winstbecijfering bij het teekenen van de balans. Een winstrekening, niet op organische calculatie gebaseerd is fout; rekent te groote winst en de accountant, die deze teekent is naar mijn meening evenzeer en misschien nog in sterker mate in gebreke als een accountant, die een speculatie-winst als normaal bedrijfsresultaat erkent.

Drs. ABR. MEY

HET ACCOUNTANTSWEZEN IN NOORWEGEN

Daar de controle van Naamlooze Vennootschappen de vaste economische grondslag van het accountantsberoep in de meeste landen vormt, zal men in het algemeen bekend moeten zijn met de eventueel bestaande desbetreffende wettelijke bepalingen of de gebruiken, die ten opzichte dezer controle in een zeker land gelden, zal men een juist beeld van de ontwikkeling en de beteekenis van het accountantsberoep aldaar verkrijgen. Stellig geldt dit van de landen van Noordelijk Europa en daarom zal ik aan de beschrijving van het accountantswezen in Noorwegen een korte schets van de wettelijke regeling der controle van het beheer bij de Noorsche Naamlooze Vennootschappen laten voorafgaan.

Eerst in 1910 werd een wet, regelende de Naamlooze Vennootschap en de Commanditaire Vennootschap, door het Noorsche Parlement aangenomen. Volgens deze wet zijn er twee organen, die in opdracht van de Algemeene Vergadering van Aandeelhouders de controle van het beheer en van de administratie der Mij. kunnen uitvoeren, t.w. het college van Commissarissen en accountants. Slechts indien de Statuten dit uitdrukkelijk bepalen moet door de Algemeene Vergadering een *Raad van Commissarissen*, uit ten minste drie aandeelhouders bestaande, worden gekozen. Dit college heeft niet slechts op het beheer der Directie, doch ook op de boekhouding toe te zien en moet ten minste eenmaal per jaar, op ongezetten tijd en zonder voorafgaande mededeeling, de kas en eventueel de effecten opnemen. Dit instituut heeft in Noorwegen betrekkelijk geringe beteekenis verkregen, althans van uit het gezichtspunt van een *zaakkundige* en daadwerkelijke controle. Wij kunnen ons daarom verder bepalen tot de wettelijke regeling t.o.v. den accountant.

Bestaat er een college van Commissarissen, dan is dit verplicht een of meer accountants de controle der boekhouding der Vennootschap op te dragen. Is er zulk een college niet, dan moet de Algemeene Vergadering den accountant kiezen. Omtrent de vereischten, waaraan de accountant moet voldoen (zijn kwalificatie) is niets voorgeschreven. Echter is het uitdrukkelijk verboden leden van het bestuur en hun ondergeschikten of naaste betrekkingen als accountants te benoemen. De accountants mogen noch debiteuren, noch borgen, noch geëndosseerden ten opzichte van de Maatschappij zijn.

Oorspronkelijk bevatte de wet op de N.V. in het geheel geen bepalingen omtrent de wijze, waarop de controle moest worden uitgeoefend, noch over hetgeen het rapport van den accountant moest bevatten. Het gevolg daarvan was, dat een groot aantal controles, zoo niet de meerderheid, uit een oogpunt van vakkundigheid recht gebrekkig zijn uitgeoefend; men heeft de opdracht dikwijls als een zuivere vormkwestie opgevat, zoodat het rapport van den accountant van geringe waarde voor de aandeelhouders was. Doordat in de laatste jaren meer en meer naar geautoriseerde accountants (op welken wij hieronder terugkomen) werd gevraagd, is er een wezenlijke verbetering in dien toestand gekomen. Anderzijds heeft men echter ook bij vergelijking van een beroeps- met een „amateurs"-accountant het gemis van nadere voorschriften omtrent de uitvoering der controle sterk gevoeld, hetgeen ten slotte ertoe heeft geleid, dat het Ministerie van Handel dit jaar (24 Januari 1931) bepaalde „Regelen betreffend de plichten van den accountant gedurende de uitoefening van zijn controlewerkzaamheid bij Naamlooze Vennootschappen (Banken op aandeelen uitgezonderd) en Commanditaire Vennootschappen" heeft uitgevaardigd.

Op deze nieuwe bepalingen komen wij nog terug. Vooraf willen wij ons echter met de ontwikkeling en den tegenwoordigen vorm van het accountantswezen in Noorwegen bezighouden.

De bovengenoemde Noorsche wet, betreffende de Naamlooze Vennootschappen, biedt op zich zelve een geschikten grondslag voor de keus van gekwalificeerde accountants ten behoeve der controle der maatschappijen. Doch bij het ontstaan dier wet had men in Noorwegen, evenals in de andere Skandinavische landen, slechts betrekkelijk weinig deskundigen, die een goede opleiding hadden gehad en zelfstandig het beroep uitoefenden. Het gevolg daarvan was, dat men, ten minste aanvankelijk, bijna uitsluitend als accountants personen uit het zakenleven koos of lieden, die eenig verstand van boekhouden hadden; hetgeen uiteraard niet altijd in het werkelijk belang der aandeelhouders was.

Dat er echter reeds ten tijde van het tot stand komen der wet een werkelijke behoefte aan vakkundige accountants bestond, blijkt uit de omstandigheid, dat de *Handelskamer* te Christiania (Oslo) juist in 1910 het besluit nam door haar Beurs en Handelscomité *accountants autorisatie te verleenen*. De voorwaarden tot het verkrijgen der autorisatie waren in het kort de volgende:

Leeftijd ten minste 26 jaar; 5 jaar accountantspraktijk en het ondergaan van een accountantsexamen, dat aanvankelijk betrekkelijk licht was, doch met den tijd belangrijk zwaarder is geworden.

Andere Kamers van Koophandel in Noorwegen hebben langzamerhand het door de hoofdstad gegeven voorbeeld gevolgd. Dientengevolge hebben in verschillende steden in den loop der jaren zeer veel accountants autorisatie verkregen. Sedert eenige jaren noemen deze lieden zich *„börsenautorisierten Revisoren"*. Uit het feit, dat hun aantal in 1930 ca. 240 bedroeg, waartegenover in datzelfde jaar er in Denemarken ca. 60, in Zweden 45 en in Finland ca. 35 geautoriseerde accountants waren, kan men afleiden, dat in Noorwegen minder strenge eischen voor het verkrijgen der autorisatie gelden dan in de andere drie Noorsche landen. Niet slechts werden in Noorwegen geringe eischen gesteld met betrekking tot de theoretische vakopleiding, doch deze „börsenautorisierten Revisoren" behoefden óók niet, zooals hun gelijknamige collega's in de andere landen, het accountantsberoep uitsluitend uit te oefenen, zelfs niet als hoofdberoep. Het grootste deel dezer personen bestaat dan ook uit menschen, die in verschillende zaken werkzaam zijn.

Daar de bepalingen omtrent de autorisatie in het Rijk niet geheel uniform waren en bovendien een onbeteekenende Vereeniging van deskundigen van geringe kwaliteit begonnen was haar leden „autorisatie" als accountants te verleenen, beproefde men tot een betere regeling te komen, door de invoering van het Instituut van de van *staatswege geautoriseerde accountants*, zooals dit reeds sedert 1909 in Denemarken bestaat. In Februari 1929 werd dan een wet inzake de „staatsautorisierten Revisoren" aangenomen. Volgens deze wet is het aan alle personen (behalve aan de op dat moment levende börsenautorisierten Revisoren) verboden de aanduiding „Revisor" in verbinding met het woord „autorisiert" in het openbaar of bij de uitoefening hunner werkzaamheden te gebruiken, voor zoover zij niet, ingevolge de bepalingen dier wet, van rijkswege geautoriseerd zijn. De voorwaarden voor autorisatie zijn: Leeftijd ten minste

27 jaar; 5 jaren accountantspraktijk na het 20ste levensjaar, het ondergaan van een examen (in controletechniek en balanskritiek, handelstechniek, inbegrepen boekhouding en recht). Merkwaardigerwijze schrijft ook deze accountantswet niet uitdrukkelijk voor, dat het werk als *beroep* moet worden verricht. Wel mag de „staatsautorisierte Revisor'' direct noch indirect tot het bedrijf, waarbij hij accountant is, in een concurrentie- of een afhankelijksheidsverhouding staan. Ook mag hij geen opdrachten aannemen van firma's, welker leiding in de handen van iemand ligt, met wien hij van nabij is verwant. Voor het overige kan hij zelfstandig zakenman, directeur eener Maatschappij, beambte of in betrekking bij particulieren zijn.

De zorg voor de examens is toevertrouwd aan een bij de wet regelende het accountantswezen, ingestelden „Revisorenrat'', die uit drie leden bestaat en door den Minister van Handel wordt benoemd. Deze raad moet ook het Ministerie van Handel ter zijde staan bij de handhaving van de wet.

De zeer algemeen geformuleerde wettelijke bepalingen inzake de exameneischen (de nadere regeling moest door den Revisorenrat worden uitgewerkt) en de wijze, waarop de Revisorenrat werd samengesteld (slechts één der leden had ervaring van eenige beteekenis als accountant en dit nog slechts in nevenberoep) deden vreezen, dat veel te lichte eischen bij het examen zouden worden gesteld. De uitkomst van het eerste examen — dat in het voorjaar 1930 werd gehouden — toonde echter aan, dat men klaarblijkelijk er op uit was geweest, om de vragen moeilijk te maken (toch zijn zij bij lange niet zoo moeilijk als bij de overeenkomstige examens in Zweden en Denemarken) en dat men ook bij de beoordeeling der antwoorden streng is opgetreden. Van de ongeveer 200 personen, die zich oorspronkelijk voor het examen hadden aangemeld, verkregen slechts 80 verlof om het examen af te leggen; van dezen hebben slechts 51 het ondergaan. Een der candidaten trok zich terug; 50 zijn thans „staatlich autorisiert''. Een deel der „börsenautorisierten'' personen heeft er van af gezien om aan het examen deel te nemen. Daaronder bevindt zich b.v. de zeer geziene beroepsaccountant *Thomas I. Dybwad,* schrijver van een zeer verdienstelijk leerboek over de accountantstechniek. Den Hollandschen collega's is hij als vertegenwoordiger der Noorsche accountants op het congres te Amsterdam in 1926, bekend. Het spreekt vanzelf, dat deze personen, die in de praktijk goed ingeburgerd zijn en leden zijn van de zeer actieve Vereeniging van „börsenautorisierten Revisoren'' (opgericht 1910, voorzitter *T. Dybwad*) hun beroep blijven uitoefenen.

De „staatsautorisierten'' accountants hebben 12 October 1930 een vereeniging opgericht: „Norges statsautoriserte Revisors Forening'', voorzitter *Ch. Sommerschild.* Voorloopig heeft men dus met twee verschillende vereenigingen van Noorsche accountants te doen.

Eerst ca. anderhalf jaar nadat de Noorsche wet inzake de „staatsautorisierten'' accountants was aangenomen, vaardigde het Ministerie van Handel nadere voorschriften over hun plichten uit. Daarin zijn twee punten van groot algemeen belang, die hier in het kort zullen worden vermeld.

Het een heeft betrekking op het *gebruik van assistenten.* Men heeft in Noorwegen aan deze vraag reeds sedert lang bijzondere opmerkzaamheid geschonken, voornamelijk omdat men het ontstaan wilde verhinderen van zeer groote accountantsfirma's onder leiders van geringe verantwoordelijkheid en met een menigte goedkoope, ongeoefende hulpkrachten. Zoo mogen b.v. de „börsenautorisierten'' accountants niet meer dan twee assistenten hebben en dan nog slechts onder bepaalde voorwaarden. Tegenover de „staatsautorisierten'' accountants is men iets vrijgeviger geweest, daar deze bij de contrôle van groote ondernemingen alsook bij toevallig voorkomende groote opdrachten zooveel assistenten mogen te werk stellen als het werk noodig maakt. Voor het overige heeft iedere accountant het recht om drie assistenten in zijn dienst te hebben. (Dispensatie door het Ministerie van Handel in bepaalde gevallen). De assistenten moeten aan zekere eischen ten opzichte van hun theoretische ontwikkeling voldoen; bepaalde gegevens omtrent ouderdom, opleiding enz. moeten aan het Ministerie worden verstrekt en zij moeten schriftelijk een belofte van geheimhouding beeedigen. Men bespeurt achter deze voorschriften duidelijk den Britschen invloed.

Het tweede punt, en dit is klaarblijkelijk aan Denemarken ontleend, is, dat de van staatswege geautoriseerde accountant voor iedere onderneming, die hij contrôleert, een gebonden en gepagineerd contrôle-aanteekenboek moet houden, waarin hij onder andere het volgende moet aanteekenen: alle bezwaren, die hij gedurende de uitvoering van de opdracht heeft te berde gebracht, de documenten en inlichtingen, die door hem gevraagd, doch geweigerd zijn; verder bij verandering van accountant, de reden, waarom dit geschiedde. Wanneer, binnen redelijken termijn, met de door den accountant gemaakte opmerkingen geen rekening werd gehouden, dan moet de accountant daarvan mededeeling aan zijn opdracht gever doen en van deze mededeeling eveneens in het aanteekenboek melding maken. Wordt ook dan nog niet tot zijn tevredenheid aan zijn wenschen voldaan, dan kan de accountant op eigen verantwoording beslissen of hij de opdracht ten einde zal brengen of niet. Het hoofd der gecontrôleerde onderneming moet het contrôle register gedurende 10 jaren bewaren. (Hoe daaraan de hand kan worden gehouden is mij niet geheel duidelijk). De voorschriften inzake het houden van een contrôle register komen mij over het geheel zeer goed voor: klaarblijkelijk hebben zij tot doel de continuïteit der contrôle te verzekeren, in het bijzonder voor de gevallen, dat een accountant, ten gevolge van (allicht ten volle gemotiveerde) bezwaren tegen het gedrag der Directie ingebracht, niet werd herkozen. Naar mijn meening verdienen zij ook voor andere landen de aandacht.

Kent men de betrekkelijk zeer strenge bepalingen over de plichten der van staatswege geautoriseerde (als ook der „börsenautorisierten'') accountants, dan zal men gemakkelijker begrijpen, waarom het Noorsche Handelsministerie onlangs ook bepalingen omtrent de plichten van accountants van Naamlooze Vennootschappen heeft vastgesteld, zooals reeds in het begin van dit artikel werd vermeld. Het zou namelijk een klaarblijkelijk onrecht tegenover de beroepsaccountants zijn, indien voor hen wezenlijk strengere voorschriften voor de uitvoering van gewone contrôle-opdrachten van Naamlooze Vennootschappen zouden gelden dan voor leeken. De gewichtigste der hier bedoelde bepalingen mogen hier worden opgenoemd. Allereerst is aan den N.V.-accountant uitdrukkelijk het recht toegekend, alle stukken en inlichtingen te verlangen, die voor de contrôle der boeken en balans noodig zijn. Hij mag niet verklaren, dat de boeken juist zijn, als hem het ter beoordeeling noodige materiaal niet werd voorgelegd. Hij moet er op toezien, dat alle posten goed zijn geboekt en overeenstemmen met de genomen besluiten; verder, dat de boekhouding overzichtelijk en volledig is en een juist beeld van den gang der zaken geeft. Ook moet hij er op letten, dat de boekhouding steeds bij is. De assistenten, noodig voor het werk, moeten door de commissarissen, resp. de Algemeene Vergadering, met goedvinden van den accountant worden aangesteld; deze is ten volle verantwoordelijk voor hun werk. Dan nog zijn er voorschriften gegeven over de mededeelingen, die de accountant over de Maatschappij doen moet aan de Directie, het college van Commissarissen en de Algemeene Vergadering. Voor het overige is hem strikte geheimhouding opgelegd. Aan alle accountants der N.V. (dus niet slechts den geautoriseerden) is het houden van een *contrôleregister* voor iedere gecontroleerde maatschappij tot plicht gemaakt. Met be-

trekking tot den inhoud daarvan gelden ten naaste bij de zelfde voorschriften, die voor dit register aan de „staatsorganisierten" accountants zijn opgelegd.

Ten slotte bevatten de nieuwe bepalingen voor de N.V.-accountants ver gaande voorschriften met betrekking tot den *inhoud van het Rapport*. Behalve de (reeds sedert lang in Groot Brittannië geldende) bepalingen over de verklaring van den accountant, waaruit blijkt of hij al de door hem verlangde inlichtingen over de boekhouding en de balans heeft ontvangen, of de balans een juist beeld van den toestand der maatschappij en der bedrijfsuitkomsten geeft enz., wordt voorgeschreven, dat de accountant in het rapport uitdrukkelijk melding moet maken van de inventarisaties, die hij heeft verricht, van de door hem bij de waardeering van goederen, effecten en dergelijke gevolgde beginselen, alsmede van eventueel uit de balans niet blijkende verplichtingen.

Daar deze voorschriften eerst met 1 Februari 1931 van kracht zijn geworden, is het thans nog te vroeg om over hun werking een oordeel uit te spreken. Slechts dit zij gezegd, dat deze regelen zoo streng en uitvoerig zijn, dat in de toekomst nauwelijks andere personen opdrachten als N.V.-accountants in Noorwegen consciëntieus zullen kunnen uitvoeren, dan dezulken, die met de vakkundige uitoefening van dergelijke werkzaamheden ten volle vertrouwd zijn. Dit zal er waarschijnlijk toe bijdragen, dat in de toekomst in alle groote Noorsche Naamlooze Vennootschappen slechts ervaren beroepsaccountants, bij voorkeur geautoriseerde accountants, zullen worden gekozen.

O. SILLEN

LASTIGE GEVALLEN

De bedoeling van deze rubriek is gelegenheid te bieden lastige gevallen, die zich in de praktijk den accountant in zijn beroep voordoen of kunnen voordoen, — lastig, omdat er een onoplosbare tegenstrijdigheid tusschen theorie en praktijk schijnt te bestaan — hier ter sprake te brengen, resp. ter oplossing aan den lezer voor te leggen. De Redactie doet een voortdurend beroep op allen, die op zulke „gevallen" stuiten, om ze te formuleeren en bij den Secretaris in te zenden.

EXAMEN-VRAAGSTUKKEN

Red.: Drs. ABR. MEY en Drs. J. PAARDEKOOPER

Vraagstuk IV. C. November 1930

Vaststelling der schade veroorzaakt door vertraagde heropening van een dames mode-magazijn, als gevolg van de late levering der inrichting

1. ALGEMEENE OPMERKING

Het vraagstuk is meer een theoretisch-bedrijfshuishoudkundige „casus" dan een vraagstuk van cijferbeoordeeling. Dit bedoelt uiteraard geen critiek op de samenstellers, maar meer een aanwijzing aan studeerenden, dat ook vraagstukken van zoodanigen aard op het C.-examen kunnen en moeten worden verwacht. De uitwerkig moet dus trachten zooveel mogelijk principieel te blijven; het practische geval heeft in de opgave meer een illustratief karakter en men handhave dat in de uitwerking.

2. HET PROBLEEM

De winkel is — door schuld van den leverancier der technische inrichting — te laat geopend, heeft, niet alleen het seizoen gemist, maar ook den extra-omzet die gemaakt zou zijn, indien tijdige opening extra-afnemers (in het algemeen gelegenheidskoopers, die maar zelden vaste klant worden) had aangelokt.

Behalve dus, dat in de desbetreffende maand minder is verkocht dan normaal en de winst daardoor dus gebruikt is, heeft men dien gelegenheidsafzet gemist, waarvoor men zich wel (aangenomen de leider is een goed koopman) heeft ingedekt. De opruiming heeft dat overschot gespuid, maar met verlies.

Benadering der schade is gewenscht, controle zal practisch zeker noodig zijn, maar het vraagstuk verlangt de behandeling niet. In een practisch geval zou deze zeker niet achterwege kunnen blijven, tenzij een collega gecontroleerd heeft.

3. DE BEPALING VAN DEN OMZET

Om den omzet van de desbetreffende maand te leeren kennen zullen we verschillende factoren moeten onderzoeken. In de eerste plaats welke is de normale ontwikkeling (de „trend") van den omzet; ten tweede, wat is de seizoenmatige beteekenis (de seizoenindex) van de desbetreffende maand ten aanzien van het maand-gemiddelde ($^1/_{12}$ van den jaaromzet);[1]) ten derde welken invloed kan de conjunctuur gehad hebben. Dit zijn algemeen geldende invloeden waarbij voor dit geval nog komt de vraag, welke de vermoedelijke invloed geweest zal zijn van de weersgesteldheid, of er tusschen den tijd van het geven der inkooporders en de desbetreffende verkoopmaand onverwachte mode-veranderingen geweest zijn of aan te nemen is dat door de verbouwing zelfs een winstvergrooting zou hebben plaats gehad, ongeacht de boven reeds genoemde gelegenheidsverkoop der openingsdagen.

a. de trendbepaling.

Uit een zoo groot mogelijk aantal jaren zal de normale groeirichting moeten worden afgeleid. Men kan niet volstaan met drie à vier jaren, omdat dan de mogelijkheid bestaat, dat men in éénzelfde conjunctuurphase den conjunctuurinvloed en den normalen groei verwart. De methode van trendbepaling kan ik te dezer plaatse niet uitvoerig bespreken; een enkele opmerking echter zij gemaakt. Wanneer men de omzetten grafisch voorstelt, kan men op gezicht af de grondlijn bepalen, d.i. de z.g. freehand-methode, die bij het voordeel der eenvoudigheid, het veel grooter nadeel heeft van weinig betrouwbaar te zijn, wanneer men veel ervaring heeft. Een betere methode is die, welke *Wagemann* in zijn konjunkturlehre uiteenzet.

Deze trend uit voorafgaande jaren afgeleid, zou dus van het desbetreffende jaar geextrapoleerd moeten worden; hierbij moge opgemerkt worden, dat de trends van een hoogeren graad dan den tweeden de empirische lijn te dicht volgen en dus voor extrapoleering men zich moet beperken tot den 1sten of hoogstens tweeden graad. Een voordeel in het gestelde geval lijkt mij, dat de omzetten over het loopende jaar al bekend zullen zijn en men dus de ontwikkeling al weet uit de cijfers van na de verbouwing, die hoewel ze door allerlei omstandigheden (als invloed van de uitbreiding enz.) gestoord worden toch wel inzicht geven of de extrapolatie juist geweest is.

b. Seizoensindex.

Men zal allereerst moeten kennen, van welke bijzondere beteekenis de verkoopmogelijkheid in de desbetreffende maand is ten

[1]) Vgl. voor de berekening van trend- en seizoenindex *Wagemann* Konjunkturlehre of Einführung in die Konjunkturlehre, *Art. de Boschkemper* in Soc. Econ. Kroniek, *Schäfer* Marktbeobachtung, *Lorenz* „Der Trend" Sonderheft 21 van de 4tel-Jahrshefte zur Konjunkturforschung.