

houding der overige productiekosten, toch niets veranderd is? De groote moeilijkheid, ook om het arbeidsquantum te redden, is juist die oneindige verscheidenheid in organische samenstelling van kapitaal, welke van onderneming tot onderneming, van bedrijfstak tot bedrijfstak verschilt. Dat statistisch samengaan in een fictieve kapitalistische maatschappij is wel een zeer zwak bewijs voor de meerwaarde als uitbuitingsinkomen. Op blz. 206 lees ik, dat het domineerende principe bij een op het „historisch materialisme” gebaseerde analyse is „het in het oog houden van de klasseindeling en van het uitbuitingsproces onder een productiewijze”. Er wordt dus van uitbuiting *uitgegaan*. De heer Kuyper vervolgt: „Nu geschiedt onder het kapitalisme, zooals reeds werd opgemerkt, de uitbuiting van de eene klasse door de andere in verband met de ruilwaardevorming. Vandaar dat de behandeling van het ruilwaardeprobleem zich moet aanpassen aan de analyse van het uitbuitingsproces”. Hier hebben wij *het* punt dat den geachten schrijver en mij verdeeld houdt en wel steeds verdeeld houden *zal*. Hij stelt het *ruilwaardeprobleem in dienst* van de *a priori* en principiële *aangenomen uitbuiting*. De behandeling van het ruilwaardeprobleem *moet zich aanpassen*. Maar dan is die behandeling ook niet meer vrij, dan werkt zij met een vooropgesteld doel en dan abdiceert zij van het onafhankelijk standpunt eener *wetenschappelijke* behandeling.

Een merkwaardig tableau van tegenstrijdigheden, een onvruchtbare poging om zonder de arbeidswaarde toch het arbeidsquantum als basis der meerwaarde te behouden, ziehier mijn hoofddruk van deze — als denkproduct overigens verdienstelijke — studie van den schrijver.

De voorwaarden, waaronder arbeidsquantum en ruilwaarde samengaan, worden nog eens op blz. 210 als volgt geformuleerd: gelijke organische samenstelling, gelijke omslag der kapitalen ten aanzien van hun werkelijke ruilwaarden, terwijl de extra profijtten ontbreken en de risico voor alle bedrijven gelijk is. ¹⁾ Op blz. 199 heet het, dat Marx „met zijn waardebegrip allereerst in historisch materialistischen zin wil analyseeren en daaraan de overeenkomst van de waarde met de ruilverhoudingen *partieel* opoffert. De Marxistische waarde verliest daardoor niet *alle* empirische geldigheid, maar blijft, zooals straks zal worden aangetoond, onder bepaalde voorwaarden, bij een bepaalde categorie van goederen (de waren), met de ruilverhoudingen overeenkomen”. In die beperkte *empirische geldigheid* ligt opgesloten, dat de genoemde voorwaarden nu en dan vervuld zijn. Wie echter de voorwaarden goed bekijkt en zich haar draagkracht eenigszins bewust wordt, begrijpt alras, dat het, laat ik maar gerust zeggen: onmogelijk is, dat twee verschillende waren onder zulke omstandigheden het economisch *daglicht* zullen zien. De heer Kuyper hecht aan realisme. Dit blijkt b.v., waar hij den arbeid bespreekend, die bij de ruilwaardevorming volgens Marx geen rol speelt, d.i. wat tot koopen en verkoopen, boekhouding e. d. in verband staat — op blz. 198 o.a. zegt: „En inderdaad, stelt men zich op het standpunt der

economisten, die in het economisch leven niets dat een loven bieden,¹⁾ een ruil van finaalgoederen, arbeidspraestaties, kapitaalbeschikking enz. zien en daarbij met een absoluut *empirisch waardebegrip*²⁾ werken, dan is er geen reden om de Marxistische onderscheiding ten opzichte van den ondernemersarbeid en van de circulatiesfeer te maken. Beschouwt men echter het economisch gebeuren wat *realistischer*,³⁾ ontkent men de harmonie van het eendrachtig samenwerken van arbeiders kapitaalbezitters, ondernemers enz. voor productieve doeleinden, beschouwt men de *kapitalistische productie allereerst als uitbuitingsproces*,³⁾ waarbij het produceeren slechts een voorwaarde van de uitbuiting is, dan zal het duidelijk zijn waarom in het Marxistische systeem met zijn „historisch materialistischen” grondslag het quantum arbeid, dat door de uitgebuite klasse wordt gepraesteed, gescheiden wordt gehouden van den arbeid, die hier en daar de uitbuiters zich moeten getroosten om hun zakken te vullen.” Het is duidelijk, dat hier voor *realisme* een lans wordt gebroken in het aangezicht van een empirisch geheeten waardebegrip, terwijl elders, bij het voorwaardelijk handhaven van het arbeidsquantum, gezien het karakter dier voorwaarden, de realiteit méér in het gedrang is gekomen, dan ten aanzien van die empirische-ruilwaarde-economien kan worden volgehouden. En ook is duidelijk, hoe de uitbuiting niet aan het eind-, doch aan het beginpunt staat van het betoog.

De Marxistische waarde is niet de werkelijke ruilwaarde, maar komt er onder bepaalde voorwaarden mee overeen en is onder die voorwaarden een „Thatsache der Wirklichkeit” aldus lees ik op blz. 211. En de schrijver vervolgt: „En met deze, slechts onder bepaalde voorwaarden met de werkelijkheid overeenkomende, waarde wordt geopereerd, omdat dit waardebegrip een inhoud heeft overeenkomstig de „historisch materialistische” basis van het systeem, een objectieve maat voor de waarde⁴⁾ geeft en een fel licht laat vallen op verhoudingen, die bij theoretische operaties aan de hand van de absoluut empirische ruilwaarden der moderne burgerlijke economie verborgen blijven of althans niet in het juiste licht worden gezien”. Een fel licht. Ook een zuiver licht? Een licht, dat uit een denkbeeldige maatschappij geworpen wordt op eene, die *is*, kan moeilijk zijn herkomst verlooehenen. Den weg in het labyrinth der werkelijkheid zal het niet wijzen.

H. W. C. BORDEWIJK

¹⁾ Hoe onjuist is dit voor het beginpunt der grenswaardeleer, het ontstaan der subjectieve waarde *buiten alle verkeer*, in het oerwoud of bij Robinson! Was dit misschien niet „economisch leven”?

²⁾ Ik cursiveer. Een empirisch waardebegrip is een realistisch waardebegrip!

³⁾ Ik cursiveer.

⁴⁾ Welke waarde? De Marxistische? Maar dan meet zij zich zelf! De werkelijke? Maar dan wordt de onvoorwaardelijke werkelijkheid gemeten aan de voorwaardelijke!

profitrate te verzoenen (blz. 239 v. tegen Rodbertus, blz. 392 v. tegen Marx). De heer Kuyper, blz. 190, zegt, dat de arbeidswaardewet blijft opgaan voor bedrijven met *gemiddelde* organische samenstelling, *gemiddelden* kapitaalomslog, met nog abstraheeren van extra profijtten enz. Is echter zoo'n gemiddelde, getrokken uit de meest uiteenlopende absolute cijfers niet als type volkomen waardeloos? Wordt een en ander niet tot een puur gedachtenpinsel? Vgl. nog deel III der Marx. Beschouwingen, blz. 114—117, waaruit m.i. blijkt dat in 1918 de heer Kuyper nog op het standpunt staat van de hier besproken studie uit 1902/3.

¹⁾ Dit is dan het „in voldoende mate strooken met de werkelijkheid om als basis voor het Marxistische systeem te kunnen worden gehouden”, vgl. blz. 177. Die basis is wel erg smal, tenzij men aan dit systeem alle realiseerbaarheid ontzegt en tevreden is met een plaats in de „wereld der gedachte”.

DE TAAK VAN DEN ACCOUNTANT TEN OPZICHTE VAN DE OPNAME VAN DEN GOEDERENVOORRAAD

Men hoort zoo vaak de klacht uiten, dat er in accountantskringen nog zoo weinig eenheid bestaat omtrent de theoretische en practische vraagstukken, die zich bij de uitoefening van ons beroep voordoen.

Wij hebben dat feit nooit zoo ernstig kunnen vinden en beschouwen het veelmeer als een natuurlijk verschijnsel van de gestadige ontwikkeling, waarin het vak zich verheugt.

Wat ons echter erger lijkt, en wat o.i. wel eens aan een gezonde ontwikkeling in den weg zou kunnen staan, is dat telkens

weer bij discussie over een bepaald onderwerp verzuimd wordt de problemen scherp te stellen, dat telkens weer onderwerpen dooréén behandeld worden, die met elkaar slechts in zijdelings verband staan en zodoende niet duidelijk komt vast te staan over welk punt en in hoever eigenlijk verschil van meening bestaat.

Het trof ons bijzonder dit ook te moeten constateeren in het artikel onder bovenstaanden titel in het eerste nummer van dit tijdschrift van de hand van den Heer *Dijker*, die toch meer dan eens getoond heeft wel tot scherpere onderscheiding in staat te zijn.

Aangezien ook in dit artikel n.o.m. twee geheele verschillende vraagstukken dooréén gehaspeld worden, kunnen wij niet nalaten een poging te wagen deze uiteen te rafelen.

Eerste Vraag.

Kan men eene boekhouding controleeren zonder zich te overtuigen (hoe men tot die overtuiging komt, is een kwestie van contrôle-techniek) dat er quantitative overeenstemming is tusschen enerzijds, de op de openingsbalans vermelde voorraden en de geboekte inkoop, anderzijds, de geboekte verkoop, geconstateerde tekorten en op de eindbalans opgenomen voorraden?

Indien men het er over eens is, dat de contrôle niet slechts beoogt te onderzoeken, of van alle geboekte posten bescheiden aanwezig zijn, doch ook of alle feiten, die voor boeking in aanmerking komen, geboekt zijn, dan volgt daaruit, dat een contrôle, waarbij het bovenstaande wordt nagelaten, principieel even onvolledig is als een, waarbij men verzuimt het kasboek na te tellen, het „kloppen” der debiteurenrekening niet geconstateerd wordt of ... de wiskundige reserve niet wordt nagerekend.

Wij noemen dit laatste met de andere voorbeelden in één adem, niet om in verzet te komen tegen de gewoonte, om dit onderdeel aan een speciaal daartoe aangewezen deskundige op te dragen, doch slechts om er op te wijzen, dat de accountant ook in dit geval, juist als in de andere genoemde voorbeelden, nalaat door berekening te constateeren, welke balanspost uit de geboekte transacties voortvloeit.

Het is voorts duidelijk dat, evenmin als het opnemen der kas in de plaats kan treden van de telling van het kasboek, evenmin als door saldobiljetten of onderzoek naar de soliditeit der debiteuren voorzien wordt in de contrôle der debiteurenrekening, eene inventarisatie der goederen, door hoe deskundige personen ook geschied, kan goed maken, dat de in- en verkoop niet behoorlijk gecontroleerd zijn.

Ofschoon wij meenen te lezen, dat de Heer *Dijker* het hiermede eens is, wordt het zoo terloops opgemerkt, dat wij goed meenen te doen, het nog eens naar voren te brengen.

Volgt hieruit nu reeds van zelf, dat de accountant, indien hij een der bovenstaande controles naliet, niet zonder voorbehoud de balans mag onderteekenen, dan mag alleen om die reden nog niet zonder meer een dergelijk onvolledig onderzoek veroordeeld worden. Het R. v. A. van het N. I. v. A. laat onbepaald onvolledige controles toe, mits men slechts het noodige voorbehoud maakt.

Met uitzondering van het zeer bijzonder geval, dat we besliken over en kunnen verwijzen naar de verklaring van een zelfstandig daartoe in 't bijzonder geschikt deskundige en we kunnen nagaan, dat zijn onderzoek geheel op het onze aansluit, zooals zich dat kan voordoen ten opzichte der wiskundige reserve of bijv. ten opzichte der filiaalboekhouding, wil het ons voorkomen dat een accountantsverklaring, welke een zoodanig voorbehoud bevat, zooveel van hare betekenis inboet, dat ze zeker niet ter publicatie moet worden afgegeven. Men nader anders bedenkelijk de — volgens dat R. v. A. ook toelaatbare — verklaring „Goedgekeurd onder voorbehoud, dat ik er niets van gezien heb”.

De vraag of een dergelijk voorbehoud mag voorkomen in een rapport, dat *niet* voor publicatie bestemd is, zouden wij niet te absoluut willen beantwoorden, daar zich in de daarbij voorkomende opdrachten zooveel schakeering kan voordoen, dat het onmogelijk is met alles rekening te houden. We herhalen echter, dat wij aan een zoo onvolledig onderzoek weinig waarde toekennen. Geeft men in dat geval een niet voor publicatie bestemde verklaring of rapport af, dan is het raadzaam (en de bona fide opdrachtgever kan daar niets op tegen hebben) het ook absoluut voor publicatie ongeschikt te maken, op dezelfde wijze als niet voor consumptie bestemde alcohol ondrinkbaar gemaakt wordt. Men kan dan niet volstaan met de bloote mededeeling, maar zal op de daaraan verbonden consequenties moeten wijzen.

Tweede Vraag.

Hoe kunnen we ons bij de contrôle eener balans overtuigen, dat de voorraden, die volgens de boekhouding en de daarmede in overeenstemming bevonden balans, aanwezig moesten zijn, dit inderdaad ook waren.

Ook hier is a priori duidelijk en — naar het ons lijkt — voor weinig tegenspraak vatbaar, dat bij eene *volledige* accountantscontrole ook de controle der voorraden behoort.

De vraag blijft echter ook dan weer open of het toelaatbaar, of missehien zelfs — op grond van onze mindere geschiktheid voor dit werk — gewenscht is, onze verantwoordelijkheid te dien opzichte op een ander over te dragen.

De Heer *Dijker* onderscheidt vier gevallen :

- a. opname door de Directie;
- b. „ „ commissarissen;
- c. „ „ den accountant;
- d. „ „ speciale deskundigen.

In de drie laatste gevallen zal zeker gelezen moeten worden: opname onder controle van commissarissen, accountant of andere deskundigen, want in ieder geval zal toch de Directie in de eerste plaats voor de juistheid der opname verantwoordelijk zijn en eerst daarna de hier genoemde functionarissen.

Ten opzichte dezer vier gevallen zouden we in de eerste plaats willen opmerken, dat we, wanneer het een te publiceeren balans betreft, tusschen opname door Directie of door Commissarissen van het standpunt van den accountant geen principieel verschil zien. In elk dezer gevallen zijn het organen der N. V. wier verantwoordelijkheid wij tegenover aandeelhouders moeten dekken. Alleen in het — blijkbaar niet door den Heer D. bedoelde — geval, dat we alleen tegenover commissarissen rapport hebben uit te brengen, zou het er op neer komen, dat de opdrachtgever een deel der controle zelf deed.

Om nu het geval scherp te stellen, moet o.i. erkend worden, dat de bezwaren, om voor *dit* onderdeel der controle naar Directie of Commissarissen te verwijzen, minder groot zijn dan wat betreft de administratieve controle over het verloop der voorraden. Moesten we daar als regel aannemen, dat de Directie — hoe zeer te goeder trouw — niet in staat zal zijn deze controle zelf uit te voeren, aangezien deze geheel samenhangt met ons geheele controlesysteem; wat de inventarisatie betreft kunnen wij ons zeer veel gevallen voorstellen, dat de Directie, steunende op goede interne controle en voorgelicht door den accountant, deze wel degelijk naar behooren zou kunnen verrichten, zoodat het er daar voor iedereen, die het voorbehoud in de accountantsverklaring leest, slechts op aan zal komen zich af te vragen, hoeveel vertrouwen hij in de Directie wenscht te stellen.

Voor intern gebruik kan de aldus beperkte controle in verband met de mindere kosten, dus in sommige gevallen te verkiezen zijn. Voor publicatie kan men niet zeggen, dat die ver-

klaring waardeloos is. Men kan precies weten wat men er aan heeft. De grootst mogelijke waarborg geeft ze niet.

Uit het voorafgaande blijkt reeds, dat ook wij grootere waarde hechten aan eene accountantsverklaring waarin verwezen wordt naar inventarisatie door deskundigen; echter onder één voorwaarde: dat het niet slechts deskundigen zijn in het betrokken vak, doch tevens deskundigen in de techniek der inventarisatie en ze even onafhankelijk tegenover het Bestuur staan als de accountant. In dat geval zouden we ons kunnen vereenigen met de uitspraak van den Heer D., dat dit het ideaal systeem is.

Doch nu de practijk: deskundigen als bovenbedoeld zijn meer niet dan wel beschikbaar; inventarisatie uitsluitend door de beheerders zelf heeft groote bezwaren.

De Heer D. schijnt die dan liever op den koop toe te nemen dan den middenweg: controle door den accountant (of zijne assistenten) zelf, toe te passen. Deze toch acht hij in ieder geval uit den booze, zoolang de accountant niet beshikt over grondige warenkennis.

Bedenkt de Heer D. wel, dat het stellen van dezen eisch de consequentie meebrengt, dat een accountant niet de soliditeit der debiteuren kan controleeren zonder de balans van elk der debiteuren onderzocht te hebben, niet het bestaan eener overeenkomst kan constateeren zonder de mérites van elke clause juridisch geheel te doorgronden. (men denke eens welke gevolgen het kan hebben, of een goudclausule blijkt tegen aanvechting bestand te zijn), geen afsehrjving kan goedkeuren zonder met alle uitvindingen op dat speciale gebied op de hoogte te zijn ... geen balans kan certificeeren zonder een duizendkunstenaar te zijn. Zeker, alle kennis, die we ons op elk dezer gebieden weten te verschaffen, kan zijn nut hebben, maar kan ook wel eens het spreekwoord bevestigen, dat „a little knowledge is dangerous”.

Wie zal het ontkennen, dat het in al die gevallen mogelijk is, dat wij als accountant iets goedkeuren, dat tenslotte blijkt niet geheel juist te zijn. Doch wat men van ons verlangt is toch niet absolute garantie, doch toezicht voor zoover dat door een accountant mogelijk is.

De onderteekening eener balans beteekent niet: „ik zweer, dat de balans juist is”, maar „nadat ik alles gedaan heb, wat van mij als accountant verwacht kan worden, ben ik tot de overtuiging gekomen, dat de balans juist is”.

Wij zien niet in, waarom datzelfde in vele gevallen na een contrôle der inventarisatie niet ten opzichte van den goederenvoorraad verklaard zou kunnen worden. In ieder geval kan de zekerheid even groot zijn als wanneer we af gaan op ceelen, welke toch ook door nietvakkundigen worden afgegeven.

Nemen we aan, dat de contrôle door deskundigen (als boven omschreven) een juistheidskans geeft van $100-d\%$
 contrôle door den accountant „ $100-d-a\%$
 opname uitsluitend door de beheerders „ $100-d-a-b\%$
 dan is het natuurlijk een onbewijsbare stelling, wanneer wij als onze meening te kennen geven, dat b veel grooter is dan a: doch dat b op zich zelf beshouwd zeer belangrijk kan zijn, zou direct ieder accountant kunnen bevestigen, die wel eens wat aan contrôle van inventarisatie gedaan heeft en eens het recht kreeg uit de school te klappen, welke verschillen hij daarbij vond.

Wie zich op het standpunt stelt: „alles of niets” moet iedere accountantscontrole verwerpen, want er zijn nog veel meer — en zelfs nog kwadere — kansen, dat een behendig fraudeur den nog zoo ter zake kundigen accountant om den tuin leidt. Wij zien bijv. niet in, waarom de Directie zooveel gemakkelijker den accountant een voorraad zou kunnen aantoonen, die er in werkelijkheid niet is doch (let wel, daarvan kan de accountant zich in ieder geval overtuigen) volgens de administratie behoort te

zijn dan dat zij, om slechts iets te noemen, reducties op inkopen in haar privé zak zou steken.

Indien de accountant al deze mogelijkheden tot een minimum beperkt, heeft hij datgene gedaan wat van hem verwacht kan worden en wordt algemeen erkend, dat hij nuttig werk doet.

Dat minimum is echter, wanneer alleen de Directie voor den goederenvoorraad instaat, niet bereikt.

Voor één ding echter zouden we willen waarschuwen.

De accountant moet niet in zijn verklaring speciaal naar voren brengen, dat hij de goederen geïnventariseerd heeft of voor de juistheid der opname instaat. In dat geval neemt hij den schijn op zich hieraan meer te hebben gedaan dan bij contrôle gebruikelijk is en een achteraf zich beroepen op ondeskundigheid zou dan moeilijk meer opgaan.

Ook hierin zouden we een algemeenen regel willen zien: een accountant, die eene verklaring afgeeft, dat de debiteuren alle solvabel zijn, dient er ook meer van te weten dan bij den gewonen gang der contrôle mogelijk is.

Daarom is het geven eener opsomming der contrôlewerkzaamheden zoo misleidend en gevaarlijk.

Doch waarvoor een accountant kan instaan, die zonder voorbehoud een balans voor accoord verklaart, staat nu toch wel ongeveer vast, zou althans onder vakgenooten vast kunnen staan.

JAMES POLAK

DE TAAK VAN DEN ACCOUNTANT TEN OPZICHTE VAN DE CONTRÔLE EN DE OPNAME VAN DEN GOEDERENVOORRAAD

In no. 1 van dit blad behandelde de heer *Dijker* de opname van den goederenvoorraad bij balanscontrole. Dit onderwerp, tezamen met dat van de controle van de goederenverantwoording bij doorlopende controle, komt herhaaldelijk in het geding bij de bespreking van de waarde van de accountantscontrole.

Ik kan de meening van den schrijver over de voorraadsopname niet deelen en waar die meening, met het overeenstemmend inzicht ten opzichte van de controle der goederenverantwoording, sterk gepropageerd wordt, ja zelfs in accountantsvergaderingen somtijds, al is dat dan niet onweersproken gebleven, beweerd wordt, dat die meening, of althans ongeveer die meening, onder accountants vaststaat, acht ik het noodig, dat ook eens van ander inzicht publiekelijk blijk gegeven wordt. Vandaar dit artikel.

De vragen waarover het gaat, zijn:

- Behoort een accountant, aan wien de administratieve controle eener onderneming is opgedragen, in ieder geval de geheele voorraadsadministratie te verifiëren?
- Behoort een accountant, aan wien de balanscontrole is opgedragen, in ieder geval den goederenvoorraad op te nemen en te waardeeren?
- Indien op a en b met „ja” te antwoorden is, heeft dan de accountant, die deze werkzaamheden niet heeft volvoerd, het recht, toch de balans te onderteekenen, maar met een of ander voorbehoud?
- Indien op a en b het antwoord ontkennend is, hoever gaat de verantwoordelijkheid van den accountant dan wel?

De bestaande reglementeering is hierbij niet als uitgangspunt te beschouwen, maar integendeel behoort de reglementeering bij de juiste beantwoording dier vragen aan te sluiten.

Door sommigen wordt betoogd, dat de accountantscontrole waardeloos is, wanneer niet de geheele goederenverantwoording post voor post geverifieerd wordt. *Dijker's* aanhef: „geen keten is sterker dan haar zwakste schakel” (natuurlijk op zichzelf volkomen juist) doet blyken, dat hij het daarmee eens