No. 1 7e JAARGANG JANUARI 1930

MAANDBLAD VOOR ACCOUNTANCY EN BEDRIJFSHUISHOUDKUNDE

ONDER REDACTIE VAN: R. A. DIJKER, G. P. J. HOGEWEG, PROF. TH. LIMPERG JR., A. NIERHOFF EN H. R. REDER.

RUBRIEK REDACTEUREN: EXAMEN-VRAAGSTUKKEN: Drs. ABR. MEY EN Drs. J. PAARDEKOOPER — LITERATUUR: M. M. DEEN Jr. EN A. ROBLES BESLECHTE GESCHILLEN: Mr. A. E. J. NYSINGH — UIT DE FINANCIEELE HUISHOUDING DER OVERHEID: J. H. TEXTOR — UIT HET BUITENLAND: W. BEYDERWELLEN, J. E. ERDMAN, C. A. HUYSMAN EN A. VAN RIETSCHOTEN — EFFICIËNTIE: C. A. BLAZER EN L. POLAK —— REPERTORIUM VAN TIJDSCHRIFT LITERATUUR: Mej. Dr. R. PHILIPS, Drs. G. L. GROENEVELD, J. P. DE HAAN EN J. C. SPANGENBERG ——

MEDEWERKERS: PROF. Mr. Dr. H. W. C. BORDEWIJK, J. P. CROIN, Mr. P. J. DAM, E. VAN DIEN, W. H. ELLES, G. W. FRESE, PROF. Dr. Ir. J. GOUDRIAAN Jr., S. KONIJN, R. KUIJPER, JAMES POLAK, PROF. Dr. N. J. POLAK, J. E. SPINOSA CATTELA, Dr. A. STERNHEIM, PROF. Dr. J. G. CH. VOLMER

SECRETARIS DER REDACTIE - C VERWEY
TESSELSCHADESTR. 15 - AMSTERDAM, TEL 82444

UITGEVER: J. MUUSSES — PURMEREND
TELEFOON 77 — GIRO No. 15062

DE COPIE VAN INGEZONDEN BIJDRAGEN WORDT NIET TERUGGEGEVEN. - NADRUK IS GEOORLOOFD. ZOO DE BRON WORDT GENOEMD. BOEKEN TER RECENSIE EN ALLE ANDERE STUKKEN VOOR DE REDACTIE ZENDE MEN AAN DEN SECRETARIS. ——

VERSCHIJNT MAANDELIJKS, BEHALVE IN DE MAAND AUGUSTUS. ABONNEMENT PER JAAR F 10.—, FRANCO PER POST F 10.24, BUITENLAND F 10.60. MEN ABONNEERT ZICH VOOR DEN GEHEELEN JAARGANG ——

INHOUD

Van de Redactietafel . . . . . Blz. 1
Eenige beschouwingen over controleleer in verband met controle op verkoop- en debiteurenadministratie . . . „ 1
door Drs. Abr. Mey (slot)
Examenvraagstukken . . . . . „ 6
Red. Drs. Abr. Mey en Drs. J. Paardekooper
Inrichting Melkinrichting
Examen Nederlandsche Handels Hoogeschool, Rotterdam „ 9
Rekeningwetenschap, Nov. 1929
Repertorium van tijdschrift-literatuur op het gebied van Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde . . . . . „ 12
Ontvangen boekwerken . . . . . „ 16

VAN DE REDACTIETAFEL

Het was ons niet mogelijk dit nummer anders samen te stellen dan het hier den lezer wordt aangeboden. Stukken en rubrieken die wij gaarne daarin hadden opgenomen moesten noodzakelijk naar het Februari-nummer worden verschoven. Eenerzijds de vele copie, anderzijds de wensch om in 1930 vertraging in de verschijning van het blad naar mogelijkheid te voorkomen maakten deze keuze onvermijdelijk.

EENIGE BESCHOUWINGEN OVER CONTROLELEER IN VERBAND MET CONTROLE OP VERKOOP- EN DEBITEUREN-ADMINISTRATIE

(Slot)

III. DE MATERIEELE JUISTHEID VAN VERDEELING VAN DEN AFZET OVER GROEPEN VAN DEBITEUREN EN INDIVIDUEELE AFNEMERS

We kunnen komen tot absolute en materieele zekerheid van de verdeeling van den afzet over de goederensoorten, dat is zelfs een voorwaarde voor het komen tot de controle op den afzet als zoodanig, behoudens dan voor zooverre de minder accurate methoden practisch voldoende geacht mogen worden. Nu rijst de vraag: kan men zoodanige zekerheid nu krijgen t.a.v. de verdeeling van den afzet over debiteuren? Dat is m.i. het kernpunt van het probleem der debiteurencontrôle. Dr. *Sternheim* heeft die vraag, naar mijn meening ten onrechte, bevestigend beantwoord. Wel is waar stelt hij in punt 88 de verantwoordelijkheid voor de juistheid der individueele rekening facultatief, maar beklemtoont de noodzakelijkheid, om onder de doorloopende controle te begrijpen de verantwoordelijkheid voor de voortdurende juistheid der afzonderlijke debiteurenrekening; zelfs voor de juistheid der dateering. Hij gaat daarbij van order-administratie naar copiefactuur, van waaruit de wegen der controle loopen naar magazijnadministratie, verkoopboek en rekeningcourantboek. Het interne stuk krijgt daarin een centrale positie, terwijl het in mijn bovengegeven beschouwingen als van geen belang voor het onderzoek naar de materieele juistheid gesteld werd. De controle in de 3 verschillende richtingen moet voorts „simultaan'' geschieden. Dr. *Sternheim* geeft toe in 85, dat men slechts ten deele (m.i. een klein deel) beschikt over gegevens van derden, maar een scherp geteekend gevolg van het verschil in de bewijskracht van een extern en een intern stuk ontbreekt. Het verschil tracht Dr. *Sternheim* aan te vullen, met een steun op interne controlemaatregelen, immers hij zegt „de interne behandeling der ingekomen order moet zoodanig zijn dat daaruit blijkt de autorisatie van een bevoegde omtrent de uitvoering en de beschikking over den goederenvoorraad.''

Allereerst moet toegegeven worden, dat, wat Dr. *Sternheim* hier zegt een controleplan teekent, zooals dat frequent in de praktijk wordt aangetroffen bij vooraanstaande collega's. Zulks bewijst echter alleen maar, dat in vele gevallen zoo moet worden gecontroleerd, omdat de bizondere omstandigheden van die controles er toe aanleiding geven. Men kan beweren, dat, in het meerendeel der gevallen, de controle op die wijze noodzakelijk is, wat echter niet wegneemt dat ik, juist om te trachten de beteekenis ervan in scherper belichting te stellen, de eischen der controle langs anderen weg wil opgebouwd zien.

a. *De vorm dezer controle.*

Een vooropmerking echter over het simultaan doorchecken van verkoopboek naar debiteurenboek, of algemeener gesteld het doorchecken van, met stukken vergeleken, hulpboeken

naar de systematische boeken (subgrootboeken) zoodat steeds in één zitting in beide richtingen dezelfde posten worden vergelcken. Het doel is, „vóór het afstaan van het hulpboek, het rekeningcourantboek te controleeren, teneinde de zekerheid te hebben, dat op het oogenblik der contrôle overeenstemming tusschen beide boeken bestaat." (Dr. *Sternheim)* Maar nu na het teruggeven? Wat het hulpboek aangaat bekommert ons dat niet, omdat we de cijfers vastleggen, maar bij de subgrootboeken is dat vastleggen niet doenlijk. De behoefte dat toch te doen, leidt Dr. *Sternheim* tot doublure der rekeningcourantboeken. Ten onrechte stelt men het in discussie vaak alsof dit een grondslag is van zijn systeem, hij stelt het met de toevoeging „zoo noodig". Voor de praktijk is dit, behoudens in speciale gevallen, ondoenlijk. Maar dan kan men in de praktijk ook niet zonder schade aan de simultaniteit vasthouden. Een collega merkte mij daaromtrent eens op, dat de debiteurencontrôle toch vastgelegd was in de collectieve debiteurenrekening. In dien geest gaat ook Dr. *Sternheim's* opmerking: „de rekeningcourantcontrôle steunt ten slotte op den saldostaat van crediteuren, waarvan men het totaal uit eigen cijfers kan vaststellen, vastgelegd uit de gecontroleerde hulpboeken". Het heeft mij steeds verwonderd dat vele anderen en ook Dr. *Sternheim* niet zien, dat juist dit argument aantoont, dat men blijkbaar de individueele juistheid der subgrootboekrekeningen niet belangrijk vond. Immers men ziet, dat de niet-vastgelegde en gecheckte cijfers veranderd kunnen worden (gegarandeerd onzichtbaar, ondanks speciale inkt, bijschrijving van verandering en checkteekens vóór de cijfers). Men begrijpt dat dus een vervalsching overgebracht kan worden van een nog te checken post naar een reeds gecheckten post, zoodat, zonder dat een assistent een checkfout maakt, een vervalschte post gecheckt kan zijn. Toch handhaaft men het systeem in praktijk en theorie, omdat men toch de totalen van de collectieve rekening vast heeft. Maar dan brengt het systeem niet tot de mogelijkheid om de verantwoordelijkheid voor de juistheid van individueele rekeningen te kunnen dragen. We misleiden ons als we dat denken. Het systeem brengt ons niet verder dan de zekerheid der vastgelegde totalen en als we aan het einde der boekingsperiode een verschil constateeren en dan alles gaan overchecken, met de boeken duurzaam onder onze berusting, dan is dát de eigenlijke detailcontrôle op de debiteurenrekeningen. Verschuivingen, die geen uiteindelijk verschil doen ontstaan, hetzij in persoonsverwisseling (van een goeden debiteur naar een insolvabele), hetzij in den tijd, vindt het systeem niet, ondanks de bewerkelijkheid, als de veranderingen maar voldoende doordacht zijn aangebracht. *Sternheim* is daarom m.i. in zijn eisch tot doublure consequent. Dat zulks een voor de practijk onhoudbare eisch is bewijst niets tegen den eisch maar wel iets tegen het uitgangspunt. De systematische boeken kan men alleen vastleggen in het verband met en aansluitende bij de contrôle der chronologische, dat volgt uit bovenstaande opmerking van den collega en van Dr. *Sternheim.* Maar dán is ook de eenige logische methode het checken aansluitend aan een tellijst, waarop het gecheckte postentotaal der periode wordt vastgelegd en het verband met de hulpboekvastlegging geconstateerd wordt. Speciale maatregelen van aanteekening enz. bij onderbrekingen kan ik gemakshalve hier buiten bespreking laten. Verschuivingen in den tijd kan men nu voorkomen door de perioden zoodanig kort te nemen dat deze voor het gegeven geval practisch van geen belang zijn. Hierbij is vooral te letten op de beteekenis die de contrôle van den saldi-afloop of die het saldobiljet heeft als bevestiging van den desbetreffenden derde omtrent de juistheid van het individueele saldo op het gegeven moment. Verschuivingen naar achterstallige posten ondervangt men door te letten op het treffen van de noodige maatregelen om den nalatigen schuldenaar tot betaling te brengen, blijven die uit, dan is er reden te twijfelen aan de juistheid der belasting. Met nadruk wil ik hier stellen, dat het checken met copiefacturen geen zekerheid geeft, wel een groot gevaar om ons zelf dicts te maken, dat we er zijn, althans „er aan gedaan hebben wat we kunnen". Denkt men zich in hoe gemakkelijk het is een copie, waarop de naam van den „verschoven debiteur" prijkt of waarop de verschoven datum vermeld staat, in de map te brengen, dan zal men moeten toegeven dat ondanks copiefacturen checken, men t.a.v. een verschuiving nog „so klug wie zuvor" is, maar het gevaar ontstaat dat men, na zoodanig omvangrijken arbeid, meent er te zijn of althans een stuk in de goede richting te zijn. De maatregelen, die werkelijk verschuiving doen ontdekken loopen dan groot gevaar achterwege te blijven.

Sternheim loopt, als men hem goed verstaat, in het systeem van periodiek checken uit, althans hij stelt de tellingenstaten als middel ter vermijding van de rekeningcourantdoublure en stelt zeer terecht, dat steeds de voorgaande tellingenlijst basis is voor de voortgaande contrôle. Jammer is echter, dat hij nù niet de verdere consequentie trekt t.a.v. den simultaniteitseisch.

b. *De beteekenis dezer contrôle.*

Ten eerste ontbreekt in de behandeling van de debiteurencontrôle vanuit de „stukken van den verkoop" de onderscheiding van positieve en negatieve contrôle. Ten tweede beteekent de „Autorisatie door een bevoegde" waardoor het interne stuk voor den accountant kracht van bewijs zou krijgen, niet anders dan dat door dezen op interne contrôle gesteund wordt. Dat kan niet in een systeem als dat van *Sternheim* dat in zijne uitwerking het steunen op interne contrôle verwerpt of althans als een moeilijk te aanvaarden risico ziet (wat ik eens ben). Toch komen hiertoe vrijwel alle leerboeken. De reden daarvan is m.i. dat men te veel weergeeft wat men in de praktijk doet in de groote veelheid der gevallen, zonder te komen tot eene stelling van wat men moet doen in het geval onder ideale voorwaarden gecontroleerd wordt. En de zwakte van een zoodanig gevormde leer is, dat ze weinig verweer heeft tegenover de bewering, dat men nog eens doet wat de interne contrôle vóór ons deed en dus de accountantscontrôle òf oneconomisch is òf voor de interne contrôle moet op zij gaan. Op zijn best, die voor een deel in haar systeem opneemt. Ziet men dan nog een steunen op interne contrôle in den grondslag, dan valt het fundament van de contrôleleer heelemaal weg. Dat geldt niet, wanneer men opbouwt langs den weg van het verband. Maar dan is de consequentie dat men komt tot de stelling, dat op het gebied der negatieve contrôle men niet kan komen tot de détailcontrôle, maar logischerwijze tot totalencontrôle komen moet. Men kan dan van een maximum, door détailcontrôle naar beneden komen, maar behoudt steeds een totaal, dat men niet verder splitsen kan, tenzij toevalligerwijze het bezit van stukken van derden voor alle posten daartoe in staat stelt. Maar dan rijst nog de vraag of en in hoeverre het nu noodig is, die détailcontrôle uit te oefenen. (De totalencontrôle op crediteuren ligt anders maar dat is hier geen belang te bespreken). Opgemerkt zij, dat men wel achteraf bevestiging van den desbetreffenden derde krijgt. Ieder bevestigt, bij afloopende rekeningen, de juistheid der debiteeringen te zijnen laste gedaan door betaling der posten. Bij loopende rekeningen wordt door het saldo te erkennen van toegezonden rekening-courantafschrift het geheel der gedebiteerde en gecrediteerde bedragen erkend. Achteraf krijgt men dus, zoo vaak men de verbandscontrôle op debiteuren toepast, zekerheid; door pointeeren verkrijgt men die slechts schijnbaar.

Geven we ons nu rekenschap van wat verkregen kan worden bij de détailcontrôle der debiteuren. Ten eerste de formeelboekhoudsche juistheid, de accuratessecontrôle, die vaak

noodig zal zijn, maar niet specifiek des accountants taak is, en dus in de contrôleleer naar bescheidener plaats verwezen moet worden.

Ten tweede een toetsing van de naleving der voorschriften van organisatie en van handelen binnen de grenzen der bevoegdheid behoudens ook weer het zwakke zelfs hierin van het interne stuk.

De constateering van de materieele juistheid gaat niet verder dan het gedebiteerde totaal (aftrek retourposten) op basis van de totaalcontrôle der quantiteiten, die we als verkocht afgeleid hebben. Slechts daar waar alle facturen door de ontvangers der goederen zouden bevestigd worden, zou men de materieele juistheid van de verdeeling van den verkoop over afnemers kunnen vaststellen. Dan nog blijft de vraag of daarin een wezenlijk belang ligt, wanneer de accuratessecontrôle al buiten kijf is, omdat voor de betaling reeds de bevestiging verkregen wordt en de zekerheid, dat alle te debiteeren posten belast zijn alleen door de verbandscontrôle verkregen kan worden.

Hoe werkt nu de totalencontrôle? Wat de debetzijde betreft controleert ze niet dan de openingssaldi, gaat voorts de aansluiting na, van de afzonderlijke posten op de rekening, aan de tellijsten en van deze tellijsten met de totalisaties der verkoopen uit de voorraadadministratie (Ze doet dat periodiek; maandelijks- of kwartaalsgewijze). Ze gaat weer uit van een onfeilbaar maximum. Het maximum, dat ontvangen zou kunnen worden, zijn de aanvangssaldi der periode + de totaalbelasting op alle rekeningen gedurende de periode. Dat cijfer hebben we al gecontroleerd. Gaan we voorts na hoe de totaaltelling der creditzijde aansluit op de ontvangst en incassiverantwoording, dan blijft een overschot, waarvan de juistheid door positieve detailcontrôle kan vastgesteld worden. Een positieve détailcontrôle, die werkt door den afloop te controleeren en die volledig zekerheid geeft, dat alles wat betaald moest worden betaald is. De saldicontrôle dient om vast te stellen, wat op een bepaald moment nog open mag staan, omdat het later betaald is of door middel van saldobiljet door derden bevestigd is. Ze geeft dus een begrenzing van de ontvangstcontrôle in den tijd, die, mits de perioden niet te lang zijn, verschuiving in den tijd onmogelijk maakt.

Dit nader aan te tonen lijkt mij noodzakelijk. Immers één van de momenten, die steeds tegen het systeem der totalencontrôle worden aangevoerd zijn de verschuivingen. Neem nu aan in een zaak wordt op 30 dagen verkocht. We controleeren de debiteurentellijsten driemaandelijks en gaan aansluitende daaraan den afloop van de saldi na. Denken we ons de contrôle van het tweede kwartaal, dan worden dus alle verkoopen van het eerste kwartaal, in het tweede vervallende, op afloop gecontroleerd. Ze moeten dus binnengekomen zijn. Voor achterstallige posten gelden bijzondere contrôlemaatregelen. Met de posten als saldo resulteerende uit den verkoop van het eerste kwartaal kan dus niet gesleept worden. Met de incassi der Aprilverkoopen kan gesleept worden, maar wanneer komen die binnen? Wanneer veertien-daags uitgeschreven wordt, komen de posten van de eerste helft April binnen in (14 dagen uitstel in aanmerking) einde Mei. Daarmede kan dus 4 weken gesleept worden, langer niet, want dan vallen ze in de contrôle van den saldi-afloop. Met de verkoopen tweede helft April kan d.t.v. 14 dagen gesleept worden! Maar dat zal de accountant opmerken bij de kascontrôle, zelfs als hij alleen maar de data van inbocking critisch bekijkt, door de accumulatie van incasso tegen de kwartaalseinden. Neem nu aan, dat ook de posten der eigen-loopers-incasso in het saldo zittende, door datavervalsching op deze interne stukken gemiddeld drie weken verschoven wordt, om zoo nut te krijgen uit de kortstondige (en dus onbelangrijke) mogelijkheid bovengenoemd. Dan zal het aan den critisch controleerenden accountant moeten opvallen, dat de eigen-loopers-incasso langzamer werkt dan andere incassomiddelen en dus duurder in plaats van goedkooper is dan de meer betrouwbare post- of bankincasso. Daarmede bereikt dan het slepen zijn einde. Dataverandering aan de debetzijde kan den schijn van te laat betalen wegnemen, maar het verband dat de contrôle met de voorraadadministratie legt maakt het onmogelijk om over de kwartaalsgrens heen de data later te stellen en dus is deze verschuivingsmogelijkheid temporair begrensd tot de 4 à 2 weken bovengenoemd en voor wat den omvang betreft tot de posten van de eerste maand van het kwartaal.

Het belangrijkst van alles vind ik te constateeren, dat ik die contrôlemaatregelen tòch zal moeten toepassen ook al verricht ik een contrôle met interne stukken. Waaruit alweer blijk, dat die contrôle alleen beteekenis heeft als accuratessecontrôle, dus als vervangende of aanvullende interne contrôle.

Bij de niet-afloopende rekening werke men met saldobiljetten als gezegd ;feitelijk moest men niet de saldi, maar de tellingen laten bevestigen. Practisch benadert men dit door de toezending van rekeningcourant-afschriften. De debiteur bevestigt dan met het saldobiljet practisch zijn geheele rekening. Onvoldoende medewerking daarin moge een onoverkomelijke leemte zijn aan dit contrôlemiddel eigen, maar de belangrijke rekeninghouders zijn niet nalatig en van de minderbelangrijke zijn niet voortdurend dezelfde personen in dezelfde mate nalatig.

Behalve saldi, die op afloop te controleeren zijn, kent men nog de saldi van verstijfde rekeningen, waarvan men echter niet, als bij loopende rekeningen, een saldobiljet kan krijgen. Maar ook hier kan men aan de maatregelen die dienaangaande getroffen worden constateeren of, in accountantstaal dan, die post als achterstallig of dubieus mag openstaan. Hier is de eenige contrôlemogelijkheid of t.a.v. achterstallige posten wel de noodige maatregelen getroffen worden. De administratieve organisatie geperfectioneerd zijnde, zullen posten in tweede aanbieding steeds afzonderlijk worden behandeld en nooit door eigen personeel, maar door bankincasso, liefst met verantwoording op bijzondere rekening.

De daarna onverantwoorde posten gaan naar een speciaal incassobureau of voor de grootere in rechtsbehandeling. Gaat de accountant bij zijn kwartaalscontrôle dit alles na en leest hij de correspondentie der incasso separato zoowel als die van het incassobureau na, daarbij er op lettende dat hier weer (in positieve contrôle) uit die correspondentie de achterstalligheid of dubieusheid van elken als zoodanig verantwoorden post moet blijken, dan is een verschuiving naar dubieus eveneens uitgesloten. Zelfs als daartoe van hoogerhand order gegeven zou zijn, om andere dingen te verbloemen. Dat vastgelegd moet worden wat ons als dubieus gebleken is, spreekt vanzelf. Ook dat we daarop steeds weer doorgaan, zoodat zelfs de als dubieus bekende posten niet „unter den Tisch fallen können".

Het punt van systeemlooze en als uitzondering voorkomende en op het kantoor betalende afbetalers (dus geen systematische incasso dubieuze debiteuren) is heel bijzonder en kan dus wel buiten bespreking blijven. Hierin moge een punt liggen, dat bij de contrôle moeilijkheid levert, het is niet van veel beteekenis. Belastingen, wegens leveringen aan als dubieus bekend staande personen zijn uiteraard niet toelaatbaar. Er bestaat gevaar voor een verschuiving als dekking voor ontvreemding, maar de contrôle op de saldi doet deze debiteering opvallen en zal aanleiding geven tot een verdergaand onderzoek. Bovendien zelfs indien daarbij zou blijken, dat aan dien dubieuzen debiteur werkelijk geleverd was, zou nog een rapporteeren van het geval moeten plaats vinden om den irrationeelen verkoop onder de aandacht te brengen. Indien niet uit te maken zou zijn of de levering inderdaad had plaats gehad — stukken van derden ontbreken en wat er is kan vervalscht zijn — is het dus een dilemma of inefficiënt beheer

dan wel incorrect beheer moet geconstateerd worden. Heel belangrijk acht ik niet, dat men hierin in sommige gevallen niet zal kunnen beslissen, beiden kunnen indien het een omvangrijke post is aanleiding geven tot maatregelen, die herhaling ondervangen.

c. *De beteekenis van volgtijdige en gelijktijdige prijsverschillen.*

Tot dusver onderstelden wij één prijs gedurende de periode der contrôle. Gaan we nu na, welke de invloed is van prijsveranderingen, gedurende den tijd der contrôle. Indien we, als voren ondersteld, een voorraadadministratie met waardeverantwoording hebben, dan kunnen we daarin nagaan of vanaf den datum der verandering van prijs ook inderdaad met den nieuwen prijs gefactureerd is. Wanneer tijdelijk prijsreducties zijn toegestaan, dan zal ons van de wijze van bepaling dier reducties mededeeling gedaan moeten worden en kunnen we weer in de voorraadadministratie nagaan of niet voor en niet na de bewuste periode tot den lageren prijs verkocht is. Bij de opvatting van de voorraadopneming als een „test'' om te constateeren, dat de werkelijke voorraad parallel loopt met dien, volgens de voorraadadministratie, bovenbesproken, geeft de voorraadopname de zekerheid, dat de quantiteiten van die verschillende tijdstippen als juist kunnen worden aangenomen. Natuurlijk blijft vereischt, dat de perioden der accountantscontrôle niet te groot genomen zijn.

In bovenstaande is gedacht aan branches, waarin de volgtijdige prijsveranderingen niet frequent zijn en geen groote sprongen vertoonen. Wanneer de schommelingen wel groot zijn en frequent voorkomen beschikken we over andere controlemiddelen. De artikelen waarbij zulke schommelingen voorkomen zijn de stapelartikelen en we vinden bij handelaren in deze artikelen, koopen en verkoopen over den makelaar. Het makelaarsbriefje bewijst dan prijs en datum. Al gaan nu niet alle verkoopen over den makelaar, toch kan uit die briefjes de prijsstand op het moment van verkoop met voldoende zekerheid afgeleid worden. Men heeft bovendien nog de marktnoteering. We spraken hierover reeds bij een vorig punt van dit artikel.

Eene bijzondere moeilijkheid ontstaat, wanneer voor verschillende groepen van afnemers verschillende prijzen genoteerd worden, dus gelijktijdige prijsverschillen ontstaan. Of ook, wat tot dezelfde behandeling aanleiding geeft, wanneer wèl aan alle afnemers eenzelfde prijs wordt gefactureerd, maar al naar gelang van de groep waartoe zij gerekend worden een verschillend rabat wordt toegestaan.

Hiermede komt tevens de vraag aan de orde of de accountant de materieele juistheid kan constateeren van de verdeeling van den afzet over de verschillende groepen van afnemers. Ik kan hierover kort zijn, omdat ik dat punt uitvoerig behandeld heb naar aanleiding van een examenvraagstuk in den voorgaanden jaargang van dit tijdschrift. Een prijscontrôle via copie facturen wordt hier buitengewoon omslachtig, want men moet dan bij elken post nagaan tot welke groep de afnemer behoort en of dus de prijs juist is. Hoewel somtijds de bijzondere gevallen der praktijk aanleiding zullen kunnen geven, dat men die methode wèl zal moeten toepassen, (waar geen andere weg is) lijkt mij toch dat bij een naar redelijke eischen ingerichte voorraad- en verkoopadministratie mogelijk zal zijn om een totaalcontrôle uit te oefenen. Men gaat dan weer uit van het totaal, dat gefactureerd zou moeten zijn indien het geheele quantum tot den maximalen prijs verkocht ware en „mijne daarop af'' de grootte der rabatten (of prijsverschillen) per afnemer over de contrôleperiode. Men stelle daarbij dan vast of de afnemer voldoet aan de vereischten om tot een bepaalde groep te worden gerekend. Het quantum der afname, als ook het bedrijf van den afnemer kunnen maatstaf zijn, maar dat is te beoordeelen. Door middel van tellijsten die we toch in ons dossier hebben, zijn de groepsindeelingen, die we reeds hebben nagegaan, ook vastgelegd. Men oefent dus een positieve contrôle uit of de afnemers aan wie zulk een rabat of zoodanige prijsvermindering toegestaan is voldoen aan de kenmerken, die het systeem daarvoor gesteld heeft. Kortingen voor vervroegde betaling controleert men eveneens op dezelfde wijze. Het critieke moment, de datum van levering, is veelal vast te stellen aan de hand van vrachtbrieven enz. Moeilijkheden zijn daarin in principe niet, het is positieve contrôle. Wel echter moet hierbij de opmerking geplaatst, dat de controlemaatregelen, die men hier neemt t.a.v. groepsrabatten, groepsprijzen en andere kortingen onverminderd noodig zijn ook wanneer men de geheele détailcontrôle heeft verricht. De gegevens der interne stukken geven t.d.a.v. geen houvast.

IV. SAMENVATTING TER AANLEIDING VAN VERKOOP- EN DEBITEURENCONTROLE

We hebben in het bovenstaande t.a.v. verkoop- en debiteurenadministratie geconstateerd, dat de juistheid van den afzet in totaal en in verdeeling over goederensoorten, naar quantum en geld kan worden vastgesteld: Tevens dat die vaststelling niet gestoord werd door gelijktijdige prijsverschillen voor differente groepen van afnemers, noch door volgtijdige prijsschommelingen. De belasting op debiteuren staat daarmede groepsgewijze vast.

De juistheid der belasting op de enkele debiteurenrekening is niet door „zelfstandige actie'' vast te stellen; de copie-facturen zijn daartoe als middel onbruikbaar, ze geven slechts de mogelijkheid om een accuratessecontrôle uit te oefenen. Deze accuratessecontrôle is echter alleen daar de taak van den accountant waar ze in de organisatie ontbreekt of waar bijzondere omstandigheden het „nog eens'' controleeren noodig maken of indien zulks uitdrukkelijk zou worden verzocht, ondanks dat het vaktechnisch niet noodig is.

De juistheid der individueele saldi kunnen we aan het einde van elke contrôle-periode vaststellen, dank zij saldo-biljet of geconstateerde betaling. Maar daarmede hebben we dan ook de zekerheid van de individueele juistheid der gedebiteerde posten, wanneer het „critisch lezen en afletteren'' der rekeningen bij de contrôle van de tellijst doet zien, dat alle debet- en creditposten tegen elkander loopen. Bij loopende rekening merkte ik reeds op welke beteekenis de toezending van rekeningcourantafschriften m.i. heeft. Hoogstwaarschijnlijk zien we dan, dat de „clerical errors'' al zijn hersteld. De periodieke contrôle verhindert het „sleepen'' en t.a.v. de saldi der perioden is de materieele juistheid door afloopconstateering of door bevestiging vastgelegd. Verschuivingen, die eenig gevolg kunnen hebben t.a.v. eene onjuiste verantwoording, zijn voorkomen of beter geven aanleiding tot afwijkingen die nagezocht worden. Wat aan verschuiving nu nog theoretisch als mogelijk gesteld kan worden, heeft voor den accountant t.a.v. certificeering der jaarrekening geen enkel belang. Daarmede is dan echter *alle* zekerheid verkregen die de accountant noodig heeft voor het geval, de accuratessecontrôle niet zijn taak is. Dit mogelijk zijnde, is, zelfs waar t.a.v. den verkoop ontvangstbevestigingen bestaan, de détailcontrôle daarmede van geen belang. Het negatieve der contrôle maakt, dat, wat ook aan de enkele verkoopposten gedaan kan worden, steeds noodig zal zijn om daarnaast contrôle uit te oefenen op het totaal verkocht quantum, zelfs de prijscontrole kan beter als totalen contrôle uitgeoefend worden. Waar dus aan het einde van de contrôleperiode (kwartaal) geconstateerd kan worden, dat de belasting op individueele rekening juist was, kan de détailcontrôle ook uit dien hoofde geen andere beteekenis hebben dan accuratessecontrôle om te voorkomen verkeerd disponeeren, etc. Dit kan de interne contrôle, die van moment tot moment werkt, beter dan de accountantscontrole. Zij trede dus alleen dan op, wanneer die interne accuratessecontrôle ontbreekt, als aanvulling.

Ten aanzien van sleepen zal men ondanks verrichte détail-contrôle dezelfde contrôlemaatregelen, die de totaalcontrôle hanteert moeten toepassen, ook hierin brengt de détailcontrôle ons niets verder.

Dit alles neemt niet weg, dat de détailcontrôle op debiteuren in vele gevallen een belangrijke beteekenis kan hebben, integendeel de beteekenis komt nu scherp naar voren. In de praktijk zal men in een groot aantal gevallen te doen hebben met kleine zaken, waar de inrichting der administratie om economische redenen niet aan alle eischen voldoet en waar door een te klein personeel geen voldoende arbeidverdeeling bestaat om een interne contrôle effectief te maken. In het bijzonder is in zoodanige bedrijven de debiteurenadministratie een punt, dat de aandacht verdient van den controleur, die geroepen is, die leemte aan te vullen. Heel vaak toch bemoeit de bedrijfsleider, eigenaar der zaak, zich persoonlijk sterk met aankoopen, verkoopen en voorraden, maar laat de rekeningcourant, de incassi zoowel als de betaling aan den boekhouder over. Deze heeft dan, als gevolg van kleinen omvang, veel te veel in handen (naar de eischen der interne contrôle gesproken) en bestaat diensvolgens daar een punt voor bijzondere werkzaamheid van den accountant, die hier trouwens uitgesproken de taak van contrôle op het personeel zal hebben. De interne stukken geven hier zelfs een grootere mogelijkheid om iets te vinden, dan bij zaken waar een goede interne contrôle bestaat. Immers, indien daar een knoeierij plaats zou grijpen gaat deze door middel van samenspanning en zijn ook de interne stukken aan de knoeierij aangepast; hier zal het zeer de vraag zijn of de fraudeerende boekhouder consequent voortknoeit. Hij zal althans ergens den feitelijken toestand willen zien en dus is er kans dat de stukken op een of andere wijze van eene afwijking doen blijken. Het geval zelf bewijst echter, dat zoodanige détailcontrôle als uitzondering op den regel gezien moet worden. En nu moge heel waarschijnlijk het aantal uitzonderingen veel grooter in aantal zijn dan het aantal gevallen, dat den regel volgt, dat neemt niet weg, dat langs den besproken weg een uniforme behandeling in de contrôleleer verkregen is.

V. SLOTOPMERKING

De leidende gedachte van mijn opstel is geweest, dat de techniek der accountantscontrôle zooals die volgt uit de maatschappelijke functie van den accountant slechts zuiver kan worden afgeleid, wanneer men als vooronderstelling neemt een geval, waarin administratieve organisatie en interne contrôle aan alle eischen voldoen. Men krijgt dan zuiver de accountantstaak zonder bijmenging van aanvullende accuratessecontrôles enz. en kan bovendien de noodzaak van die maatregelen in het juiste licht plaatsen. Op die wijze heeft ook de vertrouwenstheorie beteekenis voor de formuleering van de techniek der accountantscontrôle en is meer dan een „middel om het verantwoordelijksheidsgevoel te verstevigen" (*Blazer* Lectorale openbare les). *Reder* heeft met de „Vaktechnische minimum eischen" dezelfde formuleering nagestreefd, maar het woord „minimum" suggereert nog, dat er dus een marge is, die men aan interne contrôle kan overlaten. Dan zou natuurlijk het verwerpen van steunen op interne contrôle een inconsequentie zijn in *Reder's* gedachtengang. Ziet men echter naar diens geheele betoog en naar de bedoeling ervan dan blijkt, dat het doel was om af te leiden de contrôletechniek onder de meest ideale omstandigheid van administratieve organisatie. Doet de accountant minder, aldus zou ik *Reder* willen vertolken, dan verricht hij een deel van de taak niet, die hij naar de vaktechniek behoort te verrichten; daarboven verricht hij aanvullende interne contrôle, die alleen gemotiveerd is wanneer de bijzondere constellatie van het geval er aanleiding toe geeft. Zoo gesteld stemmen de beschouwingen van den Heer *Reder* en de mijne overeen.

Waar en wanneer die aanvullende accuratessecontrôle noodig is komt veel scherper uit nu die geteekend wordt tegen het verschiet der „minimum-eischen".

De „normen" werden zoowel door den Heer *Reder* als door mij besproken in verband met de contrôle in een handelszaak, maar ook bij afleiding van de accountantscontrôle in nijverheidsbedrijven, financieringsinstellingen, en dienstverleeningsbedrijven, komt men op dezen grondslag tot een formuleering der contrôleleer die de vaagheid van het „steunen op interne contrôle" niet behoeft om tot een techniek der contrôle te geraken, die niet afwijkt van wat de praktijk ons als noodzakelijk leerde en principieel verwerpt den eisch om in alle gevallen alle posten te pointeeren met een of ander „stuk".

De stelling „steunen op interne contrôle" noemde ik een vaagheid, wijl ze nergens een grens ziet tengevolge van haar onvoldoende onderscheiden der contrôlemiddelen. De consequentie is, dat men in het einde tot de stelling moet komen, dat bij een in alle opzichten voldoende interne contrôle, de accountant zonder meer de balans kan teekenen. Hiermede echter heeft de accountancy als factor in het maatschappelijk leven haar beteekenis verloren. Dit blijkt wanneer zoodanig certificaat volgens de eischen van het R. v. A. de mededeeling van den internen controleur als bron vermeldde.

Dat deze stelling zich in eene vervaging verloopt komt doordien ze niet ziet dat accountantscontrôle en interne contrôle in wezen verschillende functies zijn, al hebben ze den grondslag en veel van de werkmethoden gemeen.

Het verband tusschen alle transacties en al het gebeuren in de bedrijfshuishouding vormt den grondslag van de verbandscontrôle, die in de inrichting der administratie is neergelegd. Die verbandscontrôle is dus een samenstel van verhoudingen elkander wederkeerig bepalende. De taak van een goed beheer is om voor de verschillende personen en afdeelingen, die als functies in de technische en administratieve behandeling optreden een „taak" vast te stellen, daarvoor verantwoordelijkheid op te leggen en daarover „verantwoording" te doen schrijven. Op die wijze wordt het geheel van de verantwoording opgebouwd en ontstaan daarin door de verbandscontrôle elkander controleerende instanties en overeenstemmingen van gegevens, langs verschillende wegen verkregen. Een functie in dat geheel van elkander wederkeerig controleerende verantwoordingsdeelen wordt de constateering van die overeenstemmingen en van de naleving der voorschriften. Deze taak is een deel van de administratie en vormt tezamen met de verschillende elkander wederkeerig controleerende taken de interne contrôle. Soms zal deze constateerende taak zijn toevertrouwd aan den hoofdboekhouder, soms zal daarvoor een als accountant gediplomeerd beambte, al dan niet met een speciale afdeeling, gebruikt worden. In alle gevallen blijft echter ook dat deel der interne contrôle, naar haar wezen en bedoeling, beperkt tot een functie in de onderneming, een beheersinstrument in de handen der directie, aan haar wil en inzicht onderworpen. Als accountantscontrôle is zij dus van het beheer afhankelijk en dies onzelfstandig, weshalve geen verklaring of balansteekening harerzijds de waarde van de verantwoording door de Directie kan verhoogen.

De accountantscontrôle heeft slechts in bepaalde gevallen of als aanvulling een zoodanige taak met doelstelling in de onderneming, ze heeft daarboven uit of daarnaast en daarvan onafhankelijk haar taak van certificeeren. Ze kan dat alleen door zelfstandige actie en niet op gezag der interne contrôle, maar heeft daarbij de administratie noodig als middel om tot de vereischte zekerheid te geraken, en dus gebruikt ze het in de administratie belichaamde verband der gegevens. Niet omdat die een element in de interne contrôle vormen, maar omdat dat administratieve verband de reflex is van het verband in de beheershandelingen en zij daarin dus een zelfsstandig contrôlemiddel heeft.

Indien de taak van den accountant een verkeersnoodzakelijk-

heid is, dan moet het certificaat de waarde van de publicatie verhoogen, maar dan moet ook de techniek der controle geheel los staan van wat de interne controle doet of van wat zij verklaart. Men moet constateeren en gebruikt daartoe naar gelang van het geval en de daaruit volgende eischen detailcontrôle, totalencontrôle en verbandscontrôle.

Er moge dus een zekere overeenkomst in technick bestaan, naar doel en wezen zijn accountantscontrôle en interne controle verschillende begrippen. Het dooreenmengen van die kan niet zonder schade voor de maatschappelijke beteekenis van het accountantsberoep geschieden. ABR. MEY

EXAMENVRAAGSTUKKEN

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

Inrichting Melkinrichting

(Opgave 1 van Examen Rekeningwetenschap Nov. 1929 Ned. Handels-Hoogeschool, Rotterdam)

Opgave I; Inrichting Melkinrichting.

Bij een opgave als deze (zooals trouwens meermalen) verdient het aanbeveling aan te vangen met vast te stellen, welke gegevens, overzichten e.d., als slot van de gevraagde administratie te voorschijn moeten komen. Eerst daarna gaat men den loop der administratie na, waarbij dan het doel voor oogen wordt gehouden.

In de onderhavige opgave is het rekeningstelsel bijzaak. Doch ook dit zal als een doelstelling moeten vaststaan, aleer men afdaalt tot de detailleering van den gang van zaken. Vooral omdat vele studeerenden het rekeningstelsel als hoofdzaak bleken op te vatten en onjuistheden begingen, is dit in het navolgende uitgebreid behandeld.

De voornaamste eisch is hier, dat de leiding „tijdig'' opgaven moet krijgen van een aantal gegevens. Dat tijdig zal hier moeten en kunnen zijn „dagelijks''. Elken namiddag moet een *dagrapport* worden samengesteld. Dit rapport moet de volgende gegevens bevatten:

Ia. Gecontracteerde inkoopen.

Opgave van de voornaamste bijzonderheden betreffende de dien dag nieuw afgesloten contracten, afgeloopen contracten, annulaties en eventueele wijzigingen. Waarschijnlijk kan met totalen worden volstaan, aangevangen worden met de daghoeveelheid voor welke volgens vorig rapport contracten liepen, en doorgestaffeld worden.

Ib. *Ontvangen rauwe melk.*

Totaal aantal Liters; vetgehalte (minimum en maximum en, zoo mogelijk, gemiddelde van de geheele hoeveelheid); gemiddelde prijs per Liter; bijzonderheden betreffend de ontvangst (aanmerkingen, toelichting van eventueele belangrijke afwijkingen ten opzichte van de gegevens van vorige dagen, ten opzichte van gecontracteerde inkoopen e..d.)

Ic. Totaal aantal Liters doorgegeven aan elk der afdeelingen II, III, en IV. Men mag o.i. veronderstellen dat geen voorraad rauwe melk van den eenen op den anderen dag overgaat.

II. *Afdeeling „Volle Melk''.*

Aangewend voor volle melk: ..... a L. rauwe melk
Verkocht
b L. volle melk à ... c. = *f* ...
Onverk. gebleven
c L. volle melk à ... c. = *f* ...
d L. volle melk
Verlies door reiniging, verwarming e.d. ... L.; d.i. ... % van a.

Toelichting op dit percentage.

Onverkocht in verhouding tot verkocht ... %; toelichting op deze verhouding.

Uit de opgave blijkt niet wat met de melk van den vorigen dag geschiedt; mogelijk wordt deze nog gebruikt; mogelijk als veevoeder verkocht.

Onverkocht was volgens *vorig* rapport ... . L. volle melk
Hiervan is aangewend voor afdeeling .... L.
Hiervan is verkocht als .... L.

III. *Afdeeling gepasteuriseerde melk.*

Ontvangen .....a L. rauwe melk
Verkocht ..... kleine flesschen = ... L. à ... c = *f* ...,...
..... groote „ = ... L. à ... c = *f* .....
..... L.
Onverkocht gebleven .... L.
[illegible] | b L. gepast. melk
Verlies door pasteurisatie .... L.; d.i. ... % van a

Toelichting op dit percentage.

Onverkocht enz., als bij II. Verbruikte hulpstoffen. Technische bijzonderheden betreffende pasteurisatieduur, kwaliteit melk en product, e.d.; aantal arbeiders.

IV. *Afdeeling Room en Taptemelk;*
zie bijlage a.

Onverkocht in verhouding verkocht: Room ... %, Taptemelk ... %. Toelichting hierop:

Ontvangen was ..... L. rauwe melk; (met een vetgehalte van .....)
Productie beliep ..... L. Room; d.i. ... % van rauwe melk
..... L. Taptemelk; d.i. ... % „ „ „
of van met vetgehalte herleide hoeveelheid.

Toelichting op dit percentage.
Verbruik hulpstoffen: ..... Technische bijzonderheden: .....
Onverkocht was volgens *vorig* rapport ..... L. en .....L.; aangewend als volgt:

V. *Afdeeling Karnemelk en Boter.*

a. Ontvangen ..... L. rauwe melk (met een vetgehalte van .....)
Productie beliep ..... L. karnemelk; d.i. ... % van rauwe melk
Productie beliep ..... K.G. boter; verhouding tot rauwe melk: ..... (zoo mogelijk in aanmerking nemend het vetgehalte).
Toelichting op deze verhoudingen. Verbruik hulpstoffen. Technische bijzonderheden, e.d.

b. Karnemelk: verkocht ..... ½ L. fl. = ... L. à ... c = *f* ...
..... 1 L. fl. = ... L. à ... c = *f* ...
los fl. = ... L. à ... c = *f* ...
..... L. à ... c = *f* ...
onverkocht gebleven ..... L.

d.i. in verhouding tot verkochte hoeveelheid ... %; toelichting hierop. Onverkocht was volgens vorig rapport ..... L.; aangewend als volgt:

c. *Boter:*
Voorraad volgens vorig rapport ..... K.G.
Geproduceerd ..... K.G.
..... K.G.
Verkocht ..... K.G. à *f* ... = *f* ...
Eindvoorraad ..... K.G.