No. 11 6e JAARGANG DECEMBER 1929

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: J. E. ERDMAN, C. A. HUYSMAN EN C. J. MEIJER — EFFICIËNTIE: C. A. BLAZER EN L. POLAK — REPERTORIUM VAN TIJDSCHRIFTLITERATUUR: 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. 161

Eenige beschouwingen over contrôleleer in verband met contrôle op verkoop- en debiteuren-administratie . . „ 161
Abr. Mey.

Wettelijke regeling van accountantsberoep en de aansprakelijkheid van den Accountant . . . . . „ 167
door H. J. Broekveldt

Literatuur . . . . . „ 169
Red. M. M. Deen Jr. en A. Robles
De invloed van de wisseling van de bedrijfsdrukte op kostprijs en winst (slot)

Uit het Buitenland . . . . . „ 171
Red. J. E. Erdman, C. A. Huysman en C. J. Meyer
De toename der Investment Trusts

Repertorium van tijdschrift-literatuur op het gebied van Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde . . . . . „ 172

Boekbeoordeeling . . . . . „ 173
Internationales Revisions- und Treuhandwesen van Maria Raschenberger door E. van Dien

Vragenbus . . . . . „ 174

Mededeelingen waarvan plaatsing werd verzocht . . . „ 174

VAN DE REDACTIETAFEL

Tot ons leedwezen zag de heer *C. J. Meijer* zich genoodzaakt om met ingang van het nieuwe jaar te bedanken als lid der rubriekredactie van „Uit het buitenland". De lezers zijn aan hem menig interessant overzicht verplicht. Wij laten den heer *Meijer* noode gaan en zeggen hem dank voor het geen hij voor het blad deed. Reeds sedert eenigen tijd bleek het, dat de stof, die wij voor de Redacteuren van „Uit het buitenland" konden beschikbaar stellen te veel was voor den tijd, dien zij aan de bearbeiding daarvan konden wijden. Wij besloten daarom aan de twee overblijvenden redacteuren nog twee toe te voegen en vonden de heeren *W. Beyderwellen* en *A. van Rietschoten* bereid om met de heeren *J. E. Erdman* en *C. H. Huijsman*, de rubriek verder te verzorgen.

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

I. ALGEMEENE BESCHOUWING

a. Voor-opmerking

Meerdere malen wanneer over de verhouding van accountantscontrôle en interne contrôle gesproken en geschreven is, wordt de contrôle op debiteuren naar voren gebracht en, als voorbeeld van een geval, waarin de accountant steunt op interne controle, een werkplan genomen, waarbij de contrôle op verkoop- en debiteurenadministratie slechts als totaalcontrôle geschiedt. Men stelt dan, dat men de détailcontrôle overlaat aan de werking der interne contrôle. Zoo stelt bijv. Dr. *Sternheim* dat de accountant verantwoordelijk is voor de juistheid der individueele rekening en voor den stand daarvan op elk moment der contrôleperiode (no. 88 in verband met no. 78), maar acht dat onder bepaalde omstandigheden de verantwoordelijkheid tot het collectief saldo beperkt kan zijn. Het examen van de Nederlandsche Handelshoogeschool van jongstleden voorjaar stelde onder meer het vraagstuk der debiteurencontrôle aan de orde en vroeg naar het werkplan voor het geval de grootst mogelijke zekerheid ten aanzien van de juistheid dier administratie verlangd wordt en naar die bekortingen, die men zou kunnen aanbrengen op zoodanig werkplan onder vermelding van wat dan aan de aandacht ontsnapt. Vergis ik mij niet, dan ziet ook de steller van dat vraagstuk een volledig controleeren van alle posten als technischen eisch, al krijgt men daarbij z.i. blijkbaar geen geheel volledige zekerheid en ziet hij de toepassing van totalencontrôle als eene bekorting, waarbij de contrôle aan inhoud en diepte vermindert.

Waar het punt van zoodanig belang geacht werd, dat men een examenvraagstuk er aan wijdde, lijkt het mij de moeite loonend om te trachten de contrôle op verkoop- en debiteurenadministratie aan een algemeen theoretisch onderzoek te onderwerpen, te meer omdat ik meen t.d.z. eene andere opvatting te moeten formuleeren dan in bovenstaanden aanhef is weergegeven. Een opvatting, die m.i. meer aansluit bij de formuleering der vak-

technische eischen in het bekende referaat *Reder* voor de ledenvergadering van het N. I. v. A.

Deze opvatting steunt op de overweging, dat noch het bestaan van een voorbeeldig georganiseerde administratie noch het perfect functioneeren eener interne contrôle, aanleiding mag zijn voor den accountant om in zijn werkplan na te laten, wat hij naar vaktechnische eischen doen moet. Dus óf men zou nooit totalencontrôle mogen toepassen zonder op risico te handelen en strikt genomen in zijn taak tekort schieten, of de bovengenoemde formuleering is niet juist. Een vraag van voldoende interesse om eenige momenten bij stil te staan en mogelijk te vinden, dat een analyse van dit probleem oplossing kan geven van meeningsverschillen in bestaande theoretische beschouwingen. Vooraf echter acht ik noodig enkele onderscheidingen te behandelen, die voor het probleem van belang zijn en die een ander standpunt t.a.v. verkoop- en debiteurencontrôle doen innemen, naarmate men de desbetreffende punten anders beoordeelt.

b. Onderscheiding van des accountants taak: certificaat van jaarrekening of volledige contrôle van alle boekingen.

Gaan we ter vermijding van misverstanden allereerst na welke de taak van den accountant is m.a.w. welke de doelstelling is van de contrôle, waarvan de debiteurencontrôle deel uitmaakt. Immers er zal een groot verschil ontstaan in opvatting omtrent de contrôletechniek wanneer een verschil bestaat in de doelstelling van de contrôle.

Men kan in den geest van *Limperg's* Congresrede 1926 de sociale taak van den accountant zien in het verrichten van een contrôle die ten doel heeft en uitloopt in het certificeeren van verantwoordingsstukken, die aan het einde van zekere beheersperiode worden overgelegd aan hen, die zoodanige verantwoording eischen kunnen. Bij de Naamlooze vennootschap met haar beroep op de kapitaalmarkt, op de spaarders, om het door haar uitgeoefende productieproces te financieren met de mogelijkheid van onderlinge plaatsvervanging dier spaarders en met den daaruit volgenden eisch van publiciteit (vgl. *Limperg* Econ. Beteekenis N.V.) spreekt de beteekenis van het certificaat der gepubliceerde verantwoording al bijzonder sterk en blijkt ook zeer duidelijk welke de beteekenis van de accountantsverklaring in het sociale verkeer is. Ik erken intusschen, dat die certificeerende taak van veel breeder beteekenis is dan alleen voor de gepubliceerde verantwoording der N.V., maar meen dat hierin het karakter van dat certificaat het duidelijkst naar voren treedt.

Duidelijk spreekt, dat het controleeren van de boekhouding hierbij niet het doel is, maar slechts het middel om tot het doel, certificeeren van de verantwoording, te geraken. Daaruit volgt ten eerste, dat de accountantscontrôle, in den zin dezer doelstelling, niet door interne contrôle kan worden vervangen. Deze contrôle welker doeleinden in de onderneming begrensd en aan de leiding van de onderneming onderworpen zijn, kan geen waarde toevoegen aan de door die leiding omtrent haar beheer afgelegde verantwoording. Het is ook niet haar aangewezen taak. Haar taak is de contrôle op het personeel in al zijn functies en instanties. Het systeem van inrichting der administratie schept middels de verdeeling van arbeid en verantwoordelijkheid en door middel van het systematisch, in onderling verband, in elkander grijpen der taken, een automatisch werkende contrôle. De werkdadigheid daarvan wordt getoetst door constateeringen door middel van periodieke opmakingen, proefbalans, telstaten enz. door intern afchecken, door interne controleurs en inspecteurs en wat dies meer besta. Alles interne contrôle, maar die bij voldoende functieverdeeling, vooral wanneer daarbij differentiatie van arbeid en tegenstelling van belang bestaat, een werkzaam middel is, niet alleen voor accuratessecontrôle, maar ook voor de constateering en voorkoming van principieele en opzettelijke onjuistheden, voorzoover althans deze tot den personeelkring beperkt zijn.

Hoe zeer echter geperfectioneerd kan deze interne contrôle de accountantscontrôle, met doelstelling van certificaat, niet vervangen. Deze laatste toch certificeert, dat de vermogenstoestand, zooals die door het Beheer is weergegeven een juist beeld der werkelijkheid geeft en dat de winstrekening het behaalde bedrijfsresultaat naar de juiste oorzaken van winst en verlies rubriceert. Het doel dezer contrôle ligt niet in constateering van fouten of de constateering van fraudes van personeel, maar veeleer in de constateering van de juiste weergave van de beheersdaden in de verantwoording, waarbij dus principieele fouten of bewuste incorrecties in het beheer vanzelf naar voren gebracht moeten worden. In dezen zin zie ik de accountantscontrôle als beheerscontrôle, zonder dat de accountant zijn terrein van administratief-deskundige verlaat (het blijft de beoordeeling der rubriceering, méér niet) en medebeheerder of superbeheerder kan worden genoemd.

De feitencritiek blijft beperkt tot de beoordeeling van het passen in het bedrijfskader, de juiste plaatsing in dat kader en de afzonderlijkstelling van wat z.i. buiten het normaal bedrijfskader valt. Of anders de taak is de materieele contrôle het vaststellen dus van de materieele aanwezigheid der activa en de juistheid der waardeering, het niet verzwijgen van schulden, de constateering, dat geen materieele waarden gedurende het bedrijfsjaar „unter den Tisch gefallen sind" en wat het resultaat betreft speciaal de onderscheiding van de kosten, die efficiënt gemaakt zijn, product deden ontstaan, waarde toevoegden door vervorming of verplaatsing, dus eene materieele waardevermeerdering schiepen (materieele contrôle en contrôle op de doelmatigheid vallen daarin samen) en die, welke geen waarde deden ontstaan, dus als verliezen afzonderlijk rubriceering eischen, omdat ze een lek aantoonen, waarin mogelijk incorrecties met inefficiënties vermengd zijn. Uiteraard zal de verantwoording zelf hieraan de noodige aandacht moeten schenken en is hier dus tevens een terrein voor interne controle. Maar de accountant, die certificeeren wil, zal al deze punten onder aandacht moeten hebben gehad en zijn contrôleplan daarop hebben ingericht. Het certificaat kan alleen worden gegeven op basis van zelfstandige actie, waarbij de accountant de onafhankelijkheid moet hebben om zijn werkwijze vast te stellen naar wat z.i. vaktechnisch noodzakelijk is. Maar tevens, en dat is het tweede dat men als gevolg van de stelling, dat het controleeren der boekhouding in het gegeven geval middel maar geen doel is, kan stellen; de accountant heeft niet noodig alle posten te controleeren als vaktechnisch andere wegen bestaan om tot die zekerheid te geraken, die de doelstelling van zijn arbeid eischt. Ik wil hier nadrukkelijk zeggen, dat ik niet bedoel in voldoende mate of redelijke zekerheid maar bedoel, dat men tot volkomen zekerheid moet geraken en dat er vaktechnisch mogelijkheden zijn om tot zoodanige zekerheid te komen, ook zonder alle posten te hebben gepointeerd. Dus dat de z.g. volledige contrôle, ongeacht of die geregeld of periodiek geschiedt, niet met zich brengt, dat alle posten in alle gevallen worden gepointeerd. [1])

[1]) Ik vervang hier het woord „controleeren" door pointeeren. Pointeeren, post voor post, is de werkmethode der détailcontrôle. Heeft men niet alle posten in détail gecontroleerd, dus gepointeerd, dan bestaat toch de mogelijkheid dat men ze heeft gecontroleerd. De totalencontrôle controleert inderdaad alle posten door verbandscontrôle van het maximaal-totaal en door détailcontrôle (pointeeren) van alle afwijkingen. Men komt door middel van de verbandscontrôle, de werkmethode der negatieve contrôle, zelfs tot een meerdere zekerheid van de juistheid der enkele posten, dan door de pointeer-methode. De verbandscontrôle constateert de materieele juistheid in gevallen van negatieve contrôle, het pointeeren alleen geeft accuratessecontrôle.

Opgemerkt zij, dat, wanneer des accountants taak is om de boekhouding in haar geheel te controleeren, een andere doelstelling bestaat, dan wanneer het certificaat der jaarrekening wordt beoogd. Wanneer de doelstelling van de contrôle is om het personeel van den client te controleeren, de accuratesse der boekingen vast te stellen, dan zal dat uiteraard gepaard gaan met een contrôle over de opgemaakte jaarrekening. Deze is dan echter meer een gevolg van de contrôle der boekhouding dan wel het doel der accountantscontrôle. Zóó nu liggen meestal de contrôle-opdrachten in de kleinere zaken. De omvang van het personeel stelt niet in staat tot zoodanig vergaande arbeidsverdeeling, dat een afdoend-scherpe interne contrôle wordt verkregen, de formeel-juiste boeking der posten (accuratessecontrôle) staat niet vast en dus bestaat de mogelijkheid van „onoplosbare'' verschillen en van verschillen, die elkander bijna geheel opheffen. In zoodanige zaak zal des accountants taak zijn om het gebrek aan interne contrôle aan te vullen. Maar daarbij verricht hij dan werkzaamheden die uitgaan boven wat noodig zou zijn om in het eerstgenoemde geval tot de zekerheid van de jaarrekening te komen. Hij heeft dan de vaktechnische eischen van het eerst genoemde geval aangevuld met maatregelen, die noodig zijn om de onvoldoende interne contrôle aan te vullen. Dat kan bestaan in het nagaan van de formeel-juiste boeking (accuratessecontrôle) zoowel als in nagaan van het naleven van de bestaande voorschriften der organisatie. Dat deel van de contrôle in de onderneming is echter niet specifiek des accountants taak, het kan evenzeer door een interne-contrôle-instantie worden verricht. Het geschiedt niet tot versteviging van publicatie, niet als een verkeersnoodzakelijkheid, maar als een deel van de beheerstaak en draagt in zijn beteekenis niet verder dan de informatie aan de bedrijfsleiding. Zulks beteekent alweer niet, dat het van gering belang is, maar alleen, dat men, als men over de contrôleleer (in den zin van leer der accountantscontrôle) spreekt, niet dié taak, die vaak terecht door accountants wordt verricht, tot uitgangspunt moet nemen.

Een contrôleleer (leer der accountantscontrôle) opbouwen kan men alleen onder de vooropstelling van een geperfectioneerde inrichting en niet-feilende interne contrôle (d.w.z. waar een eventueele nalatigheid eener contrôle-instantie door een andere bijv. door niet sluiten van verbandscontrôle snel wordt achterhaald). Slechts dan ziet men zuiver welke techniek vereischt wordt om tot het certificaat te geraken. Voortgaande kan men dan uit die vaktechnische (minimum)-contrôle-eischen opbouwen hoe de contrôle moet worden uitgebouwd met maatregelen om de voor gegeven gevallen onvoldoendheid der interne contrôle aan te vullen. Men komt dan tot een steviger bouw van de leer, dan wanneer men de doelstelling van contrôle der geheele boekhouding als basis der leer kiest, omdat men daarbij dan niet voldoende onderscheiden kan tusschen de constateering van materieele contrôle, formeel-boekhoudkundige contrôle en maatregelen tot toetsing van de voldoende werking der administratievoorschriften. Het krijgt dan den schijn, alsof elke bekorting op het alle posten pointeeren, een steunen op interne contrôle impliceert, wat m.i. geenszins het geval is. Het zou buiten het bestek van dit artikel vallen, dit hier verder uit te werken.

De gemaakte onderscheiding is echter van zeer veel belang ook voor de vraag der debiteuren-contrôle. Naast de onderscheiding in de taakbeschouwing is echter voor de behandeling van dit deel der contrôle nog van belang om de strekking der contrôle te onderscheiden in positieve en negatieve contrôle.

c. Onderscheiding van positieve en negatieve contrôle.

Niet bij alle handelingen der contrôle (zoowel accountantscontrôle als interne contrôle) is de strekking van de contrôle dezelfde. In een deel der gevallen zal de strekking zijn om vast te stellen of alles wat geboekt is geboekt mocht worden, de positieve contrôle. In een ander deel der gevallen zal zijn vast te stellen of nietmeer geboekt moest worden, dan geboekt werd, de negatieve contrôle. De eerste kan, het blijkt uit de omschrijving, dus door detailcontrole geschieden. Met détailcontrôle echter richt men t.a.v. de tweede niets uit, men kan hoogstens constateeren dat de individueele posten formeel goed geboekt werden; zekerheid dat men alle posten gehad heeft krijgt men niet, men komt niet boven accuratessecontrôle uit. Een negatieve controle kan alleen worden uitgeoefend door middel van de verbandscontrôle. Dus doordien men vaststelt wat maximaal zou moeten verantwoord zijn. Hetgeen de verantwoording dan minder aanwijst kan met positieve controle worden nagegaan. Men denke hier aan het bekende voorbeeld van prijsreducties, maar mag niet vergeten met een controlemiddel te doen te hebben, dat algemeen toegepast dient voor gevallen van negatieve contrôle.

Bij verschillende doelstelling van een contrôle komen de verschillende categorieën van handelsvoorvallen soms in de positieve-, soms in de negatieve contrôle. Bij de contrôle met doelstelling van balanscertificaat heeft men op inkoopen en betalingen een positieve contrôle, op verkoopen en ontvangsten een negatieve. Het is in het algemeen niet van belang om inkoopen of betalingen te verzwijgen, wel om verkoopen en ontvangsten niet te verantwoorden. Men zal opmerken, dat ook door inkoopen te verzwijgen eene ontvreemding kan plaats vinden, wanneer dan ook maar de verkoopen niet geboekt zijn. Dat is volkomen juist, mits althans dan alle andere verbandsposten als vrachten en andere kosten niet geboekt werden, waarmede we dan komen tot de omissieën, welke het onderzoek der administratie niet aan het licht kan brengen. Winstflatteering, een motief om inkoopen niet te boeken, kan voorkomen bij investigations, wanneer men tot deelnemen wil stimuleeren enz. Bij de doelstelling der geregelde contrôle is daarin geen voordeel, trouwens in de continuiteit der contrôle zou men spoedig genoeg het ageeren van den „schreeuwenden'' crediteur waarnemen. Verzwegen debiteuren echter zwijgen zelf ook, meestal omdat ze al betaald hebbben, al is het soms ten deele.

d. Onderscheiding externe en interne stukken.

Het lijkt misschien overbodig ook dit nog toe te voegen aan de voorbespreking. We weten dat allen. Maar is het niet merkwaardig dat, in de litteratuur der laatste jaren, dat onderscheid zoo weinig spreekt, zelfs zoo onvast geworden is. Dr. *Sternheim* heeft veel critiek op de bewijsmogelijkheid der externe stukken en terecht. Maar overdrijft hij daarin niet? Soms hebben facturen heel weinig waarde, maar die gevallen kennen we Men behoeft zelfs ze hier niet nader aan te duiden. Daarin licht echter tevens de onderscheidingsmogelijkheid. Men weet in welke gevallen samenspanning met crediteuren mogelijk, men weet ook wanneer die zeer onwaarschijnlijk om niet te zeggen practisch uitgesloten is. Een accountant, kassen controleerende, kan niet weten of de handteekeningen echt zijn, zelfs niet door handteekeningen-contrôle, want hij is daarin niet ervaren. Elke accountant kan echter beoordeelen of een kwitantie den redelijken indruk geeft afkomstig te zijn van dengene wiens naam er op gedrukt is. Ook hierin blijve men administratief-deskundige. Hetzelfde geldt voor facturen. Door de ervaring is vastgelegd wat men doen moet om tot de overtuiging van de afkomstigheid van derden te geraken, we vinden het o.a. in de voorschriften, die aangeven waarop bij het checken gelet moet worden. Namen, data, duplicaten, conti-finto etc. etc., als behandeld in de litteratuur en in de assistenteninstructies der Accountantskantoren.

Nu echter copie-facturen. Welke waarde hebben die voor den accountant? Als zoodanige m.i. geen enkele. De vervanging van een copie is te gemakkelijk en wie fraudeeren wil zal heusch niet terugschrikken voor het quasi-abusievelijk opbergen van een onjuiste copie-factuur. Of interne stukken inderdaad betrouwbaar zijn hangt af, (wanneer wij afzien van de schatting der betrouwbaarheid van individuen), van de mate, waarin de interne controle het feitelijk onmogelijk maakt, om te fraudeeren en dat te dekken met ondeugdelijke copiën. Wanneer de accountant dus checkt met copiefacturen en meent daarmede voor zijn contrôle nuttig effect te verkrijgen, steunt hij daarbij op interne controle. Men dient zich er rekenschap van te geven, dat men daardoor geen meerdere zekerheid krijgt dan van formeel-boekhoudkundig-juiste behandeling (accuratesse-contrôle) en geen zekerheid van de materieele juistheid. Die „formeel-boekhoudkundige-juistheid'' is echter weinig interessant voor den accountant, tenzij dan voor het geval hij controleert in eene zaak, waarin de inrichting van de administratie of de onvoldoende arbeidsverdeeling, als gevolg van betrekkelijk kleinen omvang, twijfel doet ontstaan aan de accuratessecontrôle. De term zelf acht ik veel te fraai voor het begrip, dat ze dekt, maar ze is scherper dan accuratessecontrôle, en het woord „formeel'' is marquant tegenover materieel. Formeel-boekhoudkundig moeten we zeggen, omdat men onder formeel-juist ook nog een ander begrip kan verstaan n.l. de juistheid in den vorm, dus of de bevoegdheid niet overschreden is. (Dr. *Sternheim*)

Indien dus met copie-facturen gecheckt is, zal men nog moeten trachten om vanuit de accuratessecontrôle, die men verrichtte, de materieele juistheid van den verkoop te constateeren. In de controletechniek doet men dat, als bekend, door afleiding uit het verband van de quantiteiten van voorraden en inkoopen, punten waarop men in de doelstelling van controle der jaarrekening positieve controle heeft en waarvan men bovendien externe gegevens heeft. Uit de vaststelling van het verkochte quantum kan men dan met behulp der prijzen, die gedurende de contrôleperiode golden, het verkoopbedrag afleiden. Uiteraard moet daarvoor een prijsstellingssysteem bestaan; afzonderlijke condities voor groepen van afnemers of rabatten en kortingen brengen daarin slechts geringe complicatie. Prijsveranderingen kunnen slechts een bezwaar zijn als men de perioden der verbandscontrôle te lang neemt, maar dan heeft men geen zekerheid temeer door de copiefacturen, die men vroeger checkte, behoudens door steunen op interne contrôle.

Indien men, interne stukken checkende, t.a.v. de bewijskracht daarvan op interne contrôle steunt en daarbij niet boven accuratessecontrôle uitkomt, rijst niet alleen de vraag (die ik bevestigend beantwoorden wil) of men dan dat omvangrijke werk niet achterwege kan laten, wanneer die goede interne contrôle ook de accuratessecontrôle behoorlijk verricht, maar komt veel meer de gedachte op, dat, strict genomen, dat afchecken met interne stukken, buiten de vaktechnische normen der contrôleleer gesteld moet worden. Immers, in geval de vaktechniek er toe leiden moet zulks wel te doen, verricht men een stuk der interne contrôle of wil men, de interne contrôle geschiedt voor een deel of geheel door den externen controleur, den accountant. Dat brengt echter weer tot de gevallen die we moeten uitsluiten bij den opbouw der contrôleleer, willen we ontkomen aan de theorie van het steunen op interne contrôle voor de gevallen, waarin de accuratessecontrôle verzekerd is.

Ten aanzien hiervan nog de opmerking, dat ik in de algemeene uitwerking dezer gedachten de interne stukken niet zonder meer aan elkander wil gelijkstellen; naarmate belangentegenstellingen, geografische scheidingen of sociale verschillen bestaan tusschen hen, die verantwoordingen afleggen, wordt de betrouwbaarheid van het interne stuk grooter. Bovendien zullen we die stukken bij vele bedrijven door de bizondere omstandigheden in die bedrijven niet missen kunnen, maar dat is alweer niet uit te werken in het kader van dit opstel.

Het systeem van laten wegvallen van de controle van den verkoop met interne stukken eischt zekere uniformiteit van prijsstelling. Zonder voldoende uniformiteit is eene totalencontrôle inderdaad niet denkbaar en dus zal men, bestaat die niet, de detailcontrôle op den verkoop moeten uitoefenen. Dat is dan echter niet een principieele reden, maar een reden uit bijzondere uitzonderlijk-bestaande omstandigheden. Ook zou ik daarin dan liever naar andere controlemiddelen omzien, b.v. bestelbrieven, die men meest niet voor alle verkoopen heeft, maar die toch goede diensten bewijzen kunnen. Dit zie ik echter als een bijzonder geval, althans voor de grootere zaken, waar de voorwaarden voor de afleiding van een ideaaltypisch contrôleplan vervuld zijn.

Deze beschouwing vermindert niets aan het ervaringsfeit van de praktijk, dat in vele gevallen het checken van interne stukken een onderdeel van het controleplan vormt, ook t.a.v. het controleeren met copiefacturen. Dat zoodanig checken practisch veel voorkomt is alleen een bewijs ervan dat slechts in weinig zaken een ideale en perfecte organisatie van administratie bestaat of toont aan, dat de bijzondere omstandigheden bij vele practische gevallen nopen ook deze accuratessecontrôle te verrichten. Dat ervaringsfeit doet echter allicht een overschatting van de beteekenis van dit werk ontstaan. Bovenstaande beschouwing tracht dan ook te illustreeren, dat ondanks het veel gebruiken dezer contrôle-middelen de zekerheid, die men behoeft, langs anderen weg gezocht moet worden. Waneer men in een opbouw van de contrôleleer dit onderscheid niet voldoende beklemtoont en dus alle controlemiddelen aan elkander gelijk stelt, zal men onvermijdelijk komen tot een contrôleleer, die de noodzaak van het zonder meer checken van alle posten als beginsel stelt, maar daarom ook dan geen andere verklaring vindt voor het toepassen van totaalcontrôle dan een beperking in de contrôlemiddelen, omdat men op interne contrôle steunt. Een theorie, die m.i. niet alleen onjuist geformuleerd is, maar ook nooit in staat stelt tot een scherpe formuleering der normen te geraken. Bovendien verwerpt zij slechts in schijn den steun van interne contrôle, want de bewijskracht van interne stukken bestaat alleen bij de gratie der interne contrôle.

e. Onderscheiding van contrôle naar materieele en formeele juistheid.

In bovenstaande is die onderscheiding m.i. reeds toegelicht, enkele aanvullende opmerkingen nog zou ik willen maken. De contrôle naar de formeel boekhoudkundige-juistheid is, naar haar aard, taak der interne contrôle, immers er kan pas dan van een behoorlijke boekhouding sprake zijn als ze accuraat gevoerd wordt en boekingsfouten worden voorkomen. Dat neemt niet weg, dat in vele gevallen de accountant ze zal verrichten óf in kleinere zaken óf wanneer de boekhouding blijkt niet accuraat te worden gevoerd en onopgeloste verschillen zouden kunnen ontstaan. Daarmede komen we dan weer op bijzondere gevallen, die alleen bij behandeling van de controletechniek vanuit een ideaal-verhouding in het juiste licht kunnen worden gesteld.

De contrôle naar formeele juistheid, in den zin van de contrôle van de bevoegdheid in het kader der organisatie en van de naleving der desbetr. voorschriften, is wat het personeel aangaat, zeker een taak der interne contrôle, wat de directie aangaat, dank zij de bijzondere verhouding, maar niet principieel, des accountants taak. Het continueele der interne contrôle, tegenover het meer incidenteele en periodieke der accountants-

controle steunt de gedachte, dat de formeele juistheid in dezen zin taak der interne controle is.

Hetzelfde kan gezegd worden t.a.v. fraudevoorkoming en fraudeontdekking. Een goede interne controle werkt als een preventief middel tegen fraude, het neemt mogelijkheden weg De accountant kan alleen fraude constateeren als ze plaats gehad heeft en administratief waarneembaar is, en waar zijn controle voor een groot deel op een slechts periodiek uit te oefenen verbandscontrôle berust, kan hij verschuivingen in den tijd niet voorkomen en slechts ontdekken door een inkrimping der perioden (kwartalen, maanden).

De controle naar de materieele juistheid, die voor een deel samenvalt met fraudecontrôle kan door interne controle worden verricht, maar blijft dàn een controlemiddel onder de *leiding* van het bedrijfsbeheer. Interne controle, hoe goed ook georganiseerd, komt daar nooit boven uit. Ook niet wanneer een Accountants- of controle-afdeeling met een volledig bevoegden accountant aan het hoofd de constateerende functie der interne controle verricht heeft. Die afdeeling is een administratie-orgaan der directie en haar certificaat voegt dus geen waarde toe aan de balansonderteekening van de directie als zoodanig. Het constateeren der materieele juistheid is bij uitstek de taak van den accountant (public-accountant), die geroepen is in de verantwoording van het beheer naar buiten te waarmerken. In de sociale taak van den accountant (public-accountant), zooals de vertrouwenstheorie die stelt, hebben wij te doen met het onderzoek naar materieele juistheid.

Boven bleek reeds, dat ik dat begrip verder trek dan het constateeren van de aanwezigheid in natura van concrete kapitaalgoederen. Ook aangewende kosten kunnen we op hunne materieele juistheid toetsen, wanneer we maar zien naar de normen om het doelmatig verbruik na te gaan. De bedrijfshuishoudkunde geeft ons in de leer van den kostprijs daarin voldoende inzicht; uiteraard zullen we daarbij moeten aansluiten op gegevens der techniek en der technologie. Door verbandscontrôle kan men ook de materieele juistheid van den verkoop constateeren.

II. DE MATERIEELE JUISTHEID VAN DEN TOTALEN VERKOOP EN VAN DE VERDEELING DAARVAN OVER DE GOEDERENSOORTEN

Een punt van bijzonder belang t.a. van verkoop- en debiteurencontrôle acht ik de vraag, of de accountant in staat is de materieele juistheid vast te stellen van de verdeeling van den afzet over de *individueele* afnemers. De materieele juistheid van den *totalen* verkoop, dus van de *totale belasting* op debiteuren kan hij vaststellen, voor zooverre hij de verdeeling van den afzet over de afzonderlijke goederenstroomen kan vaststellen. Dit eischt eenige nadere toelichting.

De accountant kan vaststellen het quantum, dat van elk der goederensoorten is afgezet; dat is wat we bedoelen met de materieele juistheid vast stellen van de verdeeling van den afzet over de afzonderlijke soorten van goederen. De gegevens daarvoor vindt hij gereed liggen in de magazijnadministratie; de materieele juistheid van de daarin vermelde quantiteiten vindt hij, voor wat de voorraden aangaat in de inventarisatie, voor wat de inkoopen aangaat door de (in de doelstelling der balansteekening) positieve controle met de inkoopfacturen en verdere daarbij behoorende bescheiden. Daarmede staat het quantum, dat verkocht is, onomstootelijk vast en kan ik t.d.a. ook van een materieele juistheid spreken. De inventarisatie is een integreerend deel in deze vaststelling en met de stelling, dat de accountant als „niet technisch deskundige" daartoe feitelijk niet in staat is, valt dan ook de mogelijkheid om de materieele juistheid, zoowel van voorraad als van den verkoop vast te stellen. De vraag is dus of die opmerking juist is.

a. De beteekenis der technische ondeskundigheid

Ten eerste wil ik opmerken, dat hier onderscheid gemaakt moet worden tusschen de inventarisopname in een opzichzelfstaand geval, zooals bij investigations, en inventarisopname in de continuïteit van de controle; bovendien is voor den accountant nooit het doel van de inventarisopname om den vermogenstoestand op te maken, maar om de materieele juistheid van de saldi van de voorraadadministratie te toetsen. Indien hij daarbij constateert, dat bepaalde quantiteiten met bepaalde benamingen, overeenstemmende met de overeenkomstig aangeduide hoeveelheden in de voorraadadministratie aanwezig zijn, heeft hij de materieele aanwezigheid geconstateerd. Onserieuze magazijnbedienden mogen hem daarbij trachten te misleiden, dat zal alleen als gevolg hebben, dat hij verschillen constateert en rapporteert, die niet bestaan. Ook zou een teveel hier, een tekort elders in den werkelijken voorraad, door een bewust verkeerd benoemen verkeerd opgenomen kunnen worden, dan blijkt echter aan twee kanten een verschil. Echter zal de voortgaande controle in den afloop van den voorraad, vooral in de vergelijking van balanswaarde en verkoopopbrengst een hiaat vertoonen, wat doet constateeren, dat indien er inderdaad zooveel van die bepaalde goederen waren een deel vèr beneden normale prijsstelling verkocht werd. Dat heeft hetzelfde effect als het constateeren van de verschuiving bij de inventarisatie.

Ten andere, men wachte zich de beteekenis der technische deskundigheid te overdrijven. De soortbepaling toch is maar een deel van het werk, dat hier verricht moet worden. De waardeering een ander. Daartoe moge de accountant voor incidenteele gevallen niet deskundig zijn, in de continueele gevallen is hij het wel. Immers hij kan de twee waarden (vervangingswaarde en opbrengstwaarde), die hier een rol spelen, in zijn loopende controle of in den voortgang daarvan vaststellen. Verouderde goederen leert men bij meermalige opnamen kennen, de aanwezigheid van grootere quantiteiten verouderde goederen leert men beoordeelen, door dat men de omloopsnelheid der goederen leert kennen. Ik erken met den Heer *Reder*, dat een geraffineerd bedrog hier een leemte kan scheppen, die wij niet opmerken, maar wijs er tevens op, dat een zoodanig bedrog niet zal schromen interne stukken aan de fraude te doen aanpassen, zoodat checken daarmede niet verder brengt, zelfs bij ons een valsch vertrouwen schept. Een derde moment, en niet het minste, is de vaststelling van den eigendom der goederen. Eigendom zijn de goederen slechts wanneer ze betaald zijn of er een erkende crediteur tegenover staat. Dat te constateeren is zeker een specifieke taak van den accountant en is een deel van zijn verbandscontrôle. Hij behoeft daarvoor echter niet de individueele crediteurenrekeningen te pointeeren. Dit derde punt is in de discussie m.i. te weinig naar voren gebracht.

b. Het argument van feitelijke onmogelijkheid der inventaris-opname; bezwaren tegen en verdediging van Reder's weerlegging

De Heer *Reder* heeft in zijn „Vaktechnische eischen", (waarbij de gedachten van dit opstel ook in meerdere opzichten aansluiten) aangetoond, dat het bezwaar van opnamen van groote voorraden bij vele cliënten met gelijke balansdata kan worden ondervangen. De weerlegging van het bezwaar der feitelijke onmogelijkheid is belangrijk, omdat indien dit bezwaar onweerlegbaar ware, tevens de mogelijk-

heid van een constateeren van de materieele juistheid van voorraden en verkoopen niet zou bestaan, waarmede de accountantscontrôle een goed deel harer belangrijkheid zou inboeten. Dit punt is voor de verkoopcontrôle van zoo beduidend belang, dat ik een moment erbij wil stilstaan. De Heer *Reder* zegt: „De toepassing van het beginsel, dat men toezicht moet houden op het verband tusschen den voorraad en de rest der verantwoording is heel goed mogelijk door de opnemingen te verdeelen over het geheele jaar, door telkens een deel van den voorraad op te nemen, zoodanig, dat men den geheelen voorraad beheerscht en zich dus overtuigd heeft, dat er aansluiting is tusschen den voorraad en de administratie''. Meermalen is mij gevraagd of niet in deze zinsnede het beginsel der totalencontrôle op den verkoop eenigszins anders gelegd is dan in de meer-theoretische formuleering, die aan opnamen aan het eind der periode denkt. Uitgaande van het feit, dat we op den verkoop negatieve controle hebben, kan men dan stellen, dat bekend is de voorraad van een zeker goed op den begindatum, terwijl vaststaat door de (positieve) detailcontrôle met externe stukken hoeveel van dat goed gekocht is. De aan de debetzijde van de desbetreffende subgrootboekrekening (magazijnboekfolio) verloopende quantiteiten staan vast. Neemt men nu op wat nog over is, bij het einde der periode, dan weet men het totaal van den verkoop. Een feit zoo simpel als maar mogelijk is, maar juist doordien er nu heelemaal niets bijzonder merkwaardigs aan is, een zoo betrouwbaar uitgangspunt. Theoretisch beteekent die afleiding echter het contrôlebeginsel voor gevallen van negatieve contrôle n.l. door van een vaststaand quantum, dat het maximum is, dat verkocht zou kunnen zijn, af te trekken wat men als onverkocht vindt. Op dat aftrektal heeft men positieve contrôle. Men verricht de negatieve contrôle door ze over te schakelen in een positieve. Als reeds eerder gezegd, voor de negatieve contrôle komt men uiteraard tot een totalencontrôle en dus is de totalencontrôle niet eene methode van bekorting der contrôletaak.

Wanneer nu de Heer *Reder* die verdeeling over het jaar der inventarisopname aan het einde van boekingsperioden doet vallen (dus bij maanden), ontstaat geen bezwaar om de grootte van het verkochte quantum te doen vaststellen. Door de prijscontrôle vindt men het geldbedrag van den verkoop. We vinden dan voor 12 goederengroepen de materieele juistheid van de verkoopen over 12 verschillende perioden 1 Januari—31 December, 1 Februari—31 Januari enz. en moeten daaruit constateeren de juistheid van den geheelen verkoop over de periode 1 Januari—31 December. Dat kan alleen wanneer de verkoopen dier enkele goederengroepen afzonderlijk ook in geld verantwoord zijn (wat de Heer *Reder* trouwens onderstelt en onderstellen mag, omdat de inrichting voor de baseering der technische eischen ideëel gesteld moet worden). Maar bovendien komt de contrôle van een enkel jaar nooit onafhankelijk te staan van die van andere jaren. Waaruit men zou kunnen concludeeren dat de methode alleen bruikbaar zou zijn in de gevallen, dat de continuïteit van de contrôle voor langere perioden vermoedelijk aanwezig zal zijn.

Intusschen blijft het bezwaar van de voorraadopname op vooraf bekende tijdstippen, eveneens geldende voor de opname aan het einde van geheele boekingsperioden. Dit moge bij moeilijk-verplaatsbare en bezwaarlijk-aanvulbare goederen minder sterk spreken, practisch zelfs onbelangrijk zijn, in een algemeene behandeling moet men er op wijzen. Men komt dan tot opnamen op willekeurige momenten, maar tevens op de moeilijkheid van de inpassing van de opname in de verbandscontrôle van de overige administratie. De gevallen waarin deze moeilijkheid vervalt doordien als in bankadministraties een dagelijksche verbandscontrôle bestaat, kan ik buiten bespreking laten.

Datzelfde geldt wanneer men de verdeeling der opnamen over het jaar in meer dan twaalf parcellen verdeeld heeft, men heeft dan geen aansluiting meer aan de verbandscontrôle, want die werkt met maandperioden. Wil men dus de lijn theoretisch vasthouden dan zal de administratie over kleinere perioden de verbandscontrôle moeten aangeven; dan blijft alles als bij de verdeeling van de opnamen over 12 groepen. Heeft men zoodanige verbandscontrôle niet, dan zou men in den geest als men doet met een kasopname, kunnen checken met inkoopfacturen en copiefacturen, tot het moment der opname en daarna weer van dàt moment tot het moment van aanpassing aan de verbandscontrôle. Daarmede heeft men echter geen wezenlijke oplossing, want het gaat om de afleiding van den verkoop en niet om benadering van den voorraad (daarin ligt verschil met de kascontrôle). Men moet den verkoop als uitkomst vinden, niet als factor gebruiken, dat volgt uit het geval der negatieve contrôle. Voorts de bezwaren tegen copiefacturen als bewijsstuk en tenslotte men vindt daarmede toch de verbandscontrôle niet, omdat men op het moment waarop de verbandscontrôle getoetst wordt niet opnieuw de goederen opneemt. Immers dan zou de verdere verdeeling van 12 groepen geen voordeel geven. Bij kas- en effectenopnamen geschiedt dat veelal wel, maar daar is de bedoeling dan ook een overvalscontrôle om de voorraad-aanwezigheid te constateeren.

De heer *Reder* gebruikt voor de voorraadopname den term „Sluitstuk der contrôle''. Die term doet echter denken aan een ander gebruik van de opname dan in de leer der totaalcontrôle en der „vaktechnische minimumeischen''. Immers daàr is de opname factor in de bepaling van den verkoop en niet de proef op de som. Dat is de voorraadopname alleen in een contrôleleer, die voorop stelt, dat de verkoop geheel met copiefacturen gecheckt moet worden en die dan, dank zij de voorraadopname, constateert dat, hoewel dit checken slechts accuratessecontrôle gaf, toch de materieele juistheid daarvan geconstateerd mag worden. Tegen deze leer echter geldt als bezwaar, dat die accuratessecontrôle dan achterwege kan blijven, indien ze langs anderen weg vaststaat, omdat ze geen wezenlijke beteekenis heeft voor het certificaat der jaarrekening.

Intusschen laat de woordenkeus van den Heer *Reder* ruimte tot een andere interpretatie, welke m.i. de bovenbesproken bezwaren tegen zijn formuleering, opheft. Indien men begint te stellen dat de opname als factor dient voor de bepaling van het totaalquantum, dat van een bepaalde goederensoort is verkocht, kan men voortgaande stellen, dat daarin nu een verband der quantiteiten ligt, welke de voorraadadministratie in beeld brengt. Men kan nu door één zijde van administratie (de zijde der positieve contrôle) te checken de voornaamste factor bepalen van de 3 factoren, die noodig zijn om den verkoop vast te stellen. In de continuïteit der contrôle (wat de heer *Reder* ook noemt het „straks verder volgen van de verantwoording'') loopen de voorraden weg, men gaat dien afloop zelfs na. Niet afloopende voorraden worden waardeloos. Ziet men nu voorts, dat die voorraden door bepaalde verhoudingen in de betr. bedrijfshuishouding op elk moment bepaald zijn en afwijkingen van de normaalvoorraden (speculatie) afzonderlijk gehouden moeten worden in een boekhouding, die aan de eischen der inrichtingsleer voldoet, dan treedt de beteekenis van de voorraadopname als factor voor de bepaling van het verkochte quantum meer op den achtergrond. Het verband zelf en de beoordeelbaarheid van de voorraadgrootte op elk moment geven de factoren aan,

mits althans de materieele aanwezigheid van den voorraad, die de voorraadadministratie aanwijst vast sta voor elk willekeurig moment. Die voorwaarde vervuld zijnde, is nà het checken van den inkoop met facturen, de materieele juistheid van den verkoop bepaald. Men heeft dus noodig te constateeren het *parallelloopen van den werkelijken voorraad* met den *boekvoorraad* en kan dat zeker het best doen, door opnamen op willekeurige momenten, waarbij men moet opletten, evenals bij kasopnamen, dat alle desbetreffende boekingen tot het moment der opname zijn verricht en ook de in verband aansluitende boekingen. Daarin is dan ook de accuratessecontrôle met de interne stukken van beteekenis. Nu val ik tevens terug op den term „de voorraadopname is „sluitstuk". De voorraadopname is niet meer een factor van een rekensom zooals de simplificatie in de eenvoudiger behandeling der totaalcontrôle onderstelt, maar is het bewijs, dat het boekverband der quantiteiten bestaat. De factor „voorraad" in de bepaling van den verkoop is vervangen door de bedrijfseconomische beoordeeling. De opname zelf bevestigt die qua „sluitstuk".

c. Conclusie omtrent de bepaalbaarheid van het verkochte quantum

Ik meen hiermede te hebben aangetoond, dat de materieele juistheid van het verkoopquantum voor elk der artikelen, die in een bepaalde zaak voorkomen, is vast te stellen door den accountant. Verschuivingen mogen op een bepaald moment mogelijk zijn, maar in een volgend moment zullen ze ergens een hiaat doen ontstaan en treedt dus de verschuiving aan het licht in den voortgang van onze contrôle. Dit ligt anders, wanneer de doelstelling van ons werk meer ligt in het incidenteele moment dan in den voortgang van het bedrijf. Maar dat is bij de contrôle tot certificaat van de jaarrekening niet het geval. In het incidenteele moment is eene volledige opname op dat moment uiteraard noodig.

d. Opmerkingen omtrent de prijscontrôle

De prijscontrôle geeft in de verkoop-contrôle de brug om van het quantum per goederensoort, tot het geldbedrag van den verkoop te geraken. Hierin zou ik alweer scherp willen onderscheiden naar de doelstelling der contrôle. Wie een taak ziet in de onderneming, zonder meer (en er zijn gevallen waarin dat inderdaad bestaan kan), zal de prijscontrôle anders moeten uitvoeren dan wie de prijscontrôle behandelt in den zin van de verkeerstheorie (of vertrouwenstheorie) en als certificaat van de jaarrekening. Dat spreekt het sterkst bij de prijscontrôle der inkoopen. Wie als controleur der onderneming optreedt zal zich moeten afvragen, „zijn wij dien prijs overeengekomen" en voor hem is de copie-order een bewijsstuk tegenover de factuur. Dat kan de interne contrôle echter even goed vaststellen als de accountant dat kan. Wil men echter constateeren, of de factuursprijs de feitelijk overeengekomen prijs is, dan zal noch een eigen ordercopie, noch een orderbevestiging van den leverancier iets bewijzen boven de factuur. Men moet dan gegevens hebben die een grootere objectiviteit hebben. Bij stapelartikelen: noteeringen, makelaarsbriefjes (die tevens den datum vastleggen, wat bij die goederen van beteekenis is): bij stukgoederen: catalogi, prijscouranten enz. Bij den verkoop geldt principieel volmaakt hetzelfde, doch heeft uiteraard een bestelbrief qua stuk van derden nog eenige meerdere beteekenis als bewijsstuk dan de desbetreffende copiefactuur. Een bezwaar is echter, dat van zeer veel verkoopen, en in vele gevallen, zoodanige externe bestelbrieven niet bestaan en ook, dat, volkomen gewettigd, de werkelijk geleverde quantiteiten en zelfs de prijzen afwijken kunnen, zonder dat die telefonische of mondelinge aanvullingen of wijzigingen in geschrifte worden bevestigd (en passant zij opgemerkt, dat zelfs in het ideale geval, dat alle verkoopen door bescheiden van derden bevestigd waren, het moment der negatieve contrôle nog tot dezelfde beschouwing als tot dusverre zou leiden.)

Een zeer belangrijk element in de prijscontrôle bij den verkoop ligt nog in het systeem van prijsstelling, in de calculatie en dus in verband met de inkoopprijzen bij handelszaken en in verband met de productiekosten bij fabrieken.

Indien dus een prijssysteem bestaat is het geldbedrag van den totaalverkoop onomstootelijk vast te stellen. Hoe nu de verdeeling daarvan over groepen van debiteuren en individueele afnemers.

Voor ik hiertoe overga, wil ik ter vermijding van misverstand verklaren, dat ik zeer goed zie, dat andere minder exacte systemen bestaan, om verband te leggen tusschen inkoop en verkoop. Men kan daarbij, b.v. bij groepsgewijze gelijke brutowinstpercentages, het bedrag der afwijking vaststellen. Men tast echter omtrent de oorzaken der afwijking in duister. Al mogen in bepaalde gevallen, in kleinere zaken, waar dus ook de taak meer in de onderneming beperkt is, zulke methoden bruikbaar zijn, ik acht, dat, voor het soort bedrijven, waaraan we denken bij het certificaat der jaarrekening, de minder exacte methoden niet bruikbaar zijn. De bijzondere constellatie van sommige practische gevallen daargelaten. Die bijzondere gevallen en kleinere zaken met onvoldoend geperfectioneerd boekhoudapparaat zijn voor afleiding van de normen der contrôleleer niet bruikbaar, de eenvormigheid ontbreekt en de veelvuldigheid der bijzonderheden geeft allerlei gevallen, die verwarrend werken. Om een basis te vinden, moeten we de gevallen der praktijk ontdoen van de bijzondere kenmerken en uit een gesimplificeerd en geïdealiseerd geval deduceeren, wat bovendien in het geheel niet vreemd aan de praktijk is. De bijzondere gevallen en mogelijkheden komen het best in perspectief, wanner we ze teekenen vanuit de hoofdlijnen der algemeene beginselen der contrôletechniek, die onder de voorwaarden van ideale inrichting en perfecte interne contrôle is afgeleid. Uit de afwijking zelve kan men dan afleiden wat men meer heeft te doen; uit het ontbrekende de toevoeging. Zóó kan ook de ervaring der bijzondere gevallen den opbouw der contrôleleer steunen, ze stelt in staat de variatie der bijzondere gevallen weer te geven, maar steeds vanuit den principieelen grondslag en tegen den achtergrond der vaktechnische minimumeischen.

ABR. MEY

(Wordt vervolgd)

WETTELIJKE REGELING VAN HET ACCOUNTANTSBEROEP EN DE AANSPRAKELIJKHEID VAN DEN ACCOUNTANT

Nu een staatscommissie werkzaam is aan de grondslagen voor een regeling van het accountantsberoep en vele pennen in den loop der tijden in beweging zijn geweest over het voor en tegen van een dergelijke regeling, kan het niet ondienstig zijn deze materie eens te zien in verband met de aansprakelijkheid van den accountant, een even omstreden punt in de geschiedenis van het beroep als het vorengenoemde.

De bedoeling ligt hier niet voor in details te treden, doch wel het trekken van enkele algemeene lijnen.

Het was Prof. *Limperg*, die zijn bekende leer van het opgewekte vertrouwen verkondigde. Als basis van deze leer gold de stelling, dat men niet meer vertrouwen mag bieden, dan men in