

zeer efficiënt zal kunnen gebeuren, omdat en in zooverre deze rekeningen per artikel in chronologische volgorde vermelden hoeveelheid, eenheidsprijs en bedrag van in- en verkoopen.²⁾

De controle van de verantwoorde hoeveelheden is geheel een totaal-controle (behalve op de hier na te noemen „critieke momenten”), de controle op de juistheid van de omzetrekeningen is telkens voor de perioden van onveranderde prijzen eveneens een totaal-controle. De controle echter van de verantwoorde prijzen dient in hoofdzaak, behalve voor de perioden van absolute onveranderlijkheid der prijzen, post voor post plaats te hebben. In het bijzonder zal aandacht moeten worden besteed aan de prijs-wijzigingen en met name vooral aan de vlak vóór de prijsstijging en vlak na prijsdaling geboekte verkoopen en aan de vlak voor prijsdaling en vlak na prijsstijging geboekte inkoop. Immers vooral hier bestaat gevaar voor opzettelijke fouten; dit zijn de z.g. „critieke momenten”.

Deze critieke momenten moeten in alle bijzonderheden worden gecontroleerd. De critieke posten moeten worden vergeleken met facturen, correspondentie en andere externe stukken (b.v. vervoerbewijzen). Effectieve controle van deze momenten is slechts mogelijk bij uitdrukkelijke beoordeling van de in- en verkooppolitiek. Het feit, dat de verantwoorde bedrijfsleider weet, dat de accountant de in- en verkoop-taktiek in zijn onderzoek betreft, zal hem aansporen ook zelf de administratie op dit punt te controleren. De preventieve werking hiervan is niet licht te overschatten.

Buiten deze critieke momenten kan — zoals boven aangegeven — de controle een totaal-controle zijn. In vele zaken echter met voortdurende belangrijke prijswijzigingen zijn vrijwel alle momenten in den bovengenoemden zin „critiek”. Doch als regel zullen dan ook externe prijsindicaties (koersnoteringen) beschikbaar zijn en zal het onderzoek hoofdzakelijk neer komen op een onderzoek naar de juistheid van de verhandelde hoeveelheid; facturen en correspondentie zullen dan moeten worden geraadpleegd en gecontroleerd.

Dit alles geldt zoowel van de inkoop als van de verkoop (met dien verstande, dat copie-facturen geen basis van controle kunnen zijn). Externe prijsgegevens t.a.v. de verkoopen zullen vaak niet beschikbaar zijn, doch kunnen worden vervangen door prijsopgaven, welke door den verantwoordelijken afdelingschef onmiddellijk bij het nemen van het besluit tot prijswijziging aan den accountant worden medegedeeld. Gegeven de antagonie bedrijfsleider-boekhouder zijn deze gegevens dan binnen zekere grenzen als externe gegevens te beschouwen.

Checken van de chronologische in- en verkoopboeken met de facturen kan deze controle niet vervangen. Doeltreffende controle van de verantwoorde prijzen en van de omrekening is niet mogelijk dan aan de hand van de goederenrekeningen en met gelijktijdige beoordeling van de bedrijfspolitiek. Deze controle aan de hand van de goederenrekeningen mag niet worden nagelaten.

Nôch naast, nôch boven deze controle van de goederen-voorraadrekeningen heeft het checken van de chronologische registers zin. Tenzij dan tot vaststelling van de algemeene accuratesse van de administratie. Deze algemeene betrouwbaarheid van de administratie dient de accountant ongetwijfeld vast te stellen. De opbouw en functieverdeling en de werking der interne controle moeten daarom door den accountant ongetwijfeld worden beoordeeld. En voor deze beoordeling zal het nemen van eenige steekproeven een der middelen zijn. Doch een volledig checken van de chronologische registers heeft geen zin. Ook niet voor andere doeleinden dan tot controle van de goederenbeweging.

Voor een totaalcontrole van de creditmutatie van „Cre-

diteuren” en van de debetmutatie van „Debiteuren” is het optellen van de mutaties van de gecontroleerde goederenrekeningen (afgezien van contante zaken) afdoende.

En tot controle van de individuele personenrekeningen is het checken van in- en verkoopboek evenmin dienstig. Controle van de creditzijde der individuele crediteurenrekeningen (ten einde gefingeerde crediteuren op te sporen) is slechts mogelijk door het checken van deze rekeningen, met de facturen. Met het oog hierop is het dan ook veel juister de facturen niet op te bergen in eenvoudige chronologische volgorde, doch per crediteur.

Doch hier raken wij eenigszins buiten het bestek van dit artikel.

Moge deze korte uiteenzetting gelden als bewijs — minstens als verklarende toelichting — op de boven geponeerde stelling.

De conclusie is ongetwijfeld wel eenigszins in strijd met de traditionele stellingen en de praktijk. Zij is niet de vrucht van expertimenteel onderzoek, doch van theoretische beschouwing. Zij is echter n.m.m. niet een verloochening van het eigenlijke doel van de accountants-controle, doch juist de consequentie daarvan.

Ter wille van de beknoptheid is in het bovenstaande van allerlei complicaties afgezien. Weglaten van de gemaakte veronderstellingen zou de conclusie niet wezenlijk aantasten. Het bewijs hiervan kostte echter ongetwijfeld een nieuw artikel!

VAN WAES

¹⁾ d.w.z. bij regelmatige controle door een accountant en in zaken met niet-zeer-gemakkelijk te vervreemden goederen.

²⁾ De veronderstelling van een goede administratie sluit vervulling van dezen eisch in zich.

HET GEBRUIK VAN CONTROLE-TEEKENS EN DE VERANTWOORDELIJKHEID VAN DEN ACCOUNTANT BIJ GROOTE ACCOUNTANTSKANTOREN

In het nummer van November 1932 van dit maandblad, komt een artikel voor van de hand van den heer *Hartog*, betreffende het gebruik van controle-teekens in de organisatie van het accountantskantoor.

Dit artikel bedoelt een controle-teeken-systeem te geven, te gebruiken door de assistenten ten behoeve van den controle-leidenden-accountant en houdt dus ten nauwste verband met de organisatie van het accountants-kantoor en de daarbij oprijzende vraagstukken omtrent de verantwoordelijkheid te dragen door den accountant van werkzaamheden door assistenten verricht.

Aangezien elke poging tot oplossing dezer vraagstukken ten volle onze belangstelling verdient, lijkt het mij alleszins de moeite waard te onderzoeken in hoeverre het door den heer H. ontwikkelde systeem het bereiken van dit doel bevordert.

Welk nut heeft het plaatsen van controle-teekens in de gecontroleerde boeken? Om te kunnen weten hoe ver men met de controle is gevorderd?

Alhoewel een eenvoudig hulpmiddel daarvoor, is de boven gegeven doelomschrijving in principe per se onjuist te noemen, is de heer H. van meening, en ik ben het in zooverre met hem eens, dat het niet „onjuist” maar „overbodig” genoemd moet worden.

Het aanteekendossier event. het werkrooster behoort deze gegevens te bevatten.

Wanneer dan in sommige gevallen, bij onregelmatig verloop der verificatie, voor den assistent nog de behoefte bestaat een controle-teeken te plaatsen, lijkt mij dat iets van ondergeschikt

belang en kan men niet van een contrôle-teeken systeem spreken, noch daaraan een geheel artikel wijden.

De heer H. bepleit dan ook het gebruik van teekens voor een ander doel n.l. om aan te toonen den aard der bescheiden, onderscheiden naar de contrôle-waarde, welke aan de posten ten grondslag hebben gelegen.

Hij stelt daarom drie teekens voor, verschillend in vorm en plaats n.l.:

1. verschil in vorm:

- a. voor externe bescheiden een teeken aangeduid met *p*.
- b. voor interne bescheiden een teeken aangeduid met *q*.
- c. voor bescheiden — extern of intern — welke de controleur opzichzelf als bewijsstuk voor de gemaakte boeking feitelijk niet voldoende acht, terwijl het op grond van welke overweging dan ook, door hem toch als bewijsstuk wordt geaccepteerd, het teeken *r*.

2. verschil in plaats:

door van een verschil in plaats voor eenzelfde teeken gebruik te maken, is het mogelijk van een bepaalde getallen eigenschap nut te trekken, waartoe het teeken *links* van bedrag of hoeveelheid wordt geplaatst in het onderdeel dat gecontroleerd wordt en *rechts*, indien het een onderdeel betreft, met behulp waarvan een ander gecontroleerd wordt.

„Het uiteindelijk resultaat dier handelwijze is” zegt hij,¹⁾ „dat in de geheele administratie, door middel van de gebruikte „contrôle-teekens bij elken post is te onderkennen de waarde „van het stuk, dat aan de primaire boeking ten grondslag heeft „gelegen. *En dit kan voor den controleerenden accountant van „zeer veel nut zijn.*” (cursivering van mij).

Uit deze laatste alinea blijkt het criterium van zijn motiveering tot het gebruik van de contrôle-teekens, verschillend naar contrôle-waarde.

Dus niet om te kunnen zien door welken assistent de contrôle is verricht, ook niet hoever de contrôle is gevorderd, doch wel om de mogelijkheid te openen voor den controleerenden accountant (bedoeld wordt hier blijkbaar de met de leiding van de contrôle belaste accountant) de waarde van het stuk dat aan de boeking ten grondslag heeft gelegen, te leeren kennen.

Doch ik vraag mij af, is dit in alle gevallen noodig, staat dit niet vrijwel altijd bij voorbaat vast?

Zien wij naar het inkoopboek, dan weten wij toch dat alle facturen stukken van derden zijn, althans behooren te zijn, waarvoor dan nog een teeken te plaatsen, waaruit blijkt dat dit zoo is?

Hetzelfde geldt voor het verkoopboek, waar regel is dat alle bescheiden interne zijn, waarbij nog wordt afgezien van de vraag of „überhaupt” wel contrôle aan de hand van interne bescheiden plaats zal vinden, gezien de contrôle-waarde dier stukken, hetgeen blijkbaar door den heer H. niet is overwogen, althans zijn uitspraak van:²⁾

„Wij kunnen aannemen dat de contrôle der boekingen volgens de groepeerings sub A (de hulpboeken) zonder onderscheid zal geschieden aan de hand van de bijbehorende bescheiden” wijst daar niet op.

Zoo zouden wij door kunnen gaan met het aanwijzen van hulpboeken waarvan vaststaat dat ze als regel hetzij interne, hetzij externe bewijsstukken tot grondslag hebben.

In al deze boeken acht ik het plaatsen van contrôle-teekens voor dat doel overbodig.

Aparte beschouwing verdient dan nog het kasboek, waar de kwestie met de bescheiden eenigszins anders is.

De ontvangstzijde, de heer H. zal het met mij eens zijn, kan

noch op grond van interne- noch op grond van externe stukken volledig worden gecontroleerd.

De verbandscontrole zal het hier moeten doen. De teekens *p* noch *q* zijn hier te gebruiken, zoodat als regel *r* hier zou moeten worden geplaatst en omdat het weer regel is, wordt het overbodig.

Wat de uitgaafzijde betreft constateer ik dat als regel toelaatbaar zijn externe bescheiden, met als uitzondering daarop posten welke een *r* zouden moeten hebben.

Uitzonderingen, voor zoover van belang, behooren echter te worden vastgelegd in het contrôle-dossier, met voldoende omschrijving van den post, en dan is het plaatsen van teekens in de boeken niet noodig.

In 't algemeen ben ik van meening dat de wijze waarop gecontroleerd moet worden door de assistenten, in de gedetailleerde werkprogramma's door den leidendenden accountant dient te worden vastgelegd; hoever het werk is gevorderd volge uit de werkroosters, de gevonden afwijkingen blijken uit de gemaakte aantekeningen.

Ik moe in dit verband verwijzen naar het desbetreffende, door den heer *Reder* op het Internationaal Accountantscongres 1926 gehouden referaat. Op blz. 15 lees ik:

„Regel moet zijn, dat geen geconstateerde afwijking of fout, „geen bijzonder punt wordt afgedaan zonder schriftelijke vast- „legging in het contrôle-dossier van den aard der afwijking „of van het bijzondere punt, benevens van de wijze waarop de „aantekening werd afgehandeld.”

Ook het nut van het verschil in plaats der teekens lijkt mij twijfelachtig, daar het eendeels slechts een aanwijzing vormt van de wijze waarop de contrôle werd verricht — hetgeen reeds in het werkprogram moet zijn voorgeschreven — terwijl het mij anderdeels als middel ter voorkoming van fraude hetzij overbodig lijkt, in verband met vastlegging van gecontroleerde cijfers in eigen dossier, hetzij onvoldoende, daar radeering altijd nog mogelijk blijft.

Echter was het niet mijn bedoeling om alleen aan te toonen, dat het door den heer H. beschreven contrôle-teeken-systeem overbodig is. Ik zie n.l. in het ontwerpen van dergelijke contrôle-teeken-systemen niet anders dan een poging de zwakke plek van de basis, waarop de verantwoordelijkheid berust van den accountant, die een deel van zijn arbeid door assistenten laat verrichten, te versterken.

Ook de heer H. is blijkbaar die meening toegedaan als hij beweert dat een dergelijk systeem voor den accountant van zeer veel nut kan zijn. Welk nut hij daarbij op het oog heeft, moe uit de volgende aanhaling van zijn artikel³⁾ blijken:

„Uitzonderingen daargelaten, zal de accountant vrijwel nimmer in staat zijn alle werkzaamheden ten behoeve van een „controle zelf te verrichten

en verder:

„Indien die accountant niet zelf b.v. de contrôle van het „kasboek met de bescheiden heeft verricht, zal hij van tijd tot „tijd het kasboek „lezen”. Het ligt voor de hand dat hij daarbij „niet geringe aandacht zal wijden aan die posten, waarvan het „bedrag van een teeken *q* of *r* is voorzien, om de eenvoudige „reden dat dit „zwakke” posten zullen zijn.”

Dat, om dit nut te verkrijgen, geen contrôle-teekens in de gecontroleerde boeken behoeven te worden geplaatst, doch controleaantekeningen in eigen dossier noodig zijn, heb ik reeds vroeger betoogd.

Echter vraag ik mij af, wordt het doel n.l. het kunnen dragen van de verantwoordelijkheid van het werk, door assistenten verricht, wel voldoende bevorderd met wat de heer H. met zijn contrôle-teekens wil bereiken? Mag men dermate steunen op het werk van zijn assistenten, door in beschouwing te nemen, wat zij als „zwakke” posten naar voren brengen?

¹⁾ pag. 170 2e kolom.

²⁾ pag. 170 2e kolom 4e al.

³⁾ pag. 171 1ste kol. 3e al.

Kan in 't algemeen de accountant naar buiten de volle verantwoordelijkheid dragen, als hij, zorgdragende voor een algemeene instructie en een werkprogramma voor de assistenten, volstaat met het nader beschouwen van de door hen aangewezene „zwakke" of „bijzondere" posten, event. gevolgd door het „lezen" van een kasboek e.d. en daarboven op nog een cijferbeoordeling? Zoo niet, welke maatregelen moeten dan verder door hem worden genomen?

Op de belangrijkheid van deze kwestie wijst ook de heer *Reder* in zijn reeds genoemd congres-referaat.

Op blz. 4 omschrijft hij dit aldus:

„De organisatie moet, voor zoover zij verband houdt met de verantwoordelijkheid, gericht zijn op het handhaven van de door het kantoor aangenomen beginselen van beroeps-uitoefening, hoe groot het aantal personen, waaruit de combinatie bestaat, ook zij. Doorvoering van het contrôle-systeem, hetwelk den grondslag moet vormen voor de af te geven verklaringen, en van de opvattingen, welke dit systeem beheerschen, moet onder alle omstandigheden gewaarborgd zijn.

„Is deze waarborg niet aanwezig dan verliest het kantoor zijn karakter van vaktechnische eenheid en treedt een versnippering op, die het op peil houden der geleverde prestaties, in gevaar brengt."

Nog belangrijker voelen wij deze kwestie, wanneer wij in de publieke taak, de verantwoordelijkheid hebben te dragen zoo als deze wordt ontwikkeld in de leer van het gewekte vertrouwen door Prof. *Limperg*, een leer welke ons bijbrengt dat onze vaktechniek aan dat vertrouwen heeft te beantwoorden en dat niet de subjectieve opvatting van den accountant, doch de wetenschappelijk, op grond van theoretisch overwogen beginselen en praktische ervaring, bepaalde inhoud van de taak, omvang en methode der contrôle beheerscht.⁴⁾

In dit licht bezien beseffe men goed dat, al zijn algemeene instructies en werkprogramma's nog zoo goed en vaktechnisch opgesteld, het slechts voorschriften zijn op papier, de uitvoering er van is geheel of grootendeels in handen van assistenten.

Het zwaartepunt van de handhaving van het verantwoordelijkheidsbeginsel ligt dus geheel in de wijze waarop de leidende accountant zich overtuigt van de uitvoering van de op papier gegeven voorschriften.

En dan zeg ik hebben contrôle-teekens geen nut.

Ook het „lezen", van een kasboek e.d. kunnen niet als serieuze pogingen worden beschouwd om deze kwesties op te lossen.

Cijferbeoordelingen kunnen in slechts enkele gevallen een benadering van de accuraatheid van uitgevoerde controles geven, absolute juistheid daarvan kunnen ze nimmer geven, ware dat zoo, dan was de contrôle-maatregel niet vaktechnisch geweest en had door deze cijferbeoordeling moeten worden vervangen.

De heer *Reder* is van meening⁵⁾ dat, bij in acht-neming van alle door hem aangeduide organisatorische maatregelen (algemeene instructies, werkprogramma's, personeelsbeoordelingen e.d.) men heel ver kan gaan bij het overlaten van het contrôle-werk aan het assistenten-personeel en de werkzaamheden van den accountant kan beperken tot de algemeene regeling, de supervisie en de eindbeoordeling van de cijfers, de bespreking met de cliënten en het uitbrengen van de rapporten.

Deze supervisie behoeft dan, volgens den heer *R.* slechts te omvatten het „afwerken" der aantekeningen van de assistenten en de besprekingen, welke aan de hand daarvan plaats vinden.

Afgezien van de werkzaamheden, welke de accountant uit

hoofde van zijn bekwaamheid slechts persoonlijk kan verrichten, waaronder ik in elk geval alles betreffende de bedrijfs-econ. contrôle en -beoordeling gerangschikt wil zien, blijft er, naar mijn meening, met betrekking tot het werk door assistenten verricht, niet anders over dan dat de accountant zich met eigen oogen overtuigt van een willekeurig deel van het assistenten-werk op welke wijze dit is geschied.

Hoever hij gaan moet zal eendeels worden bepaald door het vertrouwen hetwelk hij op grond van vroeger verrichte werkzaamheden, in zijn assistenten heeft, en anderdeels door het economisch principe.

Voor al dit laatste speelt in deze kwestie een belangrijke rol, omdat m.i. het geheele assistenten-instituut een voortvloeiend daarvan is.

Het heel ver gaan met het overlaten van het contrôle-werk aan assistenten is niet anders dan het economisch principe tot zijn recht laten komen, waarbij men, volgens eigen overtuiging, de basis waarop de verantwoordelijkheid rust, niet meer laat verzwakken als door het daaruit verkregen economisch voordeel gerechtvaardigd is.

Wanneer men deze consequentie aanvaardt — en ik geloof dat door de aanhangers van de leer van het gewekte vertrouwen dat niet wordt verworpen — dan is het toch duidelijk dat, al laat men zich bij het *vooraf bepalen* van omvang en methode der contrôle slechts leiden door de vak-technische eischen, bij de *uitvoering* het economisch principe wordt ingeschakeld, zoodat het resultaat het product van beide is.

Waar dus bij de uitvoering der contrôle voor een zoo belangrijk deel het economisch principe den doorslag geeft, passe men ook op het contrôle-plan zelf met minstens evenver strekkende gevolgen dat principe toe.

Men zij zich wel bewust dat de verantwoordelijkheid, waarvan naar buiten slechts de accountant de drager is, zoowel naar binnen in eigen organisatie als naar buiten in de gecontroleerde onderneming dient te rusten op pijlers die volgens even hechte principes zijn opgebouwd.

Ook hier geldt, dat de sterkte van de keten tenslotte wordt bepaald door de zwakste schakel.

J. OOSTERBAAN Jzn.

STEEKPENNINGEN

Eenigen tijd geleden werd mijn aandacht op dit onderwerp gevestigd door de volgende twee praktische gevallen.

Geval A. Een directeur eener N.V. genoot naast zijn salaris een vergoeding voor de door hem te betalen inkomstenbelasting. Uit den aard der zaak vergeleek de accountant dezer N.V. bij zijn contrôle het belastingbiljet van den directeur met de geboekte uitgaaf. Bij een boekenonderzoek bij een der relaties der genoemde N.V. constateerde de accountant der directe belastingen dat de directeur steekpenningen ontving, waardoor het aangegeven inkomen moest worden verhoogd. De Directeur kon de aanslagbiljetten over de opgelegde navorderingen uit zijn privé-middelen betalen, zoodat de betrokken public-accountant hiervan niets merkte. Doeh daar bij de primitieve aanslag over het loopende belastingjaar het aangegeven inkomen, verhoogd met de ontvangen steekpenningen, op één aanslagbiljet tot uitdrukking kwam, moest de directeur dit biljet t.z.t. aan den public-accountant overleggen. Laatstgenoemde zou dan zeer waarschijnlijk opmerken dat de aanslag die van het vorige jaar aanmerkelijk overtrof en daaromtrent informaties inwinnen, waarbij de ontvangst van steekpenningen door den directeur zou worden ontdekt.

Geval B. Een magazijnmeester met een betrekkelijk gering salaris deed financiële transacties welke de onaannemelijkheid van het aangegeven inkomen deden vermoeden. Opgeroepen door

⁴⁾ vide congres-referaat pag. 6.

⁵⁾ congres-referaat pag. 14.