

Dr. A. Hendriks: DE PRIJSVORMING IN HET BOUWBEDRIJF. Diss. 1957. Uitg. Wijt, Rotterdam, 330 blz.

door Dr. W. J. van de Woestijne

De literatuur over het bouwen gezien van de technische en esthetische zijde is zeer uitvoerig, maar die over de economische en met name de bedrijfseconomische problematiek is uiterst schaars. Voorbeelden ontleend aan het bouwbedrijf komt men in de leer- en handboeken maar weinig tegen. Dit kan niet worden toegeschreven aan het feit, dat het bouwbedrijf van ondergeschikte betekenis zou zijn. Integendeel. De bouwproductie is een van onze belangrijkste productietakken, en zelfs de investeringsindustrie bij uitnemendheid. Ook is de matige interesse geen gevolg van een gebrek aan problematiek. Eerder is het tegendeel het geval. Wie voor het eerst met de economische en organisatorische zijden van het bouwen in aanraking komt, meent voor een onoverzichtelijke chaos te staan. De denkcategorieën die hij gewoon is te gebruiken als het gaat om orde en wetmatigheid in het empirische gebeuren te brengen, laten hem bij het bouwbedrijf aanvankelijk in de steek. De grenzen van de begrippen vervagen, het een gaat in het ander over, zodat de grondbewerking van de statistiek, nl. het tellen van eenheden tot grote moeilijkheden en onzekerheden leidt. Nog in 1953 klaagde de Ned. Kath. Aannemers- en Patroonsbond, dat men niet wist, waar ergens tussen de 100.000 en 300.000 het aantal bouwvakarbeiders lag. Wij kunnen „bedrijfshuishoudingen” tegen komen, die nauwelijks een blijvende organisatie, of zelfs maar een kern daarvan hebben. Vrij vaak komt het voor, dat niet de organisatie bepaalt welk werk uitgevoerd kan worden, maar dat de organisatie voor een bepaald werk geformeerd wordt om, als dat werk is afgelopen, weer in het niet te verdwijnen.

Dr. A. Hendriks schrijft dan ook in zijn dissertatie:

„Een definitie van het bouwbedrijf (als produktietak) hebben wij niet gegeven.
„Wat het bouwbedrijf omvat wordt aangeduid door objecten, die het vervaardigt
„en de werkzaamheden die het verricht.” (blz. 81).

Van het bouwbedrijf als huishouding is vaak hetzelfde te zeggen. Als een bouwwerk tot stand komt is dit laatste de kern. Daaromheen groeperen zich handelingen en middelen, die georganiseerd moeten worden. Straks, als dat bouwwerk klaar is, zullen die handelingen en middelen weer om andere bouwobjecten gegroepeerd en georganiseerd worden. Gigantische organisaties van handelingen en middelen gericht op de voortbrenging van een bepaald deel van de maatschappelijke produktie kunnen zo ontstaan, waarbij een groot aantal zelfstandige ondernemers betrokken zijn. Een groot bedrijf, met alle eigenschappen daarvan, kan zo bestaan, terwijl de ondernemingen die erbij betrokken zijn, betrekkelijk of zelfs absoluut klein zijn.

De statistiek van de ondernemingen, ingedeeld naar het aantal arbeiders, geeft dan ook geen enkel inzicht in de maatschappelijke structuur van het bouwen.

Aan dit vreemde en voor een buitenstaander ongrijpbare bedrijf is de dissertatie van *Dr. A. Hendriks*, Directeur van het Economisch Instituut voor de bouwnijverheid, met als titel: *„De prijsvorming in het Bouwbedrijf”*, gewijd.

Uitdrukkelijk heeft hij het terrein beperkt tot de structuur van het bouwbedrijf en de wijze van prijsvorming. Het was niet zijn bedoeling een prijstheoretische bijdrage te leveren. Hij richt zijn aandacht op de praktijk van de prijsvorming. Hierbij is het resultaat van de prijsvorming tot een latere studie uitgesteld (blz. 17).

Denkbaar is, dat deze beperking de kritiek oproept, dat de schrijver teweinig „normatief” is. Het komt ons evenwel voor, dat „normatieve oordelen” op een hechte basis van empirische kennis dienen te staan, zo niet, dan hebben zulke normatieve oordelen slechts geringe waarde voor het praktische handelen en kunnen zij zelfs zeer gevaarlijk zijn.

Voor het beschrijven van de structuur van het bouwbedrijf moesten nieuwe begrippen worden gesmeed. Dit behoeft ons, na wat wij hierboven stelden, niet te verwonderen.

Maar daar waar de schrijver in de literatuur en speciaal in de school van Limperg bruikbare begrippen aantrof, heeft hij deze nuttig weten te gebruiken. Wij zijn o.a. getroffen door de doordringende kracht van het streven naar gunstige kwantitatieve verhoudingen, die zich in zijn analyse demonstreert. Onder invloed daarvan heeft zich in het bouwbedrijf een vergaande differentiatie voltrokken. Verbijzonderingen als het heiersbedrijf en het grondboorbedrijf, zijn daarvan het gevolg. Zulke differentiaties maken een optimale aanwending van speciale machines en arbeidskrachten mogelijk. Zij maken met de gedifferentieerde fabrieken van bouwelementen (deuren, stalen ramen, betonelementen etc.) en de eveneens gedifferentieerde fabrieken voor bouwmaterialen (stenen) de kracht van het traditionele bouwen uit. Door gebruik te maken van deze differentiaties geschiedt een groot deel van het werk met hoogst moderne middelen en is het bouwen in genen dele „oudtestamentisch”, toen immers de stenen op de bouwplaats werden gebakken en de

bomen aldaar werden verwerkt. In vele gevallen heeft thans het werken op de bouwplaats het karakter van assembleren en monteren, waarbij uiteraard de handenarbeid overheerst, zoals ook bij de assemblage van auto's het geval is.

Kenmerkend voor het bouwen is, dat op de bouwplaats een zeer ingewikkeld productieproces uitgevoerd moet worden. Deels door de zeer grote verscheidenheid van bouwobjecten, deels door de verschillende vestigingsplaatsen en ten slotte deels door het feit, dat andere marktsubjecten, resp. combinaties daarvan, aan het bouwproces deelnemen, is de organisatie van dit proces eenmalig.

Deze organisatie begint met het initiatief van de opdrachtgever. Het is evenwel maar zelden, dat de functie van de opdrachtgever zich tot een eenvoudig initiatief beperkt. In vele gevallen heeft hij tevens een grote invloed op het ontwerp. Dit geschieden zijn van ontwerpen en uitvoeren roept speciale problemen van leiding op, temeer omdat de invloed van de opdrachtgever zich niet alleen doet gelden bij het ontwerpen, maar ook tijdens de uitvoerende fase. De „directie” kan daarbij constituerend en dirigerend ingrijpen.

Bij een betere samenwerking tussen ontwerper en aannemer tijdens het voorbereiden van de aannemerstaak zou in vele gevallen doelmatiger gebouwd kunnen worden (blz. 225). Terecht stelt de schrijver o.i., dat de opdrachtgever deel heeft aan de productie, dus deel uitmaakt van de bedrijfskolom. Dr. Hendriks spreekt daarom van „het opdrachtgevend bouwbedrijf”.

Wat dit evenwel opdraagt, dus wat de opdrachtgever van de gezamenlijke taak door de aannemers laat verrichten, vormt de aannemerstaak, zoals deze in het bestek is vastgelegd. Hierbij heeft men nog te bedenken, dat de bestekvoorwaarden interpretatie vereisen. De omvang van de aannemerstaak, en deze is het object van de prijsvorming, niet het gebouw, hangt dus af en van de bestekvoorwaarden en van de interpretatie daarvan. Bij de prijs, die de aannemer voor het vervullen van zijn taak vraagt, speelt dus niet alleen het bestek mee, maar evenzeer wie de directie voert. Bij het inschrijven door een aannemer is het al dan niet hebben van ervaring met een directie van belang.

Door het ontwerp, door het voorschrijven van bepaalde materialen en technieken en voorts door de omvang van de aannemerstaak meer of minder ruim te stellen, kan de aanbesteder de kring van potentiële gegadigden groter of kleiner maken en zo kan hij invloed op de concurrentieverhoudingen uitoefenen. Hier liggen dus reeds selectie-mogelijkheden. Verder kan het opdrachtgevend bouwbedrijf selecteren door middel van de aanbestedingsvormen. De sterkste selectie hebben wij hier bij de enkelvoudige uitnodiging, een minder vergaande maar toch sterke, vinden wij bij de onderhandse aanbesteding, terwijl bij de openbare aanbesteding ieder, die zich gegadigde acht, tot de inschrijving is toegelaten. Hoewel het niet noodzakelijk is, dat de „gunning” aan de laagste inschrijver geschiedt, is dit praktisch wel de regel. Dit betekent, dat de nadere selectie uit de aannemers een kwantitatieve op grond van de prijs is. Zulk een kwantitatieve selectie gaat er in principe van uit, dat het aanbod van de aannemers homogeen is en de omvang van de aannemerstaak en de kwaliteit van de uitvoering volledig door de bestekvoorwaarden is aangegeven. In feite is zulk een homogeniteit meer benaderd bij een onderhandse, dan bij een openbare aanbesteding. Dit verklaart, dat vele aannemers aan een onderhandse aanbesteding de voorkeur geven.

Een bekend probleem bij de aanbesteding is de „opzet” ter vergoeding van de kosten verbonden aan het inschrijven. De vormen waaronder dit geschiedt, vindt men bij Dr. Hendriks uitvoerig beschreven. Hij onderzocht ook de rationaliteit van deze verrekening. Hier komt hij op grond van een economische analyse tot een afwijzing. De kosten van de inschrijving zijn naar hun aard indirecte kosten. Als het waar zou zijn, dat deze inschrijfkosten door de felheid van de concurrentie niet te verhalen zouden zijn, dan zou dit voor andere indirecte kosten eveneens gelden. Kunnen de andere indirecte kosten ondanks de concurrentie wel in de aanbestedingsprijs verhaald worden, dan geldt dit evenzeer voor de inschrijfgelden. Bovendien is het economische effect uiterst twijfelachtig. Bij een overspannen aannemersmarkt zal er normaliter geen reden voor de individuele aannemer zijn om zijn prijs te laag te stellen. Is de markt evenwel onderbezet, dan zal geanticipeerd worden op de opzet, d.w.z. bij de voorvergadering dient de aannemer een prijs in, die later met de opzet verhoogd kan worden om de door hem verlangde som te bereiken (blz. 319).

Toch volgt uit het voorgaande niet, dat van de „opzet” geen invloed uitgaat. Deze leidt immers tot een relatief veel inschrijven en betekent een voordeel voor de aannemers, die vaak inschrijven en weinig uitvoeren, ten nadele van hen die relatief weinig behoeven in te schrijven. Het leidt dus tot een irrationele politiek.

Wij hebben hiermede een greep gedaan in de omvangrijke en interessante stof, die Dr. Hendriks heeft gegeven. Gewoonlijk vat een recensent zijn taak zo op, dat hij hier of daar critiek geeft. Dat is natuurlijk altijd mogelijk, maar ons ontgaat de zin daarvan, nu het een materie betreft, die door zo weinigen in voldoende mate wordt beheerst. In plaats van een incidentele critiek van een recensent, die niet pretendeert deze stof te beheersen, willen wij ons liever afvragen, wat de betekenis van deze studie is.

Voorop stellen wij, dat velen in en buiten de bouwwereld met de bouwresultaten te maken hebben en dus belang hebben bij een grondige kennis van de structuur van deze productietak. Die kennis ontbreekt bij velen in en buiten de bouwwereld. Toch is kennis van die structuur dringend nodig om in en buiten de bouwwereld de juiste politiek t.a.v. het bouwen te voeren. Reeds uit dien hoofde is deze dissertatie een buitengewoon te waarderen aanvulling van de schaarse literatuur op dit gebied. Verder zal de bouwwereld zich op haar organisatieprobleem en dus op haar organisatiestructuur hebben te bezinnen. Deze dissertatie vormt voor zulk een bezinning een deugdelijk fundament.

Völlmar, Boxem en Udink: VENNOOTSCHAPPEN, VERENIGINGEN EN
STICHTINGEN (V.V.S.),
CIVIELRECHTELIJKE EN FISCALE HANDLEIDING VOOR STUDIE EN
PRACTIJK

Uitgave van: N.V. Uitgeversmaatschappij Æ. E. KLUWER, Deventer.

door Mr. Th. A. Versteeg

Het is een groot werk, dat onder deze titel bezig is te verschijnen, losbladig, in twee delen. Die twee delen worden aangeduid als Banden A en B. In band A, die reeds compleet is, wordt gehandeld over: I. Algemene Inleiding en II. Naamloze Vennootschap. Band B zal negen hoofdstukken bevatten en handelen over: stichting, burgerlijke maatschap, vennootschap onder firma, commanditaire vennootschap, commanditaire vennootschap op aandelen, vereniging, coöperatieve vereniging, wederkerige verzekerings- of waarborgmaatschappij en rederij. Van band B is thans maart 1958 het hoofdstuk over de stichting verschenen.

De losbladigheid van het werk heeft het daarmee verbonden voordeel, dat het steeds up to date kan blijven door supplementen. Supplementen worden echter kostbaar, indien ter wille van een betrekkelijk weinig omvangrijke aanvulling een gehele bladzijde moet worden vervangen. Vandaar, dat de uitgever besloot tot het doen verschijnen van V.V.S.-Mededelingen, waarvan de nos. 1 en 2 reeds verschenen. Hierdoor wordt bereikt, dat de materie, die „zich in het bijzonder wat het fiscale betreft bij voortduring bevindt in een periode van evolutie”, toch binnen korte termijn onder de aandacht van de inteekenaars kan worden gebracht, terwijl dan met de supplementen iets langer kan worden gewacht. Belangrijk in deze Mededelingen is ongetwijfeld een civielrechtelijk en een fiscaal rechtspraakoverzicht.

De losbladigheid van een boek stelt echter aan de bewerkers ook de bijzondere eis, dat de bewerking van de supplementen en het laten wegvallen van verouderde gedeelten steeds zo dient te geschieden, dat de historie van een bepaalde rechtsstof gekend kan worden. Het gaat niet aan, dat van de gebruikers van een losbladig boek geveerd wordt om een systeem aan te leggen van de vervallen bladzijden, waarop dan ook nog zou moeten worden aangetekend welk onderdeel van een vervallen bladzijde gewijzigd werd. Het feit echter, dat zowel de uitgever van dit werk als sommige der schrijvers reeds meerdere ervaring hebben met losbladige boeken, moge een waarborg zijn, dat de voordelen der losbladigheid groter zullen zijn dan de bezwaren.

De indeling van het boek is zo, dat bij ieder hoofdonderdeel met een nieuwe bladzijdenummering wordt begonnen, terwijl ook voor ieder hoofdonderdeel een afzonderlijk alfabetisch register is of zal worden toegevoegd. Aan onderdeel II, Naamloze Vennootschap, is bovendien een chronologische lijst toegevoegd van besproken arresten van de Hoge Raad.

Naar ik vrees, zullen deze afzonderlijke registers op de duur niet practisch blijken te zijn in het gebruik. Het lijkt zo goed als zeker, dat dezelfde trefwoorden zullen blijken te worden behandeld in verschillende onderdelen. Iemand, die dus wil weten wat over een bepaald punt is geschreven, zal meerdere en misschien wel alle registers moeten opslaan. Zou het daarom uiteindelijk niet de voorkeur verdienen om de afzonderlijke registers te vervangen door één register op het hele werk? Of althans door één register voor iedere band?

Bij het aankondigen van een boek is het belangrijk te weten voor wie het bestemd is. Het voorbericht in deel A, dat bij het 2e supplement is herdrukt en nu gedagtekend is: januari 1958, vermeldt deze vraag. Als antwoord wordt gegeven: „voor iedereen die het onderhavige rechtsgebied theoretisch moet of wil bestuderen, doch ook voor hen die in de practijk met het desbetreffende recht te maken hebben”. Erg veel verder brengt ons dit

nog niet. De practijk zal moeten leren, wie voor dit boek belangstelling blijken te hebben.

Ter typering van het boek kan worden gezegd, dat de schrijvers ongetwijfeld blijk geven de practijk te kennen van de wijze, waarop de door hen beschreven rechtsfiguren werkzaam zijn. Het boek zou daarom geschikt kunnen zijn - onder meer - voor juridische studenten, die belastingrecht als bijvak hebben gekozen en daarom ook moeten weten hoe een naamloze vennootschap reilt en zeilt vanaf haar oprichting tot haar liquidatie. Deze mogelijke belangstellenden zullen het hier en daar nog moeilijk genoeg hebben met de praktische inslag van het boek, welke praktische inslag voor hen „theorie” is. Ook kan misschien gedacht worden aan notariële studenten, die bij hun eindspurt - het derde deel van hun examen - zijn aangeland. De laatsten zullen wellicht het fiscale deel van het boek in dit stadium van hun studie laten rusten, maar zij hebben voldoende fiscale achtergrond om b.v. het algemeen gedeelte van de behandeling der naamloze vennootschap te kunnen appreciëren. Moet bij de gegadigden voor dit boek ook gedacht worden aan aanstaande accountants? Aan aanstaande economen? Aan aanstaande belastingconsulenten? Aan de studenten van de Belasting-academie? Het lijkt me, dat voor al deze categorieën kan worden gesproken van een „aan te bevelen” boek, maar zij hebben al boeken ter bestudering van het privaatrecht en van het fiscaal recht. Die kunnen zij niet missen nu er hier voor een belangrijk onderdeel van de stof een gecombineerde behandeling wordt geboden. Het extra-verwerken van een boek als dit zal dan wel voorbehouden blijven aan de zeer actieven. Eenmaal aangeland in de practijk kan het voor al deze categorieën zin hebben om een boek als dit bij de hand te hebben, maar zij zullen daarmee niet kunnen volstaan.

Wat de naamloze vennootschap betreft, wordt eerst een algemeen gedeelte gegeven, waarin meer uitvoerige privaatrechtelijke beschouwingen worden gegeven en tamelijk bekende fiscale. Daarna volgen gedeelten, waarin de tekst der artikelen in het W.v.K. en in de verschillende belastingbesluiten wordt afgedrukt, voorzien van aantekeningen. Speciaal met betrekking tot het privaatrecht konden deze aantekeningen vrij kort gehouden worden. Het zijn aanvullingen op de beschouwingen in het algemeen gedeelte. Naar mijn gevoelen zou de overzichtelijkheid van de privaatrechtelijke uiteenzettingen groter zijn geworden, indien de artikelsgewijze aantekeningen waren verwerkt in het algemeen gedeelte. Het afdrukken van de artikelen uit het W.v.K. zou gevoeglijk achterwege hebben kunnen blijven. Ieder, die dit boek serieus wil bestuderen, dient te beschikken over een tekstuitgave van het W.v.K. Wel zou dan een artikelsgewijze register moeten worden toegevoegd. Het lijkt bezwaarlijker om ook de fiscale commentaar geheel op te nemen tegelijk met de privaatrechtelijke. Daaraan zullen wel afzonderlijke gedeelten moeten worden gewijd.

Tussendoor zijn nog te vinden de betreffende vervallen artikelen uit het W.v.K. Dit kan wel zin hebben, omdat niet ieder deze ter beschikking zal hebben. Verder zijn er de departementale richtlijnen met betrekking tot de beoordeling van statuten van naamloze vennootschappen en een handleiding voor het samenstellen en wijzigen van statuten. Dit alles wijst weer op de meer praktische tendens van het boek.

Actueel is het boek ongetwijfeld, zoals b.v. kan blijken uit het feit, dat aandacht is besteed aan het ontwerp voor een nieuw B.W. (I, no. 10 en II, no. 12) en aan het ontwerp voor een algemene wet inzake rijksbelastingen (I, no. 17). Hierbij is het echter wel wat optimistisch om te lezen, dat met betrekking tot de meeste regeringsontwerpen voor het nieuwe B.W. (de boeken I tot en met V) reeds voorlopige verslagen zijn verschenen. De stand is thans zo, dat het Ie boek door de Tweede Kamer werd aangenomen, terwijl omtrent het IIe boek een voorlopig verslag en een memorie van antwoord zijn verschenen. Aan een voorlopig verslag omtrent het IIIe boek wordt nog gewerkt, maar het is helemaal niet zeker, dat dit gereed zal komen in dit zittingsjaar. Over de algemene wet inzake rijksbelastingen lees ik (I, no. 17): „Dit fundamentele wetsontwerp zal dan worden gevolgd door een aantal nevenontwerpen gelijk zoëven bedoeld”. Ik vraag me af of de met de stof nog onbekende lezer niet de indruk zal krijgen, dat in de algemene wet de grondslagen van onze belastingwetgeving te vinden zullen zijn, terwijl daarnaast dan nog een uitwerking van onderdelen moet komen in nevenwetten. Dit zou niet geheel juist zijn. De tegenstelling is veeleer zo, dat in de algemene wet een aantal van de formele regelingen zijn samengebracht en een paar algemene begrippen. In de algemene wet zal niets te vinden zijn inzake de heffingsgrondslagen, de materiële kant van het belastingrecht. Het lijkt daarom beter om tegenover elkaar te stellen de formele algemene wet tegenover de daarna tot stand te brengen heffingswetten, waarin de materiële grondslagen van de belastingheffing te vinden zullen zijn. De term heffingswetten is ook in de parlementaire stukken te vinden.

Wat de wijze van behandeling van de stof betreft komt het mij voor, dat deze zonder reserve duidelijk kan worden genoemd. Uiteraard moest op meerdere punten een keuze worden gedaan uit de bestaande opvattingen zonder dat met elk daarvan in discussie kon worden getreden. Extreme opvattingen zijn ter zijde gelaten. Zeer oriënterend is een paragraaf zoals voorkomt in de algemene inleiding, blz. 22b e.v., waar een overzicht

wordt gegeven van de geschiedenis der belastingen en van enkele belastingtheorieën. Helder is een korte samenvatting daarin van de gedachten, die door de tegenwoordige minister van Financiën zijn neergelegd in zijn in 1946 verschenen boek: *Socialistische belastingpolitiek*, al zal ongetwijfeld iemand, die daarvan nader op de hoogte wil zijn, het boek zelf moeten raadplegen.

Op een enkel punt plaatste ik een vraagteken. In het Ie gedeelte lees ik op blz. 35 bij de behandeling van de vraag: Wanneer ontstaat de belastingschuld?: „Wie bijvoorbeeld een aan zegelrecht onderworpen stuk opmaakt en ondertekent is op datzelfde moment zegelrecht verschuldigd, *te voldoen door formaat- of plakzegel*”. Is dit laatste wel juist voor een goed begrip van de structuur van de Zegelwet? Afgezien van speciale regelingen kan het zegelrecht worden voldaan door gebruik van vanwege het Rijk uitgegeven gezegeld papier, door buitengewone zegeling en door plakzegel. Het lijkt echter onjuist om het papier, dat vanwege het Rijk wordt uitgegeven te vereenzelvigen met het formaatzegel, ook al worden slechts bepaalde formaten uitgegeven. De oppervlakte (het formaat) van het gebruikte papier is één van de maatstaven ter bepaling van de hoegrootheid van het verschuldigde zegelrecht en ook dit, in de artikelen 23 e.v. Z.W. behandelde, formaatzegel kan worden voldaan door plakzegel en door buitengewone zegeling.

Is ook niet wat erg beslist de mededeling (II, blz. 116), dat bonusaandelen geen vruchten zijn en dus aan de blote eigenaar toekomen? Er is ongetwijfeld een kentering in de opvattingen. Vroeger werd wellicht wat te gemakkelijk beweerd, dat een bonusaandeel wel een vrucht is, maar bestaat hierover in de praktijk reeds zodanige eenstemmigheid, dat zonder meer het tegendeel kan worden beweerd? Ik betwijfel dit.

In deel B is tot dusver alleen de stichting behandeld. Dit is vrij uitvoerig gebeurd, doordat ook aan het oude (ongeschreven) recht nauwgezette aandacht werd besteed. Vermoedelijk is dit mede een gevolg van het feit, dat de totstandbrenging van dit deel van het werk reeds werd ter hand genomen, voordat de Wet op stichtingen tot stand kwam. Te betreuren is dit niet, omdat op deze wijze de historische continuïteit (en ten dele discontinuïteit) duidelijk naar voren treedt. Stichtingen plegen minder intens met de fiscus in aanraking te komen dan naamloze vennootschappen en het begrijpelijke gevolg daarvan is, dat het fiscale recht met betrekkelijk weinige bladzijden kon worden afgedaan. Bovendien kon met betrekking tot de vennootschapsbelasting op menig onderdeel verwezen worden naar band A, deel II.

Het gedeelte betreffende de stichtingen omvat thans 174 bladzijden. Registers moeten nog verschijnen en zullen ongetwijfeld bijdragen tot het overzichtelijk maken, ook van dit gedeelte.

THE CHANGING PATTERN OF AUDIT PRACTICE

by H. L. Layton, F. C. A., F. S. A. A.

door H. A. Talen

Publicatie no. 45 van de serie „Practice Note” van de Society of Incorporated Accountants; 76 blz.

De titel van het boekje doet meer verwachten dan geboden wordt. De aard en de omvang van het gewijzigde patroon worden slechts beperkt aangeduid in een historisch overzicht; het grootste deel van het boekje bevat een beschrijving van de techniek, zoals deze zou zijn toe te passen en dan in algemene termen.

Dicksee beschrijft in 1892 de taak van de accountants als:

1. detection of fraud
2. detection of technical errors
3. detection of errors of principle,

waarbij de volgorde tevens de belangrijkheid van ieder onderdeel aanduidt.

In de loop der jaren is de taak van de accountant een andere geworden in Engeland, onder invloed van cases en als gevolg van wijzigingen van de Companies Act.

Vasthakend aan de bepalingen van de Comp. Act 1948 geeft de schrijver als omschrijving van de huidige taak van de openbare accountant het geven van een oordeel omtrent de vragen:

- a. whether proper books of accounts have been kept
- b. whether proper returns have been received from branches not visited by the auditor
- c. whether the accounts give the information required by the act
- d. whether the balance sheet shows a true and fair (dus niet: a correct) view and the profit and loss account shows a true and fair view of the profit of the year,

waarbij dan in aanmerking is te nemen, dat de verlies- en winstrekening de juiste winst moet aangeven, waarop bijzondere baten en lasten afzonderlijk tot uitdrukking moeten komen en waarop eveneens vrijgevallen reserves vermeld moeten worden.

De schrijver noemt dit een beperkte opsomming, maar is zich bewust, dat wat ermee samenhangt veel verder gaat, doch juist dat meerdere wordt aangestipt en niet behandeld.

Als wegen waarlangs het gestelde doel kan worden bereikt worden genoemd: - motiverende beschouwingen ontbreken -

1. Testchecking (steekproeven).

De motivering van deze handelwijze is in de volgende zinnen gegeven:

„In the London and General Bank case in 1895 Lord Justice Lindley delivered a judgement which is still often quoted and must always remain a guide to future generations. In the course of that judgement he said, „And in practice, I believe, business men select a few cases haphazard, see that they are right, and assume that others like them are correct also.” Now there is the foundation of the present system of testchecking, which when allied with internal check and/or internal audit is regarded as sufficient to cover the routine work of the year's transactions but not, it should be noted, any part of the year-end verifications”.

De schrijver zegt dat het een onderzoekende operatie is met het doel vast te stellen of de boekhouding betrouwbaar is. Het zijn steekproeven, die meestal in de diepte gaan, een psychologisch aspect hebben en waarbij de beschikbare tijd ook wel eens een woordje meesprekt.

Als voorwaarde voor de toepassing wordt genoemd het aanwezig zijn van internal check, terwijl het alleen toepasselijk is op de boekingen gedurende het jaar.

Op de jaareindcijfers wordt de methode van de verificatie toegepast.

Uit een concept-werkprogram blijkt, dat de werkzaamheden variëren van 3 tot 12 maanden. Het woord totalen of verbandscontrole komt niet voor, noch het kwantitatieve verband in de goederenbeweging.

2. Analytical.

De uitvoerige vastleggingen en specificaties moeten dienen tot een analytische en samenvattende cijferbeoordeling.

3. Internal check.

Hieronder wordt verstaan het aan de hand van een uitvoerige vragenlijst nagaan van de interne organisatie en functiescheiding; als voorbeelden zijn kas en lonen uitgewerkt, waarbij een pagina wordt besteed aan reizigers die gelden mogen ontvangen en kwiteren (op het verkeerde hiervan wordt niet gewezen).

4. Internal audit.

Hieronder worden verstaan de werkzaamheden van de interne controle. Een beschouwing over de aard en de betekenis ervan voor de externe accountant ontbreekt. De noodzaak van het bestaan van interne controle wordt geconstateerd. Of de leider ervan al of niet gekwalificeerd moet zijn, wordt niet behandeld.

5. Verification.

Hieronder worden blijkbaar door de schrijver in het bijzonder de balanswerkzaamheden verstaan, waarbij aan de hand van balansposten diverse opmerkingen worden gemaakt. Uit deze opmerkingen zou men willen afleiden, dat de invloed van de vroegere Engelse accountantsverklaring, die alleen betrekking had op de balans, nog geenszins is vervaagd. Een motivering komt niet verder dan verwijzen naar de voor- en nadelen in de Companies Act en naar cases.

In een aantal paragrafen worden dan diverse onderwerpen behandeld als voorzieningen voor belastingen, geconsolideerde jaarrekeningen, de invloed van de mechanisatie van de administratie, standaardkosten, kleine accountantscontroles.

Samenvattend kan gezegd worden, dat het boekje weinig biedt betreffende „the changing pattern”. In kort bestek wordt meer een indruk gegeven van de Engelse werkwijze en van de daar van belang zijnde vakproblemen.