet de fout beging zijn theorie uitsluitend te baseeren op de verschijnselen der inflatieperiode, dan wilden wij daarmede geenszins beweren, dat hij dezen ongetwijfeld zeer belangrijken factor negeert; hij schenkt integendeel de aandacht aan den invloed van de waardeveranderingen van het geld, die in verband met de juiste winstbepaling noodig is en waarschuwt zelfs uitdrukkelijk tegen het veronachtzamen daarvan: ..... „das eine ist die gemeinsame Ansicht der Sachverständigen, dasz wir mit stärkeren Goldwertschwankungen zu rechnen haben als vor dem Kriege.

Unter diesen Umständen musz der Buchhalter hinsichtlich der Geldwertkorrekturen wachsam bleiben: und in der Buchführungs- und Bilanzliteratur wird die Frage einen dauernden Platz behalten müssen; hierbei werden allerdings weniger die für die sehr groben Schwankungen der Inflationszeit ersonnenen Methoden als die für kleinere Unterschiede geeigneteren summarischen Rechnungen Anwendung zu finden haben." (pg. 192/193).

Een marquante verdediger van de statische balansleer is *Niklisch*, die zich in zijn „Wirtschaftliche Betriebslehre" dan ook uitdrukkelijk tegen de dynamische kant. Datgene wat de voorstander van de dynamische theorie tracht te vinden, n.l. de juiste winstbepaling, interesseert N. niet, dus zal hij niet trachten den weg te vinden, om tot een juiste winstbepaling te geraken.

[1]) „Es sind also die gegenwärtigen objektiven Anschaffungswerte maszgebend; wenn sich die Preislage verändert hat, müssen die neuen Preise in Betracht gezogen werden". (*Kovero* pag. 119).

Niklisch ziet in de bepaling van de winst slechts een streven om het aandeel van de winstgerechtigden te bepalen, niet om de werkelijke „Wirtschaftlichkeit" te leeren kennen. De „Wirtschaftlichkeit" waarmede *Niklisch* bedoelt de meer of minder gunstige verhouding tusschen de technische bedrijfseconomische factoren[1]), is de juiste maatstaf voor een beoordeeling, niet de grootte van de winst, die slechts van de „Wirtschaftlichkeit" afhankelijk is.

In de winstbepaling, zooals deze althans veelal practisch wordt uitgevoerd, ziet *Niklisch* dus uitsluitend als doel de winst*verdeeling*, een standpunt, hetwelk de voorstanders der dynamische theorie er juist toe heeft gedrongen om de „Wirtschaftlichkeit" zooveel doenlijk in de winst tot uitdrukking te laten komen.

Doch uit het verdere betoog van *Niklisch* blijkt ook, dat hij het vraagstuk van den ethischen kant beziet, vooral daar, waar hij de begrippen „Gewinn" en „Wirtschaftlichkeit" nog scherper onderscheidt en zegt: „Gewinn kann auf anständige oder unanständige Weise entstanden sein; Wirtschaftlichkeit ist immer anständig, immer menschlich, immer gewissenhaft, immer geistig. Gewinne sind auf anständige Weise entstanden, wenn sie der Wirtschaftlichkeit nicht widersprechen. So erweisen sich die Beziehungen zwischen beiden als sichere Grundlage für die Beurteilung des Gewinnes, nicht aber der Wirtschaftlichkeit".

Het waardeeringssysteem, hetwelk *Niklisch* aanbeveelt houdt dan ook geen rekening met den wensch om tot een juiste bepaling van de winst te komen, en is er dus op gericht een min of meer zelfstandige waarde van het vermogen vast te stellen. Als maatstaf dient volgens *Niklisch* te worden gebruikt de „Eignungs- oder Befriedigungswert", waarbij echter steeds als maximum de aanschaffingswaarde moet dienen.

Na vorenstaande algemeene uiteenzetting volgen nog enkele opmerkingen, die meer speciaal de toepassing van de dynamische theorie raken. Het zou ons te ver voeren om *Schmalenbach* in alle richtingen te volgen; wij volstaan derhalve met de toepassing van enkele gevallen, die den invloed op de waardeering en de winstbepaling verduidelijken.

De waardeering van uitstaande vorderingen volgens statische beginselen, welke practisch bestaat uit het bepalen van een afschrijving die tegenover het nominaal bedrag van de vorderingen wordt gesteld, dan wel in mindering daarvan wordt gebracht, toont de onvolkomenheden dier theorie aan. De grootte dier afschrijving wordt afhankelijk gesteld van de toevallige, en daardoor dikwijls belangrijk wisselende, grootte van het totale nominaal bedrag, met het gevolg, dat niet alleen het bedrag der afschrijving, doch ook het „overschot" of „tekort" een zeer wisselvalligen en onjuisten invloed op de winstbepaling heeft.

Schmalenbach betoogt dan ook op pag. 142:

„Die statische Bilanzauffassung sieht auch diese Erscheinung anders an. Ein Delkrederekonto ist nach dieser Auffassung der Ausdruck der in dem Debitorenkonto *zur Zeit des Abschlusses ruhenden Gefahren.*[1]) Nach dynamischer Auffassung steckt in dem Delkrederekonto erstens der Ausdruck der im Debitorenkonto zur Zeit des Abschlusses der Periode ruhenden Gefahren, zweitens das Mehr oder Weniger, um das zufällig die eingetretenen Verluste unter oder über dem Normalen stehen. So betrachtet, ist das Delkrederekonto kein Korrektivkonto; es hat vielmehr weitergehende Aufgaben."

Ook bij de waardeering van goederenvoorraden, die in geval van belangrijke wisselingen in grootte op balansdata ook belangrijke en onjuiste verschuivingen in de winsten der opeenvolgende bedrijfsperioden tengevolge heeft, ondervindt de

[1]) Zie ook „Wetenschappelijke mededeelingen" van het Nederlansch Instituut van Doctorandi in de Handelswetenschappen No. 1, Juli 1927, pg. 18.

[1]) Cursiveering van ons. — *D.*

winstbepaling de gevolgen van de toepassing van het statische principe. De waardeering volgens de „dynamische Bilanzauffassung" is gebaseerd op de constante waarde van den zgn. ijzeren of normalen voorraad, die, niettegenstaande het karakter van „Umsatzgegenstände", aan de „Anlagegegenstände" verwant is en daarom op overeenkomstige wijze moet worden gewaardeerd. *Schmalenbach* concludeert dan ook: „Der eiserne Bestand kann keinen Verlust oder Gewinn bringen. Der Uberbestand wird wie ein spekulativer Vorrat behandelt und kann Konjunkturgewinn und Konjunkturverlust bringen". (pg. 184).

De consequenties van *Schmalenbach*'s theorie bieden dus inderdaad zeer groote practische bezwaren, vooral omdat de practijk niet bereid is om de balans in de eerste plaats te beoordeelen naar de structuur van het vermogen, doch naar de grootte van het vermogen, noch een zoodanige winstverdeeling (de verdeeling van de *winst*, dus niet de bepaling van de *verdeelbare* winst) wenscht te accepteeren, als voor een gezond bedrijfsbeheer noodig is. Dit laatste bezwaar geldt evenwel niet alleen voor *Schmalenbach*'s theorie, doch is inhaerent aan elke poging tot juiste vermogens- en winstvaststelling.

M. M. DEEN Jr.

EXAMENVRAAGSTUKKEN

Red.: ABR. MEY en JAMES POLAK

Controle op nakoming prijsovereenkomst

Vraagstuk II Accountancy C Federatief Examen 1928

(zie pag. 29 No. 2 van dezen jaargang)

De moeilijkheid van een dergelijk vraagstuk steekt in de vraag, in hoever de controle in dit bijzondere geval zal moeten (mogen) afwijken van die, welke men zou uitoefenen, als men in elk dier ondernemingen als accountant was aangesteld met — wat wij maar zullen noemen — een gewone opdracht.

Nu wordt de beantwoording dezer vraag door de redactie van het vraagstuk betrekkelijk gemakkelijk gemaakt: U moet het onopgemerkt blijven van eventueele ontduiking *zoo veel mogelijk* voorkomen.

Wij hadden ons ook een opdracht kunnen voorstellen, die hieraan een tijdsbeperking (of wat op hetzelfde neerkomt: een kostenbeperking) verbond, een opdracht dus, die in wezen overeen zou komen met die, zooals ze indertijd in groot aantal door de N. O. T. zijn verstrekt of met de door de belastingsaccountants uitgevoerde investigations, waarvan de beteekenis vooral in de preventieve werking moet worden gezocht en welke ten hoogste kan leiden tot een verklaring, „dat geen ontduikingen werden geconstateerd".

Ook zou het in de practijk wellicht overweging verdienen, in overleg met de opdrachtgevers, samenwerking te zoeken met de (goed bekend staande) accountants, die in sommige der ondernemingen reeds controle uitoefenen, misschien zelfs, alle fabrikanten te verplichten een zoodanigen accountant aan te stellen en dezen te machtigen den „kartel-accountant" alle door hem gevraagde inlichtingen te geven.

Op deze wijze had het vraagstuk een geheel anderen, wellicht meer practischen vorm kunnen krijgen, maar — dat zal zeker ook de gedachtegang der samenstellers geweest zijn — het was er niet gemakkelijker op geworden.

Bij de oplossing houden wij ons dus aan de vraag, zooals die gesteld is: Wij trachten het onopgemerkt blijven van eventueele ontduiking zoo veel mogelijk te voorkomen.

De controle moet er dan op gericht zijn, zekerheid te verkrijgen dat de voorgeschreven aparte kolom van het verkoopboek, van het retourboek en der debiteurenboeken inderdaad alle verkoopen van het gekartelleerde artikel bevat en nergens anders verkoopen tegen te lagen prijs, terugboekingen of reducties zijn weggemoffeld. Is dat bereikt dan is het eenvoudig deze verkoopen wat betreft hoeveelheid, prijs en conditie te controleeren en de door de aangeslotenen zelf op te stellen staten betreffende den omzet met grossiers en inkoopvereenigingen, alsmede den totaalomzet te verifieeren.

Zekerheid, dat men alle verkoopen onder de oogen gehad heeft, is alleen te verkrijgen door verband te leggen met de productie, zekerheid dat men de geheele productie te zien krijgt door verband te leggen met den inkoop van grondstoffen, met de loonen, zoo mogelijk met capaciteit en bezetting der machines.

Wij moeten dus allereerst constateeren dat de door de productiestaten aangegeven hoeveelheden der verschillende kwaliteiten in overeenstemming zijn (kunnen zijn) met de verbruikte hoeveelheid grondstof bestede loon en machinebezetting alles in verband met de ons bij voorbaat verschafte voorcalculaties. Of deze laatste betrouwbaar zijn, zal door onderlinge vergelijking bij de verschillende bedrijven zijn te constateeren.

Hoe men dit doet, hangt af van het artikel, doch zal in 't algemeen op dezelfde wijze moeten geschieden als ook bij gewone controle noodig zou zijn. Wellicht zal men hier in nog iets grootere mate dan daar totaalcontrôle kunnen toepassen.

1e. aangezien het toch feitelijk alleen om de hoeveelheden te doen is en de kosten dus alleen interesseeren in zoover het noodig is verband te leggen met de nader te bespreken kascontrôle.

2e. omdat wij door de vergelijking der verschillende bedrijven een goeden kijk kunnen krijgen op de verhoudingen, wastepercentages, enz.

Indien de fabriek nog andere artikelen fabriceert, zal het verschil maken of hiervoor dezelfde grondstof gebruikt wordt en of de loonen en het machineverbruik van *het* artikel in kwestie gemakkelijk van die der andere te scheiden zijn. Is dat alles het geval, dan zal men zeker voor die andere artikelen in groote mate totalencontrôle kunen uitoefenen, zoo niet dan zal de controle op de productie dezer goederen juist zoo geschieden als op die van het kartel artikel.

Vervolgens zal men verband moeten leggen tusschen de productie en den verkoop, zoowel wat de verschillende kwaliteiten van het gekartelleerde artikel als wat de andere artikelen betreft. Hier is het natuurlijk zeer belangrijk precies verband te leggen tusschen hoeveelheid en prijs (narekenen). Bij het kartelartikel, dat absoluut tegen vaste prijzen verkocht wordt, is dat eenvoudig in totalen te doen. Het is de vraag, of dat ook voor de andere artikelen mogelijk is, zoo niet dan zal dat gedetailleerd moeten gebeuren, daar juist hier een groot gevaar voor fraude schuilt. Men zal zich dus vooraf ook van die artikelen de verkoopprijzen en condities doen opgeven; in verband met calculaties nagaan of die geacht kunnen worden te goeder trouw te zijn en nauwkeurig controleeren of men zich daaraan gehouden heeft. Eventueele afwijkingen door directie laten motiveeren. Toegegeven moet worden, dat dit het zwakke punt der controle is, daar de leden ten slotte vrij zijn in de vaststelling (resp. wijziging) dezer prijzen. Door scherpe controle moet echter mogelijk zijn de grens te trekken tusschen „Concurreerende prijzen" en kwade trouw.

Heeft men nu betrekkelijke zekerheid verkregen, dat de geheele productie — behoudens den overgebleven voorraad — tegen de vastgestelde prijzen in het verkoopboek voorkomt, dan is nog na te gaan of die inderdaad betaald en niet weder gerestitueerd is.

Het eerste moet blijken uit de Debiteuren administratie. Deze moet om te beginnen in totalen kloppen met verkoopen, waarbij die betreffende het bewuste artikel afzonderlijk gehouden worden.

Bovendien moet nagegaan worden of geen posten blijven openstaan, daar de betaling hiervan (tot een lager bedrag) buiten de boeken gehouden kan zijn. Naar achterstallige Debi-