

Uit de citaten aan het begin van dit artikel blijkt wel, dat die kans niet uitgesloten wordt geacht. Maar erg zeker ervan kan men toch weer niet zijn. Wat het arrest van den Hoogen Raad betreft, bedenke men dat al spreekt de H. R. van de „taalkundige beteekenis” van het woord bedrijf dit arrest betrekking had op de gemeentelijke bedrijfsbelasting en dat het dus niet zeker is dat het college bij de interpretatie van een geheel andere wet zich aan de vroeger gegeven definitie zal houden. Het lijkt me daarom alleszins de moeite waard door een proefprocedure, bijv. over de verplichting tot inschrijving in het Handelsregister hierover een beslissing in hoogste instantie uit te lokken.

Mr. L. M. M. NIJST

LITERATUUR

Red. Drs. S. KLEEREKOPER

(Bijdragen en mededeelingen zende men aan den Secretaris der Redactie)

DE VOORRAADCONTROLE IN DE LITERATUUR

Nederlandsche en Amerikaansche opvattingen.

Vervolgen wij thans onze, door polemiek onderbroken, beschouwingen en beginnen we met het bespreken van de opvattingen van onzen Nederlandschen auteur Sternheim. Deze opvattingen zijn neergelegd in:

Leerboek der Accountancy Deel III A, door Dr. A. Sternheim, 1924. N.V. Uitgeversmaatschappij v/h G. Delwel, Wassenaar.

We beginnen met een paar vrij uitvoerige citaten.

„Aan dezen arbeid (van den accountant. S. K.) zijn „slechts de natuurlijke grenzen van het menselijk kunnen te stellen, want het dragen van verantwoordelijkheid eischt de geheele persoonlijkheid van den accountant „op.”¹⁾

En verder:

„Iedere verklaring van den accountant met betrekking „tot de accountantscontrole wordt gedetermineerd door „zijn verantwoordelijkheidsbegrip.

„Het verantwoordelijkheidsbegrip wordt mede bepaald „door de omstandigheden, waaronder de accountant arbeidt.

„Het verantwoordelijkheidsbegrip bepaalt de uitvoeringswijze der controle. Niet omgekeerd. Een accountant „kan zijn verantwoordelijkheidsbegrip niet wijzigen door „de wijze, waarop hij zijn controle-arbeid uitvoert. Een „controle-opdracht kan een beperking der verantwoordelijkheid voor den accountant inhouden. *Hoeveer de accountant zich een beperking van zijn verantwoordelijkheid kan laten opleggen, is een zaak van persoonlijk inzicht.* (Cursiveering van mij. S. K.)

„Het weigeren der opdracht is noodzakelijk indien de „beperking een verantwoordelijkheid schept, die niet in „overeenstemming is met het verantwoordelijkheidsbegrip „van den accountant omdat de beteekenis der beperking „van de verantwoordelijkheid niet altijd juist kan worden „omschreven.”

Deze beginselen toegepast op de voorraad-controle leiden Sternheim tot de volgende inzichten:

„Deze laatste staat (inventaris. S. K.) kan echter niet „aanvaard worden zonder dat de accountant zelve zich „rekenschap heeft gegeven van de wijze waarop de voorraad is opgenomen, hetgeen slechts mogelijk is door bij „de voorraadopname tegenwoordig te zijn. In de eerste „plaats heeft dit belang als preventieve werking, in de „tweede plaats heeft de accountant daarmede het uiterste „gedaan om zijn verantwoordelijkheid te dekken. Zonder „tegenwoordig te zijn zou hij buiten eenige aanwijzing „omtrent het bestaan der goederen zijn gebleven. De vraag „naar de beteekenis der tegenwoordigheid behoeft dus niet „in te houden, dat de accountant als deskundige optreedt „ten opzichte van de soort der goederen. Niettemin is ook „de mogelijkheid van een beoordeeling der soort goederen „niet geheel uitgesloten. Daargelaten dat de accountant „geleidelijk bekend zal raken met het betrokken artikel, „is behoudens detailkennis een algemeen inzicht in soort „en kwaliteit volstrekt niet onbereikbaar. In het dagelijksch leven worden door ieder op grond daarvan beslissingen genomen (ten aanzien van voeding, kleding „van allerlei aard, aanschaffing van menigvuldig huisraad e.d.) De opvatting, dat de accountant aanwezig „dient te zijn bij de voorraad-opname wordt geenszins algemeen gedeeld in vakkringen; het tegenargument is, dat „de accountant de goederen niet beoordeelen kan.

„De vraag rijst of de accountant niettemin verplicht is, „nadat hij op vorenbedoelde wijze bijvoorbeeld eenige maanden den geheelen voorraad heeft gecontroleerd, ook nog „den voorraad op te nemen per den balansdatum. Deze „zal in abstracto bevestigend moeten worden beantwoord, „omdat de accountant verantwoordelijk is voor dien voorraad per den balansdatum. *Hoe in een concreet geval gehandeld zal worden, hangt af van de omstandigheden „en van het verantwoordelijkheidsbegrip van den accountant.*” (Cursiveering van Sternheim).²⁾

Gaan wij nu over tot een critische behandeling van deze beschouwingen dan treft ons in de eerste plaats het uitgangspunt.

Aan den accountantsarbeid” zijn slechts de natuurlijke grenzen van het menselijk kunnen te stellen, want het dragen van „verantwoordelijkheid eischt de geheele persoonlijkheid van den „accountant.”

In waarheid hebben we hier te maken met een algemeenheid, waarmede niets kan worden aangevangen.

We zoeken naar een uitgangspunt om te komen tot een analyse van de vraagstukken, die zich voordoen bij het bepalen van de grenzen van de taak bij het vervullen van de speciale functie van den accountant en de laatste motiveering is „het dragen van verantwoordelijkheid.” Nu is dit in het geheel niet in het bijzonder inhaerent aan het accountantswerk. Ook de tandarts, de chirurg, de leeraar, de chauffeur, de wagenbestuurder, de machinist, de onderofficier en de generaal dragen allen een zekere verantwoordelijkheid, ieder in zijn eigen functie en inderdaad zal voor al deze lieden slechts de natuurlijke grens van hun kunnen als beperking van hun arbeid gelden.

Maar hier blijkt de niets zeggende algemeenheid van het uitgangspunt van Sternheim dan ook zonneklaar: het is niet anders dan een algemeen ethisch postulaat, volgens hetwelk de mensch de plicht heeft om den arbeid, dien hij verricht, zoo goed mogelijk te verrichten: een waarheid, die niet voor bestrijding vatbaar is. Maar evenmin leert zij ons iets omtrent de speciale functie van den accountant; wanneer we dit uitgangspunt zonder meer aanvaarden krijgen we een gelijkluidende theorie voor

¹⁾ t.a.p. pag. 2.

²⁾ t.a.p. pag. 3.

³⁾ t.a.p. pag. 52 e.v.

de functie van den accountant, den tandarts, den chirurg, den leeraar, den chauffeur, den wagenbestuurder, den machinist, den onderofficier en den generaal, ieder in zijn eigen hoedanigheid en omtrent het *economische* vraagstuk van de krachten, die leiden tot de differentiatie van de accountantsfunctie en de grenzen, die hier aan de taakvervulling zijn te stellen, wordt ons niets geleerd.

Met deze natuurlijke grenzen van het menselijk kunnen staat Sternheim dus vierkant tegenover de theorie van het gewekte vertrouwen en dat Belle in zijn meermalen geciteerd werk de ideeën van Sternheim en de vertrouwenstheorie op een lijn stelt, berust vermoedelijk op onvoldoende kennis van één van de twee of van beide.

Er zijn echter redenen om er aan te twijfelen of Sternheim zelf de consequentie van zijn formuleering wel voldoende heeft doorgedacht.

Veronderstellen wij b.v. eens, dat een accountant toestemt in zeer irrationele beperkingen van de controle bijv. het teekenen van een jaarrekening zonder controle van de posten voorraden en debiteuren, welke posten een overwegend groote kapitaalcomponent uitmaken. Aan hetgeen dan nog overblijft zal toch nog weer als beperking de natuurlijke grens van het menselijk kunnen moeten worden gesteld, eenvoudig omdat we alles wat we doen, zoo goed mogelijk moeten doen. Maar dit heeft Sternheim niet bedoeld. Uit zijn geheele gedachte blijkt, dat hij met zijn uitgangspunt bedoeld heeft front te maken tegen allerlei irrationele beperkingen van de controle. Dat dit met een dergelijke algemeen uitgangspunt niet *kan* gelukken ligt voor de hand en dat in bepaalde concrete gevallen Sternheim tot conclusies moet komen, die volkomen willekeurig en soms foutief zijn, kan men, bij het overdenken van zijn postulaat, reeds voorspellen.

Als tweede punt van critiek moet hier worden genoemd, dat bij Sternheim het „verantwoordelijkheids-begrip” vrijwel geheel in de lucht hangt. Echter maakt de algemeenheid van zijn uitgangspunt een logische afbakening van dit begrip wel uiterst moeilijk zoo niet geheel onmogelijk.

Geheel onmogelijk is het echter, om, zooals Sternheim doet, het bij hem zonder twijfel volkomen *subjectieve* verantwoordelijkheidsbegrip te doen bepalen door de *objectieve* omstandigheden waaronder de accountant werkt. Bij even verder dan oppervlakkig doordenken blijkt hier duidelijk de innerlijke tegenstrijdigheid van het gedachtencomplex. Bovendien staat het toch wel vast, dat de omstandigheden nooit de verantwoordelijkheid van den accountant kunnen bepalen, maar dat, omgekeerd de accountant verantwoordelijk is voor de omstandigheden, waaronder hij een opdracht aanvaardt. En even onaanvaardbaar is het om te stellen — zooals Sternheim dit doet — dat de vraag hoever de accountant zich een beperking van zijn verantwoordelijkheid kan laten opleggen, een zaak van persoonlijk inzicht zou zijn. Veeleer is dit een zaak van objectieve theorie, gebaseerd op objectief gegeven vaktechnische mogelijkheden, zooals dit door de leer van het gewekte vertrouwen wordt aangegeven.

Zeër bezwaarlijk is verder de formuleering van Sternheim, die vaag en aarzeland is. Als hij eerst zegt: „Het verantwoordelijkheidsbegrip bepaalt de uitvoeringswijze der controle. Niet omgekeerd” schijnt hij in de juiste richting te gaan. Maar de boven geciteerde stelling, dat de beperking van de verantwoordelijkheid voor den accountant een zaak van persoonlijk inzicht is, doet dit weer geheel te niet en geeft het geheel als bruikbare richtlijn voor studeerenden, die hun vorm nog moeten vinden, een zeer twijfelachtige waarde.

Komen we nu tot de eigenlijke behandeling van het probleem van de voorraadcontrole.

Sternheim eischt, dat de accountant bij de voorraadopname tegenwoordig zij, omdat dit belang heeft als preventieve werking en omdat dan de accountant het uiterste gedaan zou hebben om zijn verantwoordelijkheid te dekken.

Hier is heel wat tegen aan te voeren.

In de eerste plaats is het niet waar, dat de accountant het uiterste gedaan heeft als hij bij de voorraadopname tegenwoordig is. Hij moet die ook meemaken in den letterlijken zin van het woord, d.w.z. hij moet alles wat wordt geteld, gewogen enz. meetellen, meewegen enz. en nagaan of het behoorlijk en juist wordt vastgelegd. Kortom hij moet de opname zoo meemaken, dat hij op grond van eigen waarneming overtuigd is, dat de geproduceerde inventaris den feitelijken toestand juist weergeeft, alles met inachtneming van het feit dat de 31e December ten aanzien van de controle geen critisch moment is, zooals ik in de polemiek met den Heer Dijker heb betoogd.

Dit meemaken van het voorraad opnemen nu moet de accountant niet doen, zooals Sternheim meent, omdat hiervan een preventieve werking zou uitgaan; immers een accountant is geen politieagent. Als hier secundair een noemenswaardige preventieve werking van zou uitgaan, zouden we kunnen zeggen „tant mieux” maar de accountant moet den voorraad opnemen — zooals we eerder betoogd hebben soms méér dan eens per jaar — omdat, als hij dit nalaat de geheele controle illusoir wordt. We hebben dit alles uitvoerig reeds eerder betoogd.

En ten slotte is dan de vraag of men het „uiterste” gedaan heeft irrelevant, maar alleen van belang is de vraag of men het vertrouwen, dat men heeft gewekt, ook heeft gedekt.

Ook het doen van het „uiterste” is, als men een te groot vertrouwen wekt, economisch irrationeel.

Het groote tekort, dat ontstaat als Sternheim ruimte laat voor een tegengestelde opvatting, volgens welke de accountant op grond van ondeskundigheid de voorraadcontrole achterwege kan laten, zal na al het bovenstaande duidelijk zijn. We citeerden reeds de woorden:

„De opvatting, dat de accountant aanwezig dient te zijn „bij de voorraadopname wordt geenszins algemeen gedeeld in vakkringen; het tegenargument is, dat de accountant de goederen niet beoordeelen kan.”

Onze auteur gaat hier dus iedere analyse uit den weg en volstaat met het weergeven van de opinies. Voor den student die iets meer doet dan „examen vossen” en richtlijnen zoekt voor de praktijk, wel een teleurstellend resultaat.

Ernstig bezwaar bestaat er verder tegen hetgeen onze auteur zegt van de deskundigheid des accountants ten aanzien van de te inventariseren goederen.

Er zou voor den accountant een soort deskundigheid bestaan, zooals we die aantreffen bij den bijna *volkomen* leek ten aanzien van de beslissingen, die hij neemt bij de aanschaffing van voeding, kleeding enz.

Nu moeten wij in de eerste plaats verwijzen naar ons inleidend artikel, waar wij de figuur van de gedeeltelijke deskundigheid, van den verstandigen leek dus, als de richtinggevendende voor de accountantcontrole hebben geschetst. Ook de polemiek met den Heer Dijker heeft mij gelegenheid gegeven om nog eens scherp tussehen den bijna volkomen leek en den gedeeltelijk deskundige te onderscheiden. We kunnen dus hier volstaan met te constateeren dat Sternheim zich hier geheel en al baseert op een warenkennis, waarvan het apert is, dat zij in het algemeen als onvoldoende moet worden beschouwd.

Ook op de vraag of de accountant verplicht is om, nadat hij eenige malen den geheelen voorraad heeft gecontroleerd, ook nog den voorraad per 31 December op te nemen, blijft Sternheim het antwoord schuldig.

Reeds eenige malen hebben we te kennen gegeven, dat o. i. de datum van het balansopmaken geen critisch moment in de accountantsecontrole vormt.

Komen wij thans tot den tweeden Nederlandschen auteur, die over dit onderwerp heeft gepubliceerd. In zijn „Grondslagen der Accountancy (N.V. Uitgevers Maatschappij v/h G. Delwel, 's-Gravenhage, 1931) geeft L. H. Belle eenige beschouwingen over de controle van den voorraad.

Voorzover Belle bij het controleeren van den voorraad wil steunen op de interne controle en zich wil bedienen van steekproeven is zijn werk in het artikel over de „Steekproeven als middel van accountantsecontrole in de literatuur” in het M. A. B. van het jaar 1932 min of meer grondig gecritiseerd. Het zij ons geoorloofd te dezer plaatse naar dit artikel te verwijzen.

Het aangenaamste zou het schrijver dezes zijn om het hierbij voorloopig te laten, ware het niet, dat Belle ten aanzien van een zeer belangrijk punt een misverstand oproept, dat toch eigenlijk noodzakelijk dient te worden recht gezet.

De aangelegenheid heeft betrekking op de interpretatie van art. 7 R. v. A. van het N. I. v. A. Belle zegt:

„Voorzover de accountant technisch niet voldoende „onderlegd mocht zijn, dient hij zich voor de voorraadopname van deskundige hulp te verzekeren. Hij mag zich „o.i. er niet afmaken met de bewering, dat hij wel competent deskundige, doch geen waretechnicus is, want ook „de accountant moet zijn organisatie aanpassen aan het „gestelde doel, t.w. de normale zekerheid omtrent de economische juistheid van de jaarrekening. 4).

„De in artikel 7 van het Reglement van Arbeid van het „N.I.v.A. neergelegde opvatting, dat de goedkeuring der „balans zich ten opzichte van het bestaan der koopmansgoederen en gebruiksbezittingen, zoomede ten opzichte „van de waardeering dier goederen en de afschrijving op „die bezittingen niet verder uitstrekt dan van den niet „ter zake kundige verlangd kan worden achten wij deswege principieel fout. Dit artikel is o.i. feitelijk in strijd „met Artikel 1, hetwelk aan de leden der N.I.V.A. 5) „voorschrijft, dat zij gehouden zijn, om hunnen arbeid op „zoodanige wijze te verrichten, dat zij „op goede gronden” „overtuigd zijn van de juistheid der medegedeelde uitkomst. Die z.g. goede gronden zijn niet aanwezig, indien „de accountant niet kan instaan voor het bestaan, de kwaliteit en de waarde van den voorraad goederen. Gesteld „voor de noodzaak om zelf opnamen te doen, zal de accountant voor eigen rekening den bijstand van technici „moeten inroepen, indien hij bemerkt, dat er een manco „is in zijn kennis van den aard en kwaliteit der betrokken „goederen” enz. 6).

We mogen te dezen aanzien verwijzen naar ons artikel in het October-nummer van dit blad, waar, na een min of meer uitvoerige analyse, getracht is, om de houdbaarheid van art. 7 te verdedigen. Maar hierin schuilt niet het ergste misverstand. Doorgaande op deze zijn redeneering schrijft Belle het volgende op:

„De vraag hoever de accountant met zijn inventariscontrole moet gaan vindt Dr. Voss een probleem, dat voorloopig in het algemeen nog niet „einwandfrei” is op te lossen. „Man wird”, zoo zegt hij „nur einen Grundsatz „aufstellen können, nämlich den, dass die Revision der „Inventur soweit, aber auch nur soweit gehen muss, dass

„die berufsmässige theoretische Kenntnis und praktische „Technik den Revisor in Stand setzt, die Bestandaufnahme des Warenlagers nachzuprüfen.

„Unsinnig wäre es, zu verlangen dass der Revisor bei „der Inventur selbst anwesend ist.

„Das wird hier und da in Einzelfällen möglich, erwünscht und zweckmässig sein. Es ist aber technisch für „den Revisor unmöglich, den Bestandaufnahmen für alle „diejenigen Bilanzrevisionen beizuwohnen, die er durchzuführen hat. (Cursiveering van mij, S. K.)

„Es ist auch nicht zu verlangen, dass er etwa die Inventur lückenlos prüft.” 7).

En van dit citaat zegt Belle:

„Uit dit citaat blijkt, dat Dr. Voss een standpunt inneemt, zooals in het door ons becritiseerde artikel 7 van „het Reglement van Arbeid der N.I.V.A. 8) is vervat.”

Dit nu is een erge onjuistheid. Zooals uit het vorige en uit dit artikel gebleken is en zooals uit de lectuur van het reglement zelf een ieder blijken kan, staat er in het bedoelde art. 7 als eenige beperking genoemd de omstandigheid, dat de accountant niet verder aansprakelijk is dan van den niet geheel ter zake deskundige kan worden verlangd.

Hieruit te concludeeren, dat dit hetzelfde zou zijn alsof er zou staan, dat de accountant zelf geen voorraad behoeft op te nemen, of zelfs niet bij het opnemen aanwezig zou behoeven te zijn is een vorm van „hineininterpretieren”, die zich kwalijk met een wetenschappelijke conscientie laat vereenigen!

We zullen het werk van Belle verder laten voor wat het is en ons nog eenigen tijd bezig houden met een buitenlandschen auteur: Robert H. Montgomery Auditing Theory and Practice. The Ronald Press Company New York, Fourth Edition 1927.

Een min of meer principieele critiek op bepaalde opvattingen van dezen auteur is reeds gegeven in het boven aangehaalde artikel over de steekproevencontrole.

Een algemeene samenvattende beoordeeling van het werk zou als volgt kunnen luiden:

Een volkomen theorie van de controle geeft een systematiek van de handelingen, die de accountant moet verrichten om een volkomen controle te verkrijgen d.w.z. om een serie controle maatregelen te treffen, die het geheele bedrijf omsluiten.

Laat men na om een volkomen controle toe te passen, dan moet men een serie incidenteele handelingen toepassen, die op de meest bedreigde punten van het bedrijf aangrijpen. Natuurlijk hebben al deze maatregelen een min of meer arbitrair karakter en juist het zwevende ervan geeft gelegenheid om op het moeilijke en de onoplosbaarheid van de problemen te wijzen: in groote bescheidenheid zegt men dan, dat ons kennen en kunnen beperkt is. Natuurlijk is dit laatste waar, maar het zal nooit mogen gelden om moeilijkheden, die ontstaan als men, iets dat kan gedaan worden, om een of andere reden, achterwege laat, goed te praten. De hier bedoelde moeilijkheden zijn geen echte moeilijkheden, maar geherisseeerde tekortkomingen, die men om een of ander motief verzuimt op te ruimen. 10).

En nu kan men van het 859 bladzijden dikke werk van Montgomery zeggen, dat het zich uitput in het zoeken van allerlei incidenteele zekerheden alleen en uitsluitend met het doel om

7) t.a.p. pag. 105.

8) zie noot 5).

9) t.a.p. pag. 105 en 106.

10) Het is overbodig om op te merken, dat verreweg de meeste van deze incidenteele handelingen in de systematiek van de volkomen controle hun natuurlijke plaats vinden. Maar dat zij dan ganschelijk van karakter veranderen is ieder vakman bekend.

4) Cursiveering van Belle.

5) Bedoeld is „van het N.I.v.A.” noot van S. K.

6) Belle, t.a.p. pag. 103.

de systematische controle te ontgaan, waardoor dus ook de zekerheid, die zij biedt, verdwijnt.

En bij het lezen bekruipt ons vaak het gevoel, dat al de scherpzinnigheid, die wordt besteed om de incidenteele zekerheden in de hoogste perfectie op te voeren, en die toch nooit de bevrediging kan geven die men verkrijgt door op systematische wijze een gesloten ring van controlemaatregelen om het bedrijf te leggen, meer kost en moeilijker is, dan de systematische controle, zooals wij die reeds herhaaldelijk in deze rubriek hebben bepleit.

In hooge mate geldt dit voor hetgeen Montgomery schrijft over de controle van den voorraad.¹¹⁾

Gaan wij na, dat hij welgeteld 22 regels geeft die den accountant moeten leeren „to do everything reasonably possible to inform his clients as to the exact condition of the business under examination¹²⁾” maar dat hij angstvallig nalaat om de goederenbeweging inclusief den voorraad in een volledige gesloten ring van controlemaatregelen samen te vatten, dan zullen wij ons door deze schijnbare volledigheid van zijn 22 voorschriften niet laten verblinden.

En de quasi-nauwkeurige allerlei willekeurige échappés openlatende uitdrukking „reasonably possible” komt wel erg in conflict met de „exact condition of the business” die hij ten onrechte pretendeert zijn cliënt te leeren kennen.

Trachten wij de foutieve — of tenminste geestelijk ongedisciplineerde — opvattingen van den schrijver van dit beroemde werk eens iets nader te ontleden.

Van de 34 Hoofdstukken, waar het boek uit bestaat, zijn er ten minste 16 besteed aan de controle van de balans en de verlies- en winstrekening, terwijl er slechts 4 besteed zijn aan de z.g. „detailed audit”. Hierbij komt, dat de controle van den voorraad eigenlijk slechts ter sprake komt bij de Hoofdstukken over de Balance-Sheet Audit. Hetgeen over dit vraagstuk bij de behandeling van de „detailed audit” wordt medegedeeld is te merkwaardig om het hier niet volledig af te drukken.

„Inventories. In a detailed audit this item in the balance sheet should be examined first if the prices charged for the product, as compared with cost, indicate that the business has been profitable, even though the books show a loss. Inventories are frequently taken hurriedly, materials in transit are often omitted, or included when the bills therefore have not been entered. An inventory at the beginning of a period may be overvalued, and at the end undervalued, and numerous causes may be cited to suggest errors which, if not detected, result in misleading income statements. In a case of this nature an auditor finds the inventories a fruitful source of error.

„The auditor must use good judgement in passing values, for each increase or decrease in an inventory affects the income account correspondingly. It would be as bad to pass values which are understated as to pass values which are overstated, if the result is to be used for ulterior purposes. The most flagrant cases however, are overvaluations. With these an auditor must deal without fear or favor.”¹³⁾

Voor de meeste lezers van dit Maandblad is een volledige critiek van dit stukje proza overbodig en we zullen dan ook volstaan met het maken van enkele zeer korte opmerkingen.

In de eerste helft van de beschouwing vermengt Montgomery vraagstukken van waardeering en winstcalculatie met vraagstukken van quantitatieve controle.

Zowel een theorie ten aanzien van balanswaardeering als zelfs elementaire beschouwingen over vragen van het inroepen van hulp van deskundigen ontbreken te dezer plaatse geheel!

Merkwaardig is verder dat zijn waardecontrole zich schijnt te bepalen tot de vraag of de balans zoo sterk geflatteerd is, dat werkelijke verliezen tot winsten zijn omgetooverd. Voorwaar een bescheiden eisch! En als nu eens werkelijke verliezen door flatteeren zijn gehalveerd of winsten verdubbeld? En hoe vindt Montgomery zijn normen?

Bovendien lijkt het mij, dat de controle op de winsteijfers zooals zij hier worden geformuleerd volkomen kan worden gedaan door een college van commissarissen en al hetgeen door mij ooit is gezegd over het ondergraven van de functie door de accountants zelf, krijgt hier wel een sterke bevestiging!

De accountant „must use good judgment”. Inderdaad! Maar dit moet ook een chauffeur als hij een bocht moet nemen! Waarin schuilt hier het specifieke van de theorie van de controle? Of wil men dezelfde vraag anders formuleeren: waarop zal dit goede oordeel moeten zijn gebaseerd?

De laatste zin is kostelijk: „With these an auditor must deal without fear or favor”. Als het waar is dat in het geschreven woord onbewuste ideeën soms ongemerkt naar voren dringen, zou men haast vragen: „Moet volgens Montgomery in andere gevallen de accountant soms with „fear or favor” handelen?”

Inderdaad is deze vraag minder gek dan zij lijkt. Het gehele complex van volkomen irrationeele beperkingen, dat door dezen auteur wordt verdedigd, vindt toch zonder twijfel zijn oorsprong in de vrees om een volledige betaling te eischen voor volledigen arbeid. Overigens: welk een ontzettende aarzeling zit er niet reeds in het geciteerde stukje zelf opgesloten. En is het niet juist deze aarzeling die een pathetische ontboezeming without „fear or favor” noodig maakt?

Keeren we nu terug tot onze opmerking, dat Montgomery van de 34 hoofdstukken, waar zijn boek uit bestaat er ten minste 16 besteedt aan de controle van de jaarrekening en slechts 4 aan de „detailed audit”, terwijl de eigenlijke behandeling van de voorraadecontrole (22 regels) vrijwel geheel bij de controle van de jaarrekening is geconcentreerd.

Dit alles geeft ons aanleiding om eens nader te onderzoeken wat Montgomery onder de begrippen „detailed audit” enz. eigenlijk verstaat.

Stellen wij de algemeene definitie van „auditing” voorop:

„Auditing is a systematic examination of the books and records of a business or other organisation, in order to ascertain or verify, and to report upon, the facts regarding its financial operations and the results thereof.”¹⁴⁾

Vervolgens lezen wij:

„The term „detailed audit” except in the case of small concerns, usually means that much of the verification is made by tests rather by an examination of every transaction”¹⁴⁾.

Deze opmerking suggereert, dat een *detailed audit*, dus een steekproevencontrole zou voorstellen (van vragen als „hoe klein is „a small concern”, hoe dikwijls is „usually” en hoeveel is „much” wordt in dit verband afgezien.)

Maar nu lezen we op pag. 5:

„It has been suggested that the term „complete audit” is clearer than „detailed audit”. It may be, but the latter is a landmark, and the difference is not sufficient to justify a change.”

¹¹⁾ t.a.p. pag. 145 e.v.

¹²⁾ t.a.p. pag. 145.

¹³⁾ t.a.p. pag. 631.

¹⁴⁾ t.a.p. pag. 4.

Hier ontstaat dus de eerste suggestie, dat bij *Montgomery* een volledige controle en een steekproevencontrole identiek zou zijn in dien zin, dat steeds wanneer de balanscontrole zou worden uitgebreid (!) tot een volledige controle, dit slechts door middel van steekproeven zou geschieden.

Deze opvatting vinden we bevestigd op pag. 61 waar we lezen:

„Wherever a complete examination is desired or desirable a detailed audit should be made. In undertakings which have no satisfactory internal check the detailed audit is the only one which covers income and expenditures for the period under audit.”

Hier wordt inderdaad „detailed audit” gelijkgesteld aan „complete examination”. En, het zij tussen haakjes opgemerkt, uit dezen text volgt tevens, dat zelfs bij onvoldoende interne controle *Montgomery* steunt op steekproeven!

Hegeen onder „Balance-sheet audit” wordt verstaan, blijkt duidelijk op pag. 62:

„If the auditor has satisfied himself that the system of internal check is adequate, he should not attempt to duplicate work which has been properly performed by someone else. His duty then is to verify the assets and liabilities, and to make such an analysis of the income account as will enable him to certify that it has been properly stated.”

Uiterst belangrijk is hier, dat de balanscontrole wordt gemotiveerd met het principiele steunen op de interne controle, dat bij *Montgomery* een zaak is die vanzelf spreekt.

Op deze opmerking komen wij nog nader terug, maar vervolgen wij nog voor een wijle de begripsbepalingen van onzen auteur.

Op pag. 520 vinden we:

„The chief point of distinction between balance-sheet and detailed audits is that in balance-sheet audits the work enters at a specified date, whereas in detailed audits the transactions during a fiscal period must be verified.”

Op pag. 521 komt de schrijver dan nog eens terug op het begrip „Completed audit”.

„When an audit is made covering a complete accounting period for which a final report is to be made at the end of the period on the work accomplished, the term „completed audit” is often used to distinguish it from an interim or partial audit or examination. The term is used only in respect to detailed audits as balance-sheet audits are always completed audits, while detailed audits frequently are not.”

Blijkbaar bedoelt de auteur dus met een completed audit (pag. 521) iets anders dan met een complete audit (pag. 5).

Het begrip „volkomen controle” in den zin van een geheel gesloten ring van controlemaatregelen rond het gehele bedrijf is *Montgomery* onbekend. De uitbreiding van de periodieke balans controle verloopt bij hem in een steekproeven controle ¹⁶⁾. Bovendien blijkt — zooals we hierboven reeds hebben opgemerkt „dat de balans controle wordt gemotiveerd met het principiele steunen op de interne controle” en dat dit een zaak is, die bij *Montgomery* vanzelf spreekt.

En hiermede is de positie, die hij moet innemen ten opzichte van de voorraadecontrole helder als glas.

¹⁶⁾ Voor critiek op deze opvatting zij verwezen naar het, in deze beschouwingen meer genoemde artikel op de Steekproevencontrole (M.A.B. 1933).

Als men principieel steunt op de interne controle en bovendien principieel niet vollediger controleert dan steekproefsgewijs, welk nut heeft dan nog een zelf opnemen van den voorraad?

Bij het ontbreken van ieder systeem wordt het noodig om trucjes te verzinnen, om de gaten zoo goed en zoo kwaad als het gaat te dichten. En als zoodanig moeten wij de 22 regels beschouwen, die we met eenige welwillendheid als een Kunstleer kunnen betitelen, waarmee de hoofdstukken over de balanscontrole worden aangevuld. Maar voor ons hebben deze regels een zeer geringe waarde omdat zij het eenige — de volkomen controle — nooit kunnen brengen. Als zekerheid, *ingeschakeld in een systeem van volkomen controle*, zijn zij natuurlijk wel bruikbaar, maar dan veranderen zij ganshelijik van karakter. Het is daarom dat wij er van afzien om deze regels hier in het bijzonder te behandelen. Alleen tot studenten en studeerenden een enkel woord: beter dan zich te begeven in de wanhopige taak om deze 22 regels uit het hoofd te leeren is het te trachten uit te zoeken welke fraudes *Montgomery* met zijn casuïstiek toch niet vindt.

Hierin ligt wekenlang studie-materiaal, dat zeer veel tot de vaktechnische vorming bij kan dragen.

S. K.

EXAMEN-VRAAGSTUKKEN

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

Uitwerking van opgave inrichtingsleer examen rekeningwetenschap Ned. H.H.S., Rotterdam — December 1934.

Opgave:

Een N.V., die verschillende consumptie-artikelen fabriceert, brengt deze verpakt in den handel. Verschillende van deze artikelen zijn van een etiket voorzien, dat in bepaalde aantallen door de koopers der artikelen aan het kantoor der N.V. ingezonden kan worden om, naar gelang van de hoeveelheid, recht te geven op toezending van een cadeau. Deze cadeaux hebben verschillende waarde en voor elke waarde is een bepaald aantal etiketten vastgesteld.

Zoo nu en dan wordt op ongezette tijden aangekondigd, dat etiketten, mits vóór een bepaalden datum ingezonden, recht geven op een extra-cadeau, tot een waarde, afhankelijk van het aantal etiketten. Ook worden wel prijsvragen uitgeschreven, waaraan alleen mededingen kunnen inzenders van een vastgesteld aantal etiketten.

De artikelen worden in dozen afgeleverd aan de winkeliers en daarbij worden soms bons gevoegd, die bestemd zijn voor de winkeliers en die, eveneens weer naar gelang der ingezonden hoeveelheden, en naar waarde der bons (welke verband houdt met de soort der artikelen en den inhoud der dozen) recht geven op prijsreducties. Ze zijn dus te beschouwen als een omzetpremie.

Het aantal der cadeaux per jaar is zeer groot en vertegenwoordigt een waarde van meer dan f 100.000.—. Ze worden franco verzonden.

Gevraagd wordt:

De inrichting te geven van de administratie der etiketten, der bons en van de cadeaux, en daarbij de maatregelen aan te geven, die genomen moeten worden voor een doeltreffende werking van de interne controle.

Tevens wenscht men den invloed van dit systeem op de resultaten van de verschillende artikelen, waarop etiketten en bons betrekking hebben, te kennen.