

omdat de zoodanig vast aangestelde medewerker zijn werkzaamheden dan beperkt ziet tot die gevallen, waarbij zijn patroon hem noodig heeft. Hij blijft daardoor in praktijk achter bij den zelfstandig werkenden raadgever, wiens blik juist door de vele verschillende vraagstukken breder ontwikkeld zal worden. Buitendien zal door de uitgebreidheid van het industriële terrein het inroepen van de hulp van raadgevende specialisten voor verschillende gevallen de voorkeur verdienen boven het toewijzen van alle zaken aan een medewerker-in-vesten-dienst.

Ik heb bij de voorgaande bespreking van de samenwerking van accountant en raadgevend ingenieur voornamelijk het oog gehad op bijstand, die industriële ondernemingen kan worden gegeven. De technische vraagstukken liggen in de meeste gevallen op het terrein van den werktuigkundigen en den electrotechnischen ingenieur. Ik heb reeds hiervóór gelegenheid gehad Uwe aandacht er op te vestigen, dat het beroep van den raadgever ingenieur zich ook uitstrekt op andere hoofddeelen van de technische wetenschap en zoo zou b.v. ook voor het civiel, bouwkundig en scheepsbouwkundig gebied de samenwerking nader onderzocht kunnen worden. Ik geloof, dat ook op die terreinen geen andere conclusies getrokken kunnen worden, waar het geldt den bijstand voor particuliere ondernemingen.

Doch ook voor wat zijn arbeid voor publiekrechtelijke lichamen als provincies, gemeenten en waterschappen aangaat, zal de raadgevend ingenieur een goed gebruik kunnen maken van eene hem geboden gelegenheid tot samenwerking met den accountant, die in zijne positie van controleur in de gelegenheid is om de autoriteiten op de wenschelijkheid te wijzen, om onpartijdige technische voorlichting in te roepen in al die gevallen, waarin men niet de beschikking heeft over ervaren deskundigen.

Tenslotte moge ik als mijn oordeel uitspreken, dat ook inzake financiële deelneming of credietverleening door banken zoowel als door personen aan particuliere bedrijven, slechts een gemeenschappelijk advies van accountant en raadgevend ingenieur de zoo noodige juiste voorlichting kan verschaffen.

Met de volgende conclusies meen ik mijne inleiding te kunnen samenvatten:

1°. De raadgevend ingenieur oefent evenals de accountant een zelfstandig beroep uit in volkomen onafhankelijkheid van zaken en personen, waaruit volgt dat samenwerking van deze beide raadgevers met volkomen behoud van de grondslagen, waarop beider beroep berust, kan plaats vinden.

2°. Het belang van den cliënt, zoowel als van beide raadgevers eischt, dat raadgevend ingenieur en accountant in gelijke zelfstandige positie tegenover den cliënt staan, dus op gelijk niveau, niet in onderling ondergeschikte positie.

3°. Het is voor den raadgevend ingenieur in vele gevallen van groote waarde bij de hem ter oplossing voorgelegde vraagstukken, op de medewerking te kunnen rekenen van den accountant aan de desbetreffende instelling verbonden, om door diens hulp betrouwbare statistische bedrijfsgegevens te verkrijgen en ook in de toekomst te doen verzamelen.

4°. Op het gebied der bedrijfseconomische adviezen is samenwerking tussehen accountant en raadgevend ingenieur onmisbaar, omdat van den toetssteen van het bedrijf: de bedrijfseconomie, het financieel- en commercieel-economisch gedeelte buiten de competentie van den raadgevend ingenieur en het technisch-economisch gedeelte buiten de bevoegdheid van den accountant ligt.

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

Onder dit hoofd komt in het eerste nummer van den eersten jaargang van het Maandblad voor Accountancy en Bedrijfs-huishoudkunde een artikel voor van de hand des Heeren *R. A. Dijker*, hetwelk ons aanleiding geeft op de daarin behandelde kwestie nader in te gaan.

Al kunnen wij ons met het slot van schrijvers betoog (van conclusie willen wij met opzet niet spreken) geheel vereenigen, namelijk dat in het algemeen stelling moet worden genomen tegen eene opname door of onder verantwoordelijkheid van den accountant, die niet terzake kundig is en zijne verantwoordelijkheid zou willen dekken met een beroep op zijne ondeskundigheid, zoo achten wij diens argumentatie en den aangegeven weg om tot verbetering te komen toch op nader te behandelen punten minder bevredigend.

In het midden latend, welke interpretatie van het hierop toepasselijk artikel van het Reglement van Arbeid de juiste is en welke eischen de accountant zichzelf dientengevolge ten aanzien van de voorraadopname heeft te stellen, gevoelen wij ons geroepen er met nadruk op te wijzen, dat principieel onderscheid moet worden gemaakt tussehen:

- a. de administratieve controle van het winsteijfer der goederenrekening (en andere soortgelijke rekeningen) en de administratieve controle van het voorraadeijfer derzelfde rekening;
- b. de administratieve controle van den voorraad, die volgens de boeken aanwezig moet zijn (boekvoorraad) en de opname van den voorraad, die in natura aanwezig is (materieele voorraad).

Het moge waar zijn, dat in de praktijk, in navolging wellicht van vele elementaire leerboeken, bij de winstbepaling op de goederenrekening de werkwijze wordt gehuldigd, als door collega *Dijker* in zijn artikel bedoeld, en wel door de te becijferen winst uitsluitend afhankelijk te stellen van de uitkomst der voorraadopname, niet juist achten wij het, althans van een algemeen accountantsstandpunt beschouwd, daarin een zwakke schakel in de keten der overigens volledige controle te zien.

Er is namelijk in dat geval geen sprake van een zwakke schakel doch van een ontbrekende schakel, zooals hieronder nader zal worden uiteengezet.

Als reeds gezegd is er wel degelijk onderscheid te maken tussehen de controle van het voorraadeijfer en die van het winsteijfer der goederenrekening.

Stelt de accountant zich tot taak een volledige controle van de Balans en Verlies- & Winstrekening, zooals die blijkens het Reglement van Arbeid verlangd wordt, teneinde de Balans en Verlies- & Winstrekening te kunnen goedkeuren, zoo behoort de controle zich zeer zeker mede uit te strekken tot het winsteijfer der goederenrekening.

Het op indirecte wijze afleiden dezer winst uit het voorraadeijfer is, nog geheel afgezien of die voorraad al of niet door den accountant aanwezig en juist gewaardeerd bevonden is, geen controle van dien winstpost, doch slechts een *rekensom*, die geen ander resultaat oplevert dan dat met volkomen negatie van wie weet hoeveel ongerechtigheid een zoogenaamde sluitende Balans wordt bereikt.

Het resultaat kan immers slechts dan juist zijn, indien zekerheid bestaat, dat in de boeken met alle mutaties is rekening gehouden en deze zekerheid is het die de accountant op de onder-

havige wijze juist niet heeft kunnen bereiken.

Gezien de op dit punt, in tegenstelling met de voorschriften betreffende de controle van den voorraad, zeer duidelijke bepalingen van het Reglement van Arbeid, moet een dergelijke controle ten aanzien van de vaststelling van het winsteijfer der goederenrekening en dus ook ten aanzien van de Verlies- en Winstrekening als volledig worden aangemerkt, zoodat derhalve de accountant gehouden is bij zijne onderteekening eener zoodanige Verlies- en Winstrekening het daardoor noodzakelijk voorbehoud te maken.

Op de middelen die den accountant, volkomenheid der boekhouding vooropstellende, ten dienste staan om de goederenwinst wel volledig te controleeren heeft de geachte schrijver reeds in zijn artikel met enkele woorden gewezen, zoodat een verdere opsomming of behandeling daarvan hier gevoeglijk achterwege kan blijven.

Wat het tweede hiervoor door ons gemaakte onderscheid betreft scharen wij ons aan de zijde van hen die den accountant wel verantwoordelijk gesteld willen zien voor de juistheid van den boekvoorraad doch niet, althans in het algemeen niet, voor het bestaan van den op de Balans vermelde voorraad.

Een beroep op de hierop van toepassing zijnde bepaling van het Reglement van Arbeid gaat hierbij niet op, omdat het betreffende artikel tengevolge van zijne onbepaaldheid voor verschillende uitlegging vatbaar is. Als reeds hiervoor gezegd willen wij hier niet treden in de al of niet juiste interpretatie van bedoeld artikel, doch ons bepalen tot eene beschouwing van de accountantstaak van een zuiver objectief standpunt bezien.

Dat de accountant, die en de Balans en de Verlies- en Winstrekening onderteekent, althans naar onze overtuiging, verantwoordelijk gesteld moet worden voor de juistheid van den boekvoorraad, zoowel quantitatief als geldelijk, behoeft na het hiervoor behandelde geen nader betoog.

Anders is het echter gesteld ten aanzien van de plicht tot vaststelling van het bestaan en den eigendom van dien voorraad. Op dit punt schijnen de meeningen uiteen te loopen.

Houdt men rekening met het doel der (wederom veronderstelde) algeheele controle, dan zou men, consequent zijnde, van den accountant, die zich van het bestaan van tal van minder gewichtige actiefposten, als kassaldi, voorradige postzegels, rentezegels e.a., als regel met groote nauwgezetheid vergewist, toch zeer zeker mogen verlangen, dat hij zich mede van het bestaan en den eigendom van de dikwijls tot belangrijke bedragen aanwezige voorraden overtuigt.

Toch meenen wij, dat theorie en practijk hier in conflict kunnen komen. Het bovenstaande zou immers slechts dan logisch en normaal te achten zijn, indien het voor den accountant steeds uitvoerbaar ware, zijn arbeid mede tot het opnemen en beoordeelen der voorraden uit te strekken.

De vraag nu, of de accountant in het algemeen gesproken competent geacht mag worden zijn taak mede tot de materiele controle van den voorraad uit te strekken, wordt dezerzijds, in hare algemeenheid bezien, met stelligheid ontkennend beantwoord.

Het wil ons dan ook toeschijnen, dat, in afwijking van de bij sommigen gangbare meening, het aanbeveling kan verdienen, den accountant te ontslaan van diens verantwoordelijkheid ten aanzien van de juistheid en volledigheid der voorraadopname, zoodat diens verantwoordelijkheid te dien aanzien beperkt blijve tot de juistheid van den boekvoorraad, een en ander met dien verstande, dat, inplaats van den accountant de taak der voorraadopname als plicht op te leggen, de accountant vrijgelaten worde om voor ieder geval afzonderlijk te kunnen beoordeelen hoever hij zijne verantwoordelijkheid op het onderhavige punt

kan en mag uitstrekken.

Wil de accountant, zich in een bepaald geval competent achtende, zijn arbeid uitbreiden tot de voorraadopname en dan ook de daaraan verbonden verantwoordelijkheid dragen, dan moet hem zulks vrij staan. Wil hij zich op het onderhavige punt door een deskundige doen bijstaan (een oplossing der moeilijkheid die ons minder bevredigt) dan zal ook dat hem vrij kunnen staan, hetzij onder eigen verantwoordelijkheid, hetzij onder verantwoordelijkheid van dien deskundige.

Niet juist blijven wij het echter achten, den accountant te noodzaken zich te begeven op een terrein, hetwelk valt buiten zijne competentie en dientengevolge eene verantwoordelijkheid op hem te laden, die hij niet dragen kan. Bovendien wordt hierdoor bereikt, dat de opdrachtgever slechts in schijn zekerheid krijgt ten aanzien van de materiele juistheid van een der belangrijkste balansposten.

Wil men den door ons aangegeven weg inslaan, dan behoeft dat nog niet in te sluiten, dat in de accountantsverklaring geen melding van de al of niet verrichte voorraadopname zou behoeven te worden gemaakt.

Gezien het gewicht der voorraadopname als op zichzelf staande controle-maatregel, zouden wij er juist de voorkeur aan geven, indien de accountant verplicht werd bij zijne balansonderteekening te vermelden, of de voorraadopname onder zijne verantwoordelijkheid heeft plaats gehad en zoo niet onder wiens verantwoordelijkheid dan wel.

Naar vanzelf spreekt zal hij zich dan echter in die gevallen waarin hij zijn taak wél tot de voorraadopname uitstrekt bewust moeten zijn, dat hij zich voor de juistheid en volledigheid daarvan vrijwillig en volledig verantwoordelijk stelt en wel zonder dat eenig reglement of eenige usantie hem daartoe noodzaakt.

Resumeerende zal naar onze overtuiging slechts een algemeen bevredigende regeling bereikbaar zijn, indien ten aanzien van de controle van de goederenwinst en den goederenvoorraad het volgende standpunt wordt gehuldigd:

1. Onderteekening door den accountant van de Verlies- en Winstrekening is, voorzover betreft de goederenrekening, alleen mogelijk indien een volledige controle van de goederenwinst heeft plaats gehad en wel afgescheiden van de voorraadbepaling;
2. Voor de onderteekening der Balans is ondermeer noodig, dat de accountant de juistheid van den boekvoorraad zoowel quantitatief als geldelijk aan de hand der boekhouding heeft gecontroleerd;
3. Voor de onderteekening van de Balans wordt niet van den accountant verlangd, dat hij zich heeft overtuigd van het bestaan van den voorraad, met dien verstande dat hij wel verplicht is in zijne verklaring te vermelden of de voorraadopname door hem en onder zijne verantwoordelijkheid is geschied en zoo niet, onder wiens verantwoordelijkheid zulks dan wél heeft plaats gehad.

Op deze wijze stellen wij ons voor te bereiken eenerzijds, dat de accountant, al of niet in overleg met zijn opdrachtgever, vrij zal zijn zélf te beslissen of hij buiten de hem volgens voorschrift opgelegde taak de controle tot de voorraadopname zal uitstrekken en anderzijds, dat de opdrachtgever of andere belanghebbenden uit de accountantsverklaring steeds zullen kunnen zien, hoever de arbeid en daarmee de verantwoordelijkheid van den accountant zich ten aanzien van de voorraadopname uitstrekt.

Wm K. de B.

Naschrift

Met genoegen constateeren wij, dat collega *Wm K. de B.*

zich vereenigt met het slot, tevens de kern van ons betoog, n.l. dat de accountant, die den goederenvoorraad opneemt en niet volkomen terzake kundig is, zich tot dekking van zijn verantwoordelijkheid niet op zijn ondeskundigheid mag beroepen.

Wanneer men tevreden is met een winstbepaling, welke enkel en alleen afgeleid is uit de voorraadopname, dan is het inderdaad beter om te spreken van een „ontbrekende” schakel dan van een „zwakke” schakel. In de meeste gevallen zal den accountant evenwel wel eenig administratief hulpmiddel ten dienste staan, om althans eenigermate zich langs anderen weg een oordeel te vormen over de juistheid der winstbepaling. Wij zijn van meening, dat hij dit middel altijd moet toepassen, dus ook, wanneer hij alleen de balans controleert.

Wij kunnen ons moeilijk vereenigen met het voorstel van den inzender om de verantwoordelijkheid van den accountant zich niet verder te doen uitstrekken dan tot de juistheid van den boekvoorraad. De boekvoorraad is een administratief begrip; ter beoordeeling van de juistheid van de balans is het noodig te weten de werkelijke voorraad. Wanneer de accountant de balans goedkeurt, mag o.i. zonder meer worden verondersteld, dat hij den voorraad werkelijk, en niet alleen in de boeken aanwezig heeft bevonden.

Volkomen accoord gaan wij met het standpunt van den inzender, waarbij hij het onjuist acht, den accountant te noodzaken zich te begeven op een terrein, hetwelk valt buiten zijn competentie, en verantwoording op zich te nemen, die hij niet dragen kan. Wij deelen zijn gevoelen, dat daardoor alleen wordt bereikt, dat de opdrachtgever slechts in schijn zekerheid krijgt van de materiele juistheid van een der belangrijkste balansposten.

Bij het résumé merken wij op:

- 1°. Afgezien van het feit, dat onderteekening van de winstrekening alleen, wel tot de zeldzaamheden zal behooren, komt het ons voor, dat de volledige controle van de goederenwinst niet wel mogelijk is, zonder zich te overtuigen van de aanwezigheid en de waarde der op het eind van de boekingsperiode nog resterende goederen.
- 2°. Blijkens bovenstaande opmerkingen kunnen wij ons met deze stelling niet vereenigen en wij zijn van oordeel, dat het cijfer van den boekvoorraad weinig of niets zegt bij de beoordeeling van de werkelijke juistheid van de balans.
- 3°. Wij erkennen eenerzijds, dat opname door deskundigen lang niet altijd practisch mogelijk is, maar stellen anderzijds vast dat:
 - a. een ondeskundige opname weinig of geen waarde heeft;
 - b. een voorbehoud in de accountantsverklaring de geheele goedkeuring van de balans op losse schroeven zet.

Een oplossing uit deze moeilijkheid, welke ons volkomen zou kunnen bevredigen, hebben wij niet kunnen vinden, wij zien ze ook niet in hetgeen hier onder nummer 3 wordt voorgesteld.

R. A. D.

DE VOORUITZICHTEN EN DE OPLEIDING VOOR HET BEROEP VAN ACCOUNTANT

Kort verslag van de lezing over bovengenoemd onderwerp, gehouden voor de Amsterdamsche Vereeniging van Assistenten van het Nederlandsch Instituut van Accountants op 11 Maart 1924, door den heer R. A. Dijker.

Allereerst wil spreker er op wijzen, dat men, wanneer men

de vooruitzichten, die het beroep van accountant biedt, beziet, men onderscheid moet maken tusschen:

- a. de public-accountant en
- b. de accountant-ambtenaar, handels- of bankemployé of koopman.

Nog niet lang geleden verstond men onder „accountant” uitsluitend een „public-accountant”. De heer Van Dien, de bekende Amsterdamsche accountant, blies indertijd in „Accountancy” November 1915 alarm, omdat de titel van „accountant” aan ambtenaren zou worden verleend. Een accountant-ambtenaar, beweerde hij, is een „vierkante cirkel”. Spreker heeft er toen in „De Accountant” reeds op gewezen, dat de titel van accountant wel moet worden onderscheiden van het beroep van „public-accountant”. Evenmin als elk Mr. in de rechten zich vestigt als advocaat en procureur, evenmin gaat elk accountant in de praktijk van het vak.

Wat nu betreft de vooruitzichten voor jongelieden, die voor accountant gaan studeeren ten opzichte van het beroep van „public-accountant”, is spreker van meening, dat deze vooruitzichten zijn verminderd. In de oorlogsjaren en de eerste naoorlogsjaren heeft het beroep een hoogen vlucht genomen. Het aantal kantoren is uitgebreid en ook de bestaande oudere kantoren hebben hun relaties sterk zien toenemen. Het zal voor hen die volgen, veel moeilijker zijn, nieuwe accountantskantoren te stichten of zich een praktijk als public-accountant te verwerven dan eenige jaren geleden. Wanneer men geen deel uitmaakt van een bestaande organisatie, waarin men automatisch in de uitoefening van het beroep komt, dan is de kans om in de praktische uitoefening van het beroep te komen, ongetwijfeld geringer dan voorheen.

Iets geheel anders is het, zegt spreker, met de vooruitzichten voor den accountant als ambtenaar, hetzij bij den Staat, Gemeente of in een particulier bedrijf. Naast de opleiding voor wetenschappelijke vakken en beroepen, waarvoor spreker noemt het beroep van geneesheer, ingenieur, apotheker, e.d., heeft men de opleiding voor rechtsgeleerde, welke is gebaseerd op breeder grondslag en ook voor een deel de economische studie en in het bijzonder den economischen samenhang bevat. Daaruit valt te verklaren, dat voor die betrekkingen, waarvoor geen wetenschappelijke opleiding bestond, men was aangewezen uitsluitend op den Mr. in de rechten, omdat hij alleen over een universeele kennis beschikte, en een vooropleiding had genoten, welke waarborgen bevatte voor een breeder inzicht in de praktijk van het bedrijfsleven.

Intusschen is het economisch- en in het bijzonder het bedrijfsleven steeds ingewikkelder geworden en ten slotte een afzonderlijke vakstudie gaan eischen. Hieruit is gevolgd de oprichting van de Handels Hoogeschool te Rotterdam en het instellen van een bedrijfseconomische faculteit aan de Universiteit te Amsterdam. Spreker ziet in het bedrijfsleven en in het economisch leven van den Staat en de Gemeente nog een zeer groot arbeidsveld voor den bedrijfseconoom, die met den titel van accountant de waarborg biedt, dat hij zich theoretisch heeft bekwaamd in de economische bedrijfsleer en haar statistiek „de comptabiliteit”. Hij wijst hierop op de leidende posities in de bankwereld, op de functies van administratief en commercieel directeur bij groote industriele- en handelondernemingen, op de Staats- en Gemeentebedrijven en op de deels administratieve, deels economische bemoeienissen van de overheid met de particuliere bedrijven, welke andere eischen aan de hoofdamttenaren gaan stellen, dan voorheen het geval was.

Wanneer men den titel van accountant beschouwt zooals spreker dien wil beschouwen, dan moet men betreuren, dat som-