

Tenslotte nog dit. Wij verwierpen het stelsel-*Observer* natuurlijk niet, omdat het socialistisch was; maar omdat het met behulp van de staatsmacht over het algemeen particuliere belangen wil behartigen. De zaak der Rotterdamsche Bankvereniging was een bijzonder geval en staat hier buiten; trouwens ook daarbij ontbrak het niet aan kritiek.

Den heer *Otte*, in wien wij tot ons genoegen, wat de hoofdzak betreft, een medestander mochten ontmoeten, mogen wij allereerst verzekeren, dat wij niet onwelwillends aan het adres van den ambtenaar-accountant hebben willen zeggen. Beschouwt hij echter de zaak niet te uitsluitend uit een oogpunt van kennis alleen? Staat een public-accountant niet veel vrijer dan een ambtenaar en waarborgt dit niet een vlottere, meer aan de eischen van elk bijzonder geval aangepaste behandeling van zaken? Is aan de verantwoordelijkheid van een enkeling in den regel niet meer waarde te hechten dan aan de verantwoordelijkheid van een collectiviteit of een staatsorgaan? De bezwaren tegen ambtelijke bemoeiingen gelden in nog sterkere mate, als men, gelijk *Observer* wil, ook het technische en commercieele beheer wil gaan beoordeelen en daarin eventueel ingrijpen. Over de tegenstelling ambtenaar-koopman vergelijk de heer *Otte* overigens, wat Prof. *Drucker* naar aanleiding van het denkbeeld-*Van Schaik* schreef in *Economisch-Statistische Berichten*, 1927, blz. 98 v.v.

Wat het tweede bezwaar van den heer *Otte* betreft, wij hebben slechts willen zeggen, dat de ambtenaren in het stelsel-*Observer* fouten zullen maken *evenals* ieder ander. Maar waar een accountant in het vrije beroep zelf voor zijn fouten opkomt, leidt een fout van een ambtenaar tot aansprakelijkheid van den Staat, m.a.w. van de belastingbetalers. Wij zien niet de minste reden, waarom A als belastingbetaler mede zou moeten vergoeden de schade, die B lijdt, doordat deze zijn geld heeft toevertrouwd aan lieden, die dat vertrouwen niet verdienden, en, bij zijn verzuim zelf uit zijn oogen te zien, niet tijdig door den Staat is gewaarschuwd. Over de geldelijke zijde van de staatsaansprakelijkheid — om over de zedelijke niet te spreken — denken wij anders dan de heer *Otte*; zou de wetenschap, dat men ageeren kan tegen den Staat, gezien de reusachtige belangen die hier op het spel kunnen staan, niet juist acties uitlokken?

Mr. E. A. HOFMAN

INTERNE CONTROLE EN CONTROLE-TECHNIEK

In den laatsten tijd is herhaaldelijk en bijna uitsluitend in mondelinge debatten gepoogd een systematisch verband tusschen interne-controle en accountants-controle te leggen. Collega *Mey* heeft in dien geest in het Octobernummer de zaak nog eens ter sprake gebracht. Het komt mij voor dat hij daarbij ten onrechte de controle-techniek wil vastkoppelen aan de zoogenaamde vertrouwenstheorie van Prof. *Limperg*, op welke theorie hij beweert dat ook ik mij plaats. Ik zal deze bewering thans niet bestrijden, mij ook evenmin inlaten met de beteekenis der vertrouwenstheorie op zichzelf.

Wanneer men zich op het standpunt stelt dat de meest normale functie van den accountant bestaat in de opdracht tot het teekenen eener jaarrekening, ter certificeering harer juistheid, dan wordt het vraagstuk in hoeverre de accountant op interne controle steunen kan, het helderst belicht. Ook Prof. *Limperg* gaat in zijn praec-advies voor het Internationale Accountants-Congres van dezelfde gedachte uit als hij schrijft:

In this essay I shall arrange my discussion accordingly;

however, for the elaboration of my views, I specially want to keep in mind the annually recurring certificate in which the accountant lays down the result of the audit exercised regularly by him; for I am of opinion that with this „certificate” the *full meaning of the problem*¹⁾ can be examined without the necessity of entering into a discussion of a *variety of particulars and circumstances*¹⁾ which can hardly be conceived and which in the case of investigations with special aims divert the attention from the fundamental questions. (pag. 3).

(Den Hollandschen tekst heb ik niet bij de hand).

Uit deze uiteenzetting van Prof. *Limperg* meen ik te mogen opmaken dat ook hij het teekenen der jaarrekening als de belangrijkste behoefte beschouwt, die in het maatschappelijk verkeer aan accountantsarbeid bestaat.

Uitgaande van deze gedachte omtrent den arbeid van den accountant lijkt het mij toe dat de opvatting door mij voorgestaan, dat de controle-taak primair bezien moet worden uit het oogpunt van haar beteekenis van déchargeerende werking de juiste is, zij het dan dat zij in de theorie van Prof. *Limperg* slechts een der normen is, die in het maatschappelijk verkeer kunnen bestaan. Een splitsing tusschen déchargeerende en adviseerende taak van den accountant kan echter evenveel omvatten als in de vertrouwenstheorie is in te denken. Hetgeen collega *Mey* nu doet, lijkt mij niet logisch. Immers in het stelsel van de vertrouwenstheorie is een volledige controle evenzeer mogelijk als een beperkte controle. Met een willekeurig voorbeeld, waarbij het precies zoo gaat als men het hebben wil, zal men nimmer kunnen aantonen dat een controleleer anders opgesteld zou moeten worden dan door mij is geschied. Practische voorbeelden zijn bij uitstek ongeschikt om klaarheid te brengen in het wezen en het doel van den controle-arbeid.

Dr. A. STERNHEIM

Naschrift

Door vriendelijkheid van de Redactie was ik in staat kennis te nemen van Dr. *Sternheim's* opmerkingen betreffende mijn artikel in het October-nummer van den voorgaanden jaargang van dit blad. Drie punten vallen dan in Dr. *Sternheim's* betoog op, waarop ik nader wensch in te gaan, n.l.:

1°. door mij zou ten onrechte verband gelegd zijn tusschen de controletechniek en de vertrouwenstheorie.

2°. in het stelsel der vertrouwenstheorie zou een volledige controle evenzeer mogelijk zijn als een beperkte controle.

3°. mijn poging om aan te toonen, dat de controleleer anders gesteld moet worden dan collega *Sternheim* deed, zou aan een willekeurig voorbeeld ontleend zijn, waarbij ik het precies zoo laat gaan als ik hebben wil.

Dr. *Sternheim's* opmerking betreffende mijn bewering, dat hij zich eveneens plaatste op de vertrouwenstheorie (zij het dan met subjectieven inslag) is op den achtergrond gehouden en die mag ik dus voorbijgaan onder mededeeling, dat ik hier geschreven had uit herinnering van uitingen in enkele debatten. In hoeverre dit al dan niet juist is, kan verder buiten geding blijven.

1°. *Verband tusschen vertrouwenstheorie en controletechniek.*

Naar Dr. *Sternheim's* oordeel bestaat zoodanig verband blijkbaar niet, althans hij noemt het door mij gelegde verband een koppeling. Hoe ziet echter Dr. *Sternheim* de controletechniek? Uitsluitend als de techniek van het onderzoek, dat voert tot de balanssteekening, blijkens het bovenstaande althans mag

¹⁾ Cursiveering van mij.

men dat vrijwel aannemen en vandaar ook dat collega *Sternheim* de déchargeerende taak als uitgangspunt neemt. Ik geloof dat die baseering te beperkt is, wat ook blijkt uit de reserves in bovenstaande uitlatingen n.l. „meest normale functie” — „belangrijkste behoefte in het maatschappelijk verkeer aan accountantsarbeid”. Met die laatste in reserve gestelde uitingen ben ik het eens, maar daar volgt dan tevens uit dat, moge al de balanstekening de belangrijkste doelstelling van den accountantscontrôle-arbeid zijn, daarnaast andere doelstellingen bestaan. Zoo acht ik ook, dat Prof. *Limperg*'s bedoeling geweest is, in het door Dr. *Sternheim* geciteerde betoog, dan klopt ook volkomen dat die déchargeerende taak voor Prof. *Limperg* slechts één der normen in het verkeer bestaande zijn kan. Ter aangegeven plaats zegt de Hgl. schrijver, dat bij „de „verklaring” het probleem in volle beteekenis kan onderzocht worden, zonder dat het noodig is af te dalen in de bijzonderheden, „welke bij de onderzoekingen met speciale doeleinden de aandacht van de principiele vragen afleiden”.

Volgt men nu Dr. *Sternheim*'s weg dan krijgt men een te enge contrôleleer, n.l. die alleen slaat op dien contrôle-arbeid, die in een „verklaring” uitloopt. (Strikt genomen dus niet eens omvat de geregelde contrôle van kleinere firma's, waar geen déchargeerende functie bestaat). Zeer zeker niet omvat ze echter de investigations en moet men dus steeds trachten daar den contrôle-arbeid bij analogie uit de geheel ongelijksoortige „volledige contrôle” af te leiden.

Ziet men echter meerdere doelstellingen dan kan men de contrôleleer opbouwen naar de onderscheiding dier verschillende doelstellingen — de algemeene doelstelling van de certificeerende volledige contrôle en de bijzondere doelstellingen der investigations — en komt dus tot een meerdere eenheid van constructie, waarin de contrôle der jaarrekening het hoofdgebouw is. Die doelstellingen in hunne verscheidenheid kunnen echter nog geen grondslag voor een theorie geven; een „einhedelijke” opbouw zou daarmee nooit verkregen worden. Er moet dus in dien contrôle-arbeid met verschillend doel een gemeene factor, een gemeene wortel zijn. Dezen acht ik aanwezig in de vertrouwenstheorie. Ik poog dus niets vast te koppelen, maar poog die theorie tot basis te nemen voor den opbouw van een contrôleleer. Zou dus alleen te vragen zijn of de vertrouwenstheorie daartoe aanleiding geeft.

Deze theorie gaat uit van de idéé, dat in het maatschappelijk verkeer zekere verwachtingen bestaan, zeker vertrouwen bestaat ten aanzien van den arbeid, die door de leden dier maatschappij verricht wordt. Een zeker vertrouwen omtrent den kwalitatieven inhoud van den dienst, die gepresteerd wordt of van het goed, dat wordt voortgebracht. Het verkeer vertrouwt dat de aanboden waar of dienst goed is, overeenkomt met dat, wat de producent pretendeert te geven en vervullende een behoefte, die in het maatschappelijk verkeer gevoeld wordt, overeenkomstig een eisch, die diensvolgens gesteld wordt. Die eisch van het maatschappelijk verkeer bepaalt hoe en wat het product of de dienst zal zijn, bepaalt hun kwalitatieven inhoud en is dus beheerschend voor de techniek van het productieproces. Zoo heb ik de vertrouwenstheorie gegeneraliseerd tot een algemeene theorie van economische verantwoordelijkheid. Zoo bepaalt dan echter ook de eisch van het verkeer, dat, indien de accountant verklaart dat een rekening juist is of dat de omzetten der laatste jaren, de liquiditeit of wat niet al is als in een bepaald geschrift weergegeven, hij zich overtuigd heeft, dat zulks inderdaad het geval is. Overtuigd niet bij wijze van een geloofstuk, maar op grond van verrichten arbeid; en niet van gedane arbeid zonder meer te bepalen naar de meerdere of mindere mate van kennis van iemand, die zich accountant noemt (subjectief) maar van zoodanigen arbeid, als naar de eischen van

de vaktechniek verricht moest worden om eene verklaring van dusdanigen inhoud te kunnen geven (dus objectief en vanuit een wetenschappelijk-te-formuleren contrôleleer). Daarbij komt dan de contrôleleer — de contrôletechniek en met haar de vraag van totaalcontrole en détailcontrole (in hoeverre de een — in hoeverre de andere) niet de vertrouwenstheorie zelf op.

Ik geloof niet, dat ik hier als Dr. *Sternheim* meent in de vertrouwenstheorie iets „hineininterpretier” wat de steller der theorie niet bedoelde. Immers pag. 6 van het besproken congresreferaat lezen wij „Klaarblijkelijk worden omvang en aard „van het onderzoek bepaald door de vaktechnische eischen, die „in overeenstemming met de doelstelling van het onderzoek „aan den arbeid van den accountant worden gesteld”. Trouwens, indien de geheele beperking van den omvang der contrôle vanuit deze basis door Prof. *Limperg* behandeld wordt, dan zou van tweeën één — of Prof. *Limperg* voor dat doel (n.l. voor die beperking) die vertrouwenstheorie gesteld moeten hebben, wat echter in strijd is met den aard van het gehele betoog in het bedoelde referaat of Prof. *Limperg* heeft inderdaad bedoeld een generale basis te geven voor de contrôleleer, maar dan heb ik niets vastgekoppeld, slechts het bestaande fundament benut om in schets-ontwerp aan te geven hoe een andere vleugel van het gebouw der contrôleleer zou kunnen worden opgetrokken.

2°. In het stelsel van de vertrouwenstheorie zou een volledige contrôle evenzeer mogelijk zijn als een beperkte.

Volledige contrôle noemt Dr. *Sternheim* blijkbaar (anders begriip ik zijn aanval niet) die contrôle, die *alle* boekingen nagaat — *die overal* en steeds détailcontrole toepast. Dit klopt dan ook volkomen met den indruk, dien zijn werk „De Accountantscontrole” geeft. De onderscheiding tussehen positieve en negatieve contrôle, tussehen contrôle met externe en interne bescheiden m.i. zoo fundamenteel voor den opbouw der contrôleleer treden in zijn werk op den achtergrond. Bij *Sternheim* is de vraag naar totaalcontrole, naar détailcontrole, naar de beteekenis der interne contrôle voor de détails een vraag, die men naar zijn subjectieve gevoelens, naar zijn subjectieve verantwoordelijkheidsbegrip moet oplossen, en connaissant les périls. Naar mijn meening komt men daarmee niet uit, blijft men juist ten aanzien der meest fundamenteele beginselen in het ongewisse. Juist hier zal de vaktechnische eisch moeten spreken en dien heb ik getracht op te sporen op basis van de vertrouwenstheorie.

Moge de vertrouwenstheorie enerzijds eischen, dat de accountant *alle* contrôlemaatregelen neemt die noodig zijn naar de vaktechnische eischen; anderzijds volgt daaruit tevens, dat hij zoodanige werkzaamheden nalaat, die vaktechnisch beschouwd geen of weinig beteekenis hebben. Daartoe behoort de contrôle met interne stukken — copiefacturen en dgl. — vooral wanneer die betreft negatieve contrôle. Zoo kom ik tot de stelling — elders in dit nummer ook behandeld — dat de accountant de materiele juistheid der verkoopccontrole slechts kan vaststellen door totaalcontrole, de verdeling van den verkoop over verschillende goederensoorten eveneens kan vaststellen, maar niet kan instaan voor den stand der „individuele debiteurenrekening op ieder oogenblik der contrôleperiode” (een eisch van Dr. *Sternheim* in „De Accountantscontrole”. (Ook weer hij kan slechts nagaan aan het einde eener periode, via verbandcontrole de juistheid der saldi).

Controlemaatregelen als checken met copiefacturen (in gevallen van negatieve contrôle) behooren strikt genomen in een contrôleleer op basis der vertrouwenstheorie niet thuis, ze hebben alleen maar beteekenis voor het vaststellen der formeel-juiste boeking, maar hebben (behoudens aanvullenderwijze)

geen materieelen inhoud. Ik geef dus toe, dat daar waar de interne controle geen zekerheid geeft van de formeele juistheid, de accountant den formeelen cheque-arbeid te doen zal hebben, maar daarmee wordt die formeele controle geen accountantsecontrole; in engeren zin: De betekenis van de accountantscontrole in het maatschappelijk verkeer ligt in de door den accountant te verrichten materiele controle, juist naar het beginsel der vertrouwenstheorie. Het verband tusschen deze theorie en de formeele controle van de juistheid der boekingen ligt slechts zoo, dat ondersteld moet worden, dat daar, waar de formeel-administratieve juistheid niet voldoende vaststaat, die tevens onderzocht moet worden, omdat ze voorwaarde voor materiele controle is; voorts in zooverre, dat bij niet voldoende vaststaande of te construeeren formeel-administratieve juistheid in een voorbehoud in de verklaring moet worden vastgelegd het verzwakkende gevolg van dien, t.a.v. de materiele juistheid van het te certificeeren document.

Wanneer nu Dr. *Sternheim* geen verband ziet tusschen controleleer en vertrouwenstheorie ontstaat dit doordien hij niet in voldoende mate de ontoereikendheid der (formeele) controle met interne stukken gesteld heeft. Toegevende dat de formeele controle strikt genomen geen accountantsecontrole is, alleen maar additioneele betekenis heeft, wordt het verband tusschen vertrouwenstheorie en controleleer duidelijker, maar blijkt ook tevens, dat de vertrouwenstheorie niet een controle impliceert, die den vollen omvang van alle boekingen nagaat — maar een controleleer, die absolute en materiele juistheid van een te certificeeren rekening langs den kortst mogelijken weg tracht te bereiken.

3°. Daarmede kan ik overgaan tot het derde punt, *de betekenis van mijn, in October gegeven voorbeeld*. In Dr. *Sternheim's* critiek merkt hij op, dat ik getracht heb met een willekeurig voorbeeld aan te toonen dat de controleleer anders moet opgesteld worden dan hij deed. Nu blijkt m.i. uit het artikel wel, dat ik niet vooropgezet de bedoeling gehad heb Dr. *Sternheim's* meening t.d.a. te gaan aanvallen. Men kan mij dus niet verwijten een niet-geslaagde poging tot zoodanige bestrijding gedaan te hebben. Waar echter uit mijn betoog in het October-artikel wel volgt, dat ik de controleleer uit een ander standpunt behandelen wil dan Dr. *Sternheim* moet ik wel nader ingaan op diens slotopmerking. In mijn October-artikel behandel ik de verkoopcontrole en de debiteurencontrole als meest bekende voorbeeld van een negatieve controle, waarbij een poging tot détail-controle slechts intern-gemaakte copieën vindt. In hetzelfde artikel verwijs ik echter naar overeenkomstige behandelingen bij de fabrieksecontrole t.a.v. de controle op het productieproces n.l. in de „Uit en Voor“-rubriek van dit Maandblad. Wanneer Dr. *Sternheim* daarin nu ziet praktische voorbeelden, waaruit men nimmer eenige klaarheid kan verkrijgen in grondvraagstukken, dan stelt hij de zaak verkeerd en neemt het woord „voorbeeld“ in geheel anderen zin dan toepasselijk is op het door mij gestelde. De opmerking van Dr. *Sternheim*, die elk theoreticus sympathiek zal aanvoelen slaat op, aan de praktijk ontleende, voorbeelden van *speciale* gevallen. Zulk soort voorbeelden als de ervaringsman vaak oproept om na te gaan of de theorie wel opgaat en waarin veelal speciale storende omstandigheden zoodanige andere werkingen oproepen, dat de werking, die volgens de wetten der theorie moest bestaan er door uit het oog verloren wordt. Die indruk als zou ik een dgl. voorbeeld benut hebben, wordt nog versterkt door de toevoeging „willekeurig voorbeeld, waarbij het precies zoo „gaat als men het hebben wil“. Mag echter het door mij gestelde geval op zoodanige wijze betiteld worden? De controle op verkoop, op debiteuren en op ontvangsten is zeker *niet* een zóó bijzonder voorbeeld; ja in een theorie der controle zal men

het geheel niet mogen stellen als een voorbeeld, in den zin als Dr. *Sternheim* aan het woord geeft. Wanneer men over algemeene beginselen der controleleer sprekende wil aantoonen op welke wijze men bij negatieve controle en bij interne stukken handelt en daarbij dan zegt dat men de verkoopcontrole als voorbeeld wil nemen, bedoelt men, dat uit de verschillende gevallen van negatieve controle, men zich in de bespreking voorloopig beperkt tot de verkoopcontrole als zijnde het meeste algemeene geval. Daarin is dus niets van het praktische voorbeeld onder bijzondere omstandigheden.

Het verwijt, dat ik „het precies zoo laat gaan als ik het hebben wil“ is evenmin gerechtvaardigd. Het slaat daarop, dat ik in mijn artikel een correcte inrichting der administratie met een perfecte interne controle vooropgesteld heb. Hoezeer dit in de praktijk te wenschen moge overlaten en daardoor speciale maatregelen mogen ontstaan, is toch die vooropstelling geen overdreven idealiseerende simplificatie. Hij, die iets wil zeggen omtrent controle-techniek en daarbij vanuit een algemeen beginsel wil deduceeren moet toch zoodanige vooropstelling maken dat het accountantswerk zuiver en zonder bijmenging van andere werkzaamheden naar voren treedt. De reeks van problemen der controleleer toch zal behandeld moeten zijn in de onderstelling dat de inrichting en diensvolgens de interne controle perfect is, alleen daardoor krijgt men, in zuivere perspectief, den omvang en den inhoud der accountantsecontrole, zeer zeker wanneer men wil nagaan welke betekenis de interne controle t.a.v. details kan hebben voor de gevallen waarin de accountantsecontrole haar weg in de totaalcontrole vindt. Eerst daarna zal men moeten nagaan, welke invloeden op den accountantsecontrole-arbeid uitgaan van gebreken in de administratieve inrichting en van leemten in de interne controle. Men moet die aanvullen door speciale maatregelen, maar daarmee komen toch die maatregelen strikt genomen niet in de controleleer; met de accountantsecontrolearbeid hebben ze feitelijk niets te maken. De controleleer zal zelfstandig opgebouwd moeten worden zonder de speciale maatregelen bij onvoldoende inrichting of gebrekkige interne controle vereischt. Mogen de praktische gevallen waarbij zulke maatregelen vereischt worden de numeriek-talrijke zijn, ik zal ze voor den opbouw der controleleer als speciale gevallen moeten zien, die den controleleerenden accountant tot zoodanige maatregelen in het controleplan noodzakelijk, als waartoe hij naar vaktechnische eischen niet gehouden zou zijn, indien de te controleeren administratie aan de eischen der inrichtingsleer voldeed.

Methodologisch is dus zoowel de behandeling der negatieve controle rond het vraagstuk der verkoopcontrole (verkoopcontrole is steeds negatieve controle bij de doelstelling der balans-teekening), als de vooropstelling van voldoen aan eischen van inrichting en interne controle. Gaat men dien weg niet en laat men het scherpe verschil tusschen positieve en negatieve controle, tusschen de betekenis van externe en interne stukken als controleemiddel op den achtergrond treden dan komt men t.a.v. het vraagstuk der totaalcontrole niet verder dan de fundeering op de werking van het subjectieve verantwoordelijkheidsbegrip, een m.i. niet voldoende basis.

Helaas heeft mijn verdediging groter omvang dan de aanval; dit ligt echter in het karakter van dien aanval zelf, die weliswaar slechts een paar stooten geeft, maar die zoodanig op het fundament van mijn beschouwing richt dat alleen een uitvoeriger verdediging kon pogen de aangevoerde bezwaren te ontzenuwen. Heeft deze polemiek mij genoodzaakt een fundamenteel meningsverschil naar voren te brengen met Dr. *Sternheim's* „Controleleer“, ik wil deze nu sluiten met te verklaren, dat ik om de groote waardeering, die ik overigens heb voor wat in dat boek geboden wordt, in mijn October-artikel

getracht heb mijn meening over dit punt te zeggen, zonder die in polemiëk te stellen tegenover de leidende gedachten van Dr. Sternheim's arbeid.

ABR. MEY

EXAMENVRAAGSTUKKEN

Red.: ABR. MEY en JAMES POLAK

Vraagstuk I Federatief Examen van Januari 1928

(1e vraag betreffend controle eener Cigaretten-fabriek;
zie het voorgaand nummer van dit blad, pag. 28)

De eerste vraag stelt als probleem na te gaan in hoeverre détailcontrôle en in hoeverre totaalcontrôle in het controleplan zal moeten worden toegepast. Om hier tegenover een standpunt in te kunnen nemen zal men moeten uitgaan van het onderscheid, dat men in de controleleer opmerkt tusschen positieve en negatieve controle d.w.z. dat deel der controle, waarbij nagegaan moet worden of al wat geboekt is, geboekt mocht worden en dat deel der controle, dat nagaat of niet meer geboekt moest worden dan geboekt werd. Bij de controle der inkoop zal het van belang zijn na te gaan of alles was als inkoop werd verantwoord inderdaad gekocht is, bij de controles der verkoopen is het van belang vast te stellen of inderdaad alle verkoopen verantwoord zijn. De détailcontrôle op de inkoop kan dus inderdaad doeltreffend zijn: als alle posten nauwkeurig kunnen worden nagegaan, kunnen geen inkoop verantwoord zijn, die niet plaats gehad hebben; détailcontrôle op de verkoopen daarentegen, bestaande in een gedetailleerde vergelijking met copiefacturen zou tot geen verder resultaat kunnen voeren dan het vaststellen van „juiste boeking” een formeele juistheid — echter zonder materieelen inhoud. De controle op de quantitatieve grootte van den verkoop zal op andere wijze moeten worden gevonden n.l. door die af te leiden uit verbandsecontrole — dus via inkoopsecontrole en voorraadopname — dus door totaalcontrôle. Indien nu de détailcontrôle op den verkoop hetzelfde quantum als verkocht aangeeft, heeft de formeele juistheid bovengenoemd althans voor het totaal quantum een materieelen inhoud gekregen. De controle op het geldbedrag van den verkoop zal dan nog volgen moeten — hier kan men twee wegen inslaan. Copiefacturen volgen en bij elke copiefactuur nagaan aan de hand van orders etc. of de gefactureerde prijzen juist zijn, of wel een totaalcontrôle, n.l. vaststellen langs den indirecten weg hoe groot de omvang van den verkoop is voor elke soort of elk artikel, waarvoor een gelijke prijs berekend wordt. De laatste methode is absoluut betrouwbaar, maar alleen toe te passen in een goed georganiseerde administratie — de eerste methode heeft het bezwaar, dat de copiefacturen, de orders en vrijwel alle desbetreffende stukken interne gegevens zijn, dus nooit vaststaat, dat de getoonde copieën inderdaad de copie zijn van de stukken, die uitgegaan zijn. Dit is de korte inhoud van de questie van totaal of détailcontrôle zooals steller dezes dat ook breder heeft trachten aan te toonen in het October-nummer van dit blad (Interne Contrôle en Contrôle Techniek).

In het vraagstuk wordt aangegeven, dat de administratieve verantwoording in alle opzichten voldoet aan de eischen van interne controle m.a.w. de formeele juistheid der boekingen is verzekerd zonder dat wij daaraan iets doen. Rest dus de materieele controle, waarin dan ook het feitelijk accountantswerk bestaat. In verband met bovenstaande beschouwing volgt dan ook, dat de inkoop in details gecontroleerd moeten wor-

den — terwijl op de verkoopen de totaalcontrôle toegepast wordt. De verdeling van den verkoop naar de merken en de soorten (in verband met de prijzen) is zelfstandig te controleeren — immers we weten van elk der 15 merksoorten de aantallen voorradig bij begin en einde der periode, de aantallen geproduceerd en dus tevens de verkochte hoeveelheden. De productiecontrôle behandelen we ditmaal niet, merken alleen op, dat ze eveneens op verbandsecontrole berust. Elke soortmerk heeft een bepaalden vasten verkoopprijs waarmede dus door totaalcontrôle gevonden kan worden het bedrag van den verkoop m.a.w. tevens het bedrag, dat aan debiteuren in totaal belast moet zijn — de rabatten buiten rekening gelaten. We nemen aan, dat inderdaad de debiteuren tot volle catalogusprijs belast worden en de rabatten afzonderlijk geboekt worden. We mogen dat doen, omdat zulks een eisch der interne controle is en dus dit niet zoo zijnde, invoering noodzakelijk is. De controlemaatregelen op de rabatten behooren nu weer tot de positieve controle — nagegaan moet worden of alle kortingen, die verleend werden mochten worden verleend. Hier zal dus weer een détailcontrôle moeten worden toegepast. Zoowel grossiers als détailverkoopers genieten korting — maar verschillende. Administratief zullen de verkoopboeken beide groepen afnemers scheiden en zullen voor elk afzonderlijke debiteurenboeken bestaan — verder zal voor de incasso's die naar de banken gaan, voor beide groepen met afzonderlijke borderellen worden gewerkt, bij de giro-remisen zal aanteekening van de groep moeten worden gemaakt. Bij de debiteurencontrole, die driemaandelijks geschiedt wordt gewerkt met tellijsten — de door het personeel gemaakte tellijst vermeldt bruto-verkoopbedragen — rabatten (omzetrabatten en rabatten naar de soort wederverkoopen afzonderlijk) — kortingen v/contant — netto-verkoopbedragen en betalingen — bank en P. G. De bruto-verkoopkolom moet stemmen met de totaalverkoopsecontrole, de betalingen-kolommen met de gecheckte bankadministratie. De eerste maal, dat we de tellijst controleerden hebben we aan de hand van correspondentie nagegaan of de daarop als grossier resp. détaillist vermelde personen inderdaad als zoodanig kunnen worden aangemerkt, de volgende kwartalen gaan we daarop door en worden alleen de mutatiën nagegaan, daar we voor de geheele tellijstendebiteurencontrole van elk volgend kwartaal aanschakelen aan de voorgaande tellijst. We weten dan, dat de personen, die op de beide tellijsten voorkomen daarop juist geplaatst zijn, dus behooren tot die categorie rabatgenieters (wat dus betreft de wederverkoop-rabatten). Voorts zal bij het checken der tellijst post voor post in het debiteurenboek moeten worden nagegaan het verband tusschen verkoopprathoogte en rabatbedragen enerzijds en netto-bedrag en betaling anderzijds. De omzetrabatten worden uitteraard periodiek (b.v. kwartaalgewijze) afgerekend en eveneens bij de laatste betaling der periode vereffend. Hier moet dus weer nagegaan worden het verband omzetrabat en anderzijds de aftrek van de betaling blijkende uit den post aan de creditzijde. Vervolgens wordt de saldobepaling nagegaan en wordt de incasso der saldovormende posten specifiek gecontroleerd met bankbescheiden.

We gaan dus uit van de stelling, dat de betaling der posten de juiste belasting op rekening bewijst, en dat fraude in den verkoop bij dit controlesysteem alleen mogelijk zou zijn, indien een verkoop opzettelijk op een als dubieusbekende afnemer belast zou zijn — wat we echter in de gevolgde controle ontdekken.

Ten aanzien van de rabatten volgt ook, dat geen meerdere rabatten verleend zijn dan verleend mochten worden, want de ontvangsten volgens debiteurenboek stemmen met de bank en giroboeken (in totaal per afnemersgroep) de berekening der rabatten stemt met de debetbelaste bedragen (gezien de rabat-