

CRITERIA VOOR DE KEUZE DER TE HANTEREN METHODEN EN MIDDELEN

door J. P. van Rossem

Plaats van methoden en middelen in de accountantscontrole

Dit artikel dient te gaan over de techniek van de accountantscontrole. In het bijzonder zal antwoord moeten worden gegeven op de vraag: wat is bepalend voor de keuze door de accountant van de middelen en methoden die doelmatig zijn in het kader van een volkomen controle. In dit laatste zijn reeds enkele richtingen ingebouwd: er is sprake van doelmatigheid en volkomen controle.

Doelmatigheid houdt efficiëntie in en dus weging in het kader van het economisch motief. Volkomen controle omvat het sluitend geheel van controlehandelingen, zodanig opgebouwd dat op grond van het onderzoek het oordeel van de accountant kan worden gevormd. Aan deze beide eisen zal steeds moeten worden voldaan. Er dient bij de in het geding zijnde keuze altijd doelmatig te worden gehandeld en gelet te worden op het passen in het kader van een volkomen controle.

Het onderscheid tussen middelen en methoden is niet steeds even scherp te maken. De middelen duiden op hetgeen de accountant gebruikt om het doel te bereiken (met behulp van wat). De methoden omvatten de handelwijze, de systematiek (hoe). Veelal zullen de middelen invloed op de methoden uitoefenen en vice versa. Het bewandelen van de ene weg leent zich beter voor een bepaalde aanpak dan bij het bewandelen van een andere weg het geval is. Zo wandelt men anders op een bospad dan in een drukke straat in de stad.

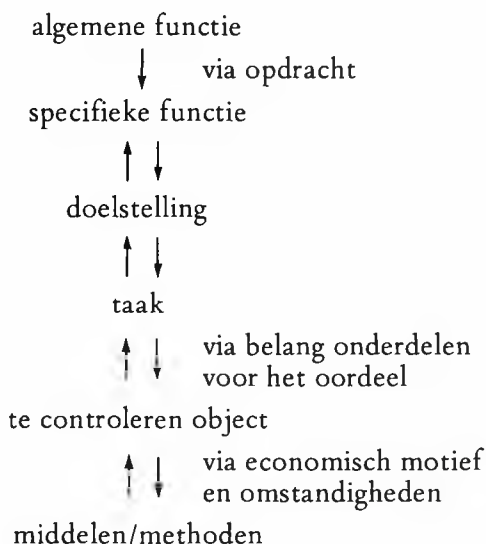
Het moment van de keuze van middelen en methoden ligt vrijwel altijd nadat de (specifieke) functie bepaald is en wanneer de taakvervulling aan de orde is. Toch is niet te stellen dat de techniek steeds het laatst aan de orde is. Er zal vaak een zekere wisselwerking zijn. De specifieke functie kan zelfs onvervuld blijven indien de techniek niet toereikend is. Voorts zal het antwoord op de vraag inzake wat onderzocht moet worden mede beïnvloed kunnen worden door de keuze uit de middelen en methoden.

Wanneer even wordt afgezien van de onderlinge afhankelijkheid en de terugkoppeling, zal in het algemeen een logische volgorde voor de plaatsbepaling van de techniek zijn dat na het ontstaan van de specifieke functie de taakbepaling aan de orde komt. Voordat de keuze van de middelen en methoden wordt gemaakt dient vast te staan welke bedrijfshandelingen of verschijnselen object van onderzoek zijn. Nadat een aantal richtingbepalende zaken vaststaan, zoals de inhoud van de opdracht, de aard van de gecontroleerde, de bestaande organisatie en de ontwikkelingen in vermogen en resultaat (cijferbeoordeling), zal de accountant moeten bepalen welk onderdeel van het bedrijfsgebeuren voor controle in aanmerking komt. Steeds in het kader van de noodzaak een volkomen controle te verrichten dient de accountant te bepalen wat door hem dient te worden waargenomen. Zo waarneming nodig wordt geacht, is dan vast te stellen op welke wijze de uitvoering zal

geschieden. Daarom is het onjuist dat bij voorbaat en in het algemeen wordt en werd gesproken over de noodzaak de inkoopfacturen al dan niet en geheel of gedeeltelijk (op een bepaalde wijze) te controleren. Dat is niet vooraf te bepalen. In het specifieke geval zijn - zoals blijkt - veelal de inkopen van voldoende belang in het kader van de controle van de weergave van het bedrijfsgebeuren. Eerst als dat ten behoeve van de uiteindelijke oordeelsvorming is vastgesteld is na te gaan *hoe* dan wel die controle kan geschieden. Eerst dan komen de middelen (via welke weg) en de methoden (op welke wijze) aan de orde.

Door de grote verscheidenheid van mogelijkheden zijn ook de in het specifieke geval aangetroffen omstandigheden van groot belang.

De omschreven plaatsbepaling van de middelen en methoden kan als volgt geschematiseerd worden:



Overwegingen bij het aangeven van criteria

Wanneer de omstandigheden in voldoende mate variabel zijn en ook nog de accountants in ruime mate het voldoen aan het economisch motief verschillend interpreteren valt in het algemeen steeds minder te zeggen over de keuze van middelen en methoden. Door de in de praktijk voorkomende vele variaties is er dan ook geen strak schema van algemeen toepasselijke regels voor de uitvoering van accountantsarbeid mogelijk. Dit wil niet zeggen dat verder in het geheel geen criteria voor de keuze zijn te formuleren. Ik meen dat dit binnen zekere grenzen mogelijk is en dat onder nader te omschrijven voorwaarden toch wel voorkeuren voor de keuze bestaan waarbij anderzijds ook op onmogelijkheden moet worden gewezen. Voor de behandeling van de *criteria* die de keuze van middelen en methoden bepalen zal een ruim gebied uit de leer van de accountantscontrole moeten worden bestreken. Immers, de

techniek is af te leiden uit en ondergeschikt aan de doelstelling, zodat niet om de meer principiële zaken kan worden heengegaan.

Ik ga ervan uit dat de functie van de accountantscontrole hier geen bespreking behoeft. Ik beperk mij niet tot de controle van de jaarrekening; ook opdrachten met een bijzondere doelstelling kennen criteria voor de keuze van de te hanteren methoden en middelen. Alleen al door het bijzondere van die doelstelling zullen de omstandigheden echter nog meer variatiemogelijkheden kunnen opleveren.

Er is in principe ook geen onderscheid nodig tussen controle door interne of door externe accountants. In beginsel zijn voor hen de criteria dezelfde, waaraan niet afdoet dat mogelijk in de diepgang en detaillering voor de beide categorieën accountants verschillen kunnen bestaan. Om der wille van een duidelijke stellingname zal ik uitgaan van controle door een externe accountant. Dan is ook het onderscheid met interne controle duidelijk.

Voor de taakuitoefening door de accountant is gegeven dat hij al datgene (maar ook niet meer) moet verrichten dat hem in staat stelt een *eigen* oordeel te vormen. Dit houdt in dat *eigen* waarnemingen/constateringën nodig zijn van de voor de oordeelsvorming relevante verschijnselen. Die waarnemingen dienen te geschieden met behulp van de economisch meest verantwoorde middelen en op de wijze die eveneens het economisch motief zo goed mogelijk dient.

Wanneer nu gezocht wordt naar criteria - maatstaven die voor de keuze bepalend zijn - van de middelen en methoden is de voornaamste: wat is beschikbaar en geschikt om te onderzoeken? Voor de hand ligt dat dit in de eerste plaats is hetgeen de gecontroleerde aan de controleur aan voorbewerkte gegevens kan tonen: de voor externe controle geschikte interne controle-uitkomsten. De gelijkgerichtheid van de doelstelling van interne controle en accountantscontrole geeft de eerste aanwijzing voor deze stelling. Deze gelijke richtingen zijn evident: interne controle heeft ten doel de juistheid en volledigheid van (informatie over) het bedrijfsgebeuren te waarborgen. Externe controle heeft eenzelfde doel met die toevoeging dat door de functionele onafhankelijkheid de resultaten van de controle ook extern gelding hebben.

Ook is van belang dat als gevolg van interne controle een zekere veredeling van de informatie is geschied in de richting van de *beter* waarneembare verschijnselen. Het economisch motief wordt hierdoor dus gediend. Ik concludeer dan ook dat *zo de uitkomsten controleerbaar zijn* de beschikbare interne informatie (waaronder interne controle) altijd in de eerste plaats in aanmerking komt voor accountantscontrole. Groeneveld merkt hierover op dat alsdan toch weer niet verder wordt gekomen dan dat een oordeel wordt gegeven over de kwaliteit van de administratieve organisatie die de informatie voortbrengt. Hij meent dat dit nog geen oordeel kan inhouden over de juistheid van deze informatie en dat de accountant andere wegen moet afleggen of diezelfde wegen nog eens moet bewandelen.

Ik meen dat deze conclusie niet juist is. Indien de *uitkomsten* van de interne controle (de intern gecontroleerde informatie) door de accountant controleerbaar zijn, heeft de accountant primair een oordeel omtrent die

uitkomsten (die hij nodig acht in het kader van zijn eigen oordeelsvorming). Dat hij daarbij tevens een oordeel zou hebben over de werking van de administratieve organisatie is als meegenomen te beschouwen. De administratieve organisatie is in dit geval controlemiddel, niet controledoel.

Historie

Het is gewenst hier nog even in te gaan op een deel van de historie sedert Limperg in 1932 en 1933 zijn artikelenreeks over de leer van het gewekte vertrouwen publiceerde. In het raam van de sindsdien vrij algemeen als uitgangspunt aanvaarde volkomen controle zijn onder meer door A. Mey nadere uitwerkingen gepubliceerd. De filosofie van de inhoud van de volkomen controle werd vooral geënt op het verband in goederen- en geldkringloop. Hierbinnen pasten veelal de (detail)controle van de inkoop, het verband met en vanuit de crediteuren, de tellingenlijsten uit sub-administraties en na voorraadbepalingen de relatie met (kostprijs van) de omzet. De brug naar de opbrengst werd zo mogelijk gelegd met behulp van brutowinstmarges, prijzen in perioden en voor groepen artikelen etc. Daarna was de ingaande geldstroom bepaalbaar via saldicontrol. Hiermede werd een basis geschapen voor de controle op het niveau van bedrijvigheid, hetgeen in vergelijking met buitenlandse opvattingen een ruimer eigen oordeel over de resultatenrekening toelaat.

Uiteraard is met het voorgaande geen volledige schets van deze fase van de gedachtenontwikkeling gegeven. De andere mogelijke relaties, waaronder die met bijkomende kosten- en cijferbeoordelingen, bieden eveneens veel mogelijkheden in het kader van de volkomen controle.

Nadere uitwerkingen betroffen vooral de te leggen relaties met begrotingen en normen en bekortingsmogelijkheden. Van deze laatste is de z.g. twenty/eighty rule wel de bekendste: met behulp van frequentieverdelingen kunnen door controle van in geld gemeten grote posten aanzienlijke besparingen in de aantallen te controleren posten worden bereikt.

De achterliggende gedachte was toch wel steeds deze dat de accountant door eigen waarneming van de aansluitingen en het vaststellen van de betrouwbare opbouw van de aan te sluiten gegevens (eigen actie) zelf de juiste weergave van het niveau van bedrijvigheid diende vast te stellen. Natuurlijk werd daarbij gebruik gemaakt van interne controle. Deze kwam echter niet in de plaats van accountantscontrole.

In de vijftiger jaren bleek uit een reeks publicaties de wens tot een andere aanpak. Onder handhaving van de noodzaak van een volkomen controle werd gemeend dat de interne controle in meerdere mate object van controle en controlemiddel moest zijn. Indien het stelsel van interne controle op juistheid qua bestaan en werking wordt getoetst, zo werd gesteld, moet de verslaglegging juist zijn. Middels toetsing van die organisatie en via cijferbeoordelingen zou de accountant tot een gefundeerd oordeel kunnen komen. Veelal aan de hand van voorbeelden over de controle op inkoopfacturen werd beweerd dat eigen waarneming (duplicering) van de details niet nodig was indien de interne controle goed was.

Van Rietschoten heeft deze schrijvers voorgehouden dat bepaalde delen van interne controle zich niet leenden voor verbijzondering tot (interne of externe) accountantscontrole. Die delen omvatten voornamelijk hetgeen op controle-technische gronden niet te verbijzonderen was, hetgeen technische deskundigheid vereiste en de details die hetzij vallen onder de omspannende totaalcontroles door de accountant of die waarvan de kosten van verbijzondering te hoog zijn. Alle andere controle op en door middel van de administratie maakt volgens Van Rietschoten onderdeel uit van accountantscontrole.

Interne controle en accountantscontrole

Ondanks het feit dat van weerskanten ware woorden werden gesproken is de discussie nooit geëindigd. Vooral omdat degenen die menen dat een door de accountant als voldoende gekwalificeerde interne controle eenzelfde waarde heeft als eigen waarneming van de primaire gegevens, niet duidelijk konden maken hoe de werking van de interne controle kan worden getoetst, is nimmer een zo solide basis getoond als hun tegenstanders konden presenteren. Het blijft de vraag of de handelingen in het kader van de eigen actie inderdaad zo veel uiteenlopen in de beide richtingen. Het komt mij voor dat de verschillende meningen nimmer tot elkaar kunnen worden gebracht indien gezocht wordt naar het deel van de interne controle dat in de plaats kan komen van de externe controle. Dat is in feite dan ook de vraag niet. De vraag is: hoe komt de accountant op de meest doelmatige wijze tot een *eigen* oordeel.

Daarom benader ik het probleem op een andere wijze dan veelal is geschied. Ik vraag mij niet af of en zo ja in hoeverre interne controle in de plaats komt van accountantscontrole. Ik vind dat het juist andersom is: interne controle is object van accountantscontrole in het kader van de eigen actie die nodig is om tot een eigen oordeel te komen. Zodra interne controle zich leent voor accountantscontrole (ook wel genoemd het waarnemen van de werking van de interne controle) wordt daarmee de meest doelmatige bijdrage geleverd in de uitvoering van de taak. Leent interne controle zich niet voor accountantscontrole dan zullen andere vormen van eigen actie nodig zijn. Dit kan in uiterste consequentie leiden tot - mits economisch verantwoord - volledige eigen waarneming van de primaire verschijnselen. Uiteraard slechts zover gaande als de mogelijkheid van eigen waarneming gaat.

Criteria voor de keuze

Wanneer de accountant in de nodig geachte volgorde zover is gevorderd dat hij toe is aan de keuze van middelen en methoden, zijn zekere regels te formuleren voor de beschikbare mogelijkheden. De gereedschapskist moet geordend zijn. Er zijn volgorden van mogelijk gebruik en er zijn onmogelijkheden voor het gebruik van gereedschap in bepaalde situaties. Om de volgorde te bepalen is een selectieprocedure nodig. De situatie moet bepaald zijn

(wat moet gecontroleerd worden) en de onmogelijke gereedschappen moeten worden uitgeschakeld. Dan kan voor de definitieve keuze een richting worden bepaald. De definitieve keuze kan overigens een aantal handelingen (middelen en methoden) tezamen omvatten.

De primair in aanmerking komende middelen zullen veelal liggen in de sfeer van cijferbeoordeling: het leggen van relaties met het doel daardoor een verdere richting aan de controle te geven. Uit de cijferbeoordeling, in verband gebracht met (controleerbare) verwachtingen en normen e.d., zal vooral kunnen blijken hetgeen dusdanig onaanvaardbaar is dat dit nader moet worden onderzocht. Die nader te onderzoeken verschijnselen zullen vooral middels andere controlemiddelen worden aangepakt, zoals

- verbandscontroles met andere waarneembare verschijnselen
- raadplegen van bewijsstukken, interne en externe (veredeld door zichtbare werking van de functiescheiding)
- bestaanscontroles (inventarisaties, bevestigingen, afloopcontroles).

Deze controles dienen zo mogelijk steeds uit te gaan van de uitkomsten van de interne controle.

De niet tot accountantscontrole te verbijzonderen interne controle dient niet principiëel van accountantscontrole te worden uitgezonderd. De daarvoor toepasbare methoden zijn beperkter dan bij de wel rechtstreeks door de accountant te controleren gegevens. In het algemeen zal de controle op indirecte wijze moeten geschieden. Uit de functioneel gescheiden informatie zal b.v. kunnen blijken of de uitkomsten van de te controleren gegevens aanvaardbaar zijn. Ook kan de technisch gerichte interne controle niet als zodanig onderwerp van controle zijn. Het functioneren van die controle blijkt b.v. uit de aanvaarding van de produkten door afnemers of andere afdelingen van het bedrijf. Als details inderdaad worden omspannen met verbanden in totaal zullen die verbanden door de accountant geconstateerd moeten worden wanneer de desbetreffende bedrijfshandelingen door de accountant relevant worden geacht in het kader van zijn controle.

Indien dergelijke totaalverbanden niet te leggen zijn komen alternatieven aan de orde. Steeds wordt van de meest efficiënte methode uitgegaan. Wanneer slechts middelen en methoden overblijven die niet langer economisch verantwoord zijn - terwijl toch het controle-object van wezenlijk belang is - kan geconcludeerd worden dat geen volkomen controle mogelijk is.

Invloed van toleranties

De mogelijk geachte tolerantie in de uitkomst is eveneens van groot belang voor de keuze. Daar waar de uitkomst van groter belang is in het kader van het uiteindelijke oordeel zal minder tolerantie toelaatbaar zijn. Dit is eveneens het geval bij die verschijnselen die slechts in geringe mate aan interne controle kunnen worden onderworpen. Voorbeelden hiervan kunnen zijn de aanschaffing van belangrijke bedrijfsmiddelen en andere voorraden door en de kosten van de leiding.

De tolerantie kan zowel absoluut worden gemeten als relatief. Enerzijds leidt dit tot een bepaling van het belang (veelal het bedrag) dat naar de

mening van de accountant niet onjuist mag zijn en anderzijds tot het percentage van het geheel dat ten hoogste als afwijking kan worden geaccepteerd.

Als onjuist zou in dit verband kunnen worden betiteld hetgeen bewust of onbewust vertekening van het beeld van de verantwoording geeft. Dit betekent dat ten onrechte te hoog opgevoerde kosten of te laag opgevoerde baten in het kader van de controle van de jaarrekening hieronder vallen. Ook ten aanzien van geïnflatteerde of gedeïnflatteerde activa en passiva is tot zulk een onjuistheid te concluderen. Voor de rubricering zal niet zo snel tot een afkeur als hier bedoeld worden gekozen. Dit zal wel het geval worden indien door de onjuiste rubricering grootte en samenstelling van vermogen en/of resultaat onjuist worden voorgesteld, zoals bij rubricering van schulden onder het eigen vermogen, kortlopende schulden onder langlopende schulden, bijzondere baten in het bedrijfsresultaat etc. Ook hiervoor geldt dat de doelstelling van de verklaring bepalen is voor datgene dat wel en dat niet in de te controleren verantwoording kan worden aanvaard.

De evenbedoelde onjuistheden zijn als de ernstigste afwijkingen in de controle van het specifieke onderdeel te beschouwen. Zij leiden tot afkeur en zo mogelijk tot correctie. Daarnaast zijn vele minder ernstige afwijkingen mogelijk. Deze leiden niet zo snel tot afkeur en ook niet altijd tot correctie. Ten behoeve van het eindoordeel dienen dan ook de conclusies omtrent de kwaliteit van de onderzochte verschijnselen afzonderlijk - afhankelijk van de zwaarte van de afwijkingen - te worden getrokken. In een groot aantal gevallen zal bij het niet optreden van ernstige fouten een bijkomend oordeel omtrent accuratesse, onderdelen van de interne controle etc. kunnen worden verkregen. Mede daarop zullen adviezen omtrent verbetering van de administratieve organisatie kunnen worden gebaseerd.

Omtrent de toleranties zelf kan nog worden opgemerkt dat er twee zijden aan zijn, in navolging van de mathematische benadering te omschrijven als onbetrouwbaarheid en onnauwkeurigheid. De eerste doelt op de aan de methode van waarneming verbonden onzekerheid: de methode zelf kan leiden tot (meer of minder nauwkeurig te voorspellen) andere uitkomsten dan is verwacht. Deze vorm van tolerantie is typisch een technisch probleem dat door de accountant moet worden opgelost. Belanghebbenden bij de uitkomst kunnen hierover geen oordeel geven.

De tweede betreft de bij voorbaat ingecalculeerde onzuiverheid in de einduitkomst: de uitspraak kent een afwijking in de nauwkeurigheid. Hierbij zijn belanghebbenden wel partij omdat vooral zij dienen te bepalen hoe exact de verantwoording moet zijn. Zo zal ten aanzien van de jaarrekening het maatschappelijk verkeer zich eens moeten uitspreken over de nauwkeurigheid van het door de jaarrekening opgeroepen getrouwe beeld. Met andere woorden: welke afwijkingen of verschijnselen zijn van voldoende belang om in de jaarrekening (afzonderlijk) tot uiting te komen. Dit zal een belangrijke basis vormen voor de mate van nauwkeurigheid die in het accountantsoordeel besloten moet zijn.

Deelwaarnemingen

Zodra over toleranties wordt gesproken wordt veelal een band gelegd met controle met behulp van niet integrale (dus deel-)waarnemingen. Hoewel bij deelwaarnemingen steeds toleranties moeten optreden dient bedacht te worden dat ook bij integrale waarnemingen toleranties in de uitkomst mogelijk zijn. Zo kan het zijn dat de methode niet geheel en alleen in de doelstelling past (wordt b.v. het bestaan en de eigendom inderdaad middels een bestaanscontrole geconstateerd). Ook kunnen binnen de veelheid van waarnemingen uitvoeringsfouten worden gemaakt. Dit soort toleranties leent zich vrijwel niet voor kwantificering.

Een belangrijke deelwaarneming is de aselechte steekproef. Deze heeft ten doel een vervanging te zijn van de volledige detailcontrole en te leiden tot een gekwantificeerd oordeel over de totaliteit. De steekproef is niet een uiting van een controle-opvatting en heeft dan ook niets te maken met het belang dat men hecht aan de interne controle ten behoeve van de accountantscontrole. Eerst nadat de keuze van het te controleren object is gemaakt komt de vraag naar voren of de nodig geachte wijze van waarneming voor een bekorting in aanmerking komt. Daarbij zal veelal aan de volgende voorwaarden moeten zijn voldaan:

- De te onderzoeken massa moet vrij omvangrijk zijn.
- Enige tolerantie moet toegelaten zijn (nauwkeurigheid en onbetrouwbaarheid).
- De bestanddelen van de massa moeten een zodanige rangschikking hebben dat het aanwijzen van de te onderzoeken verschijnselen (het steken) niet teveel werk geeft.
- De uitkomsten van de waarnemingen in de steekproeven moeten kunnen worden gekwantificeerd (b.v. goed of fout). Interpretaties lenen zich niet voor steekproeven.

Ook de samenstelling van de te onderzoeken massa heeft invloed op de keuze van de controlemiddelen en -methoden. Te denken valt aan de homogeniteit, waaronder kan worden verstaan het gelijkgerichte belang van de delen van de massa in het kader van het te vormen oordeel over het geheel. Ook de spreiding van de samenstellende delen in omvang en tijd kunnen de keuze mede bepalen.

Conclusies

Te concluderen valt dat voor de bepaling van de keuze een volgorde aangehouden moet worden. Enkele overwegingen zullen na elkaar moeten worden gebruikt (doelstelling, belang, economisch motief en beschikbare waarneembare verschijnselen) en enkele tegelijk (mogelijke techniek, toleranties, samenstelling). Dit houdt ook in dat de accountant altijd zelf en vooraf moet bepalen welke controlemiddelen gebruikt moeten worden door hemzelf en zijn assistenten. Het is derhalve voor de bepaling van de te hanteren middelen en de methoden in het algemeen onjuist dat over te laten aan anderen dan de accountant.

Voor de uitvoering zelve en voor de diepgang in de methode is tijdens de uitvoering vervolmaking mogelijk. De best mogelijke voortgang kan al werkende in de aangegeven richting worden bereikt. Terzijde merk ik nog op dat in de door mij gedachte werkopbouw alleen dan een goed resultaat kan worden bereikt als alle bij de controle-uitvoering betrokkenen ook weten wat het doel is van hetgeen hun is opgedragen. Naast beheersing van de techniek is dus kennis van het waarom onontbeerlijk.

In de verdere opbouw van middelen en methoden komen nog zeer vele keuzemogelijkheden en complicaties voor. Hiervan noem ik de invloed van

- dynamisering van de controle
- continuele versus incidentele opdrachten
- evaluatie van inlichtingen van de gecontroleerde
- controle bij geautomatiseerde informatieverwerking.

Het zal duidelijk zijn dat hier niet op de in genoemde situaties relevante punten kan worden ingegaan. Natuurlijk hebben de dan te ontmoeten bijzondere omstandigheden invloed op de keuze van de controlemiddelen en controlemethoden. Toch is het naar mijn mening mogelijk ook dan via voren-genoemde lijnen tot een doelmatige keuzerichting te komen.

Literatuur

Encyclopedie van de bedrijfseconomie deel V. Uitgeversmaatschappij W. de Haan

Handboek accountancy. Samsom Uitgeverij

Th. Limperg, *De functie van de accountant en de leer van het gewekte vertrouwen.* M.A.B., februari en oktober 1932, oktober en november 1933

A. F. Tempelaar, *De eigen actie van de accountant bij het controleren van de jaarrekening.* M.A.B., september 1951

G. Diephuis, *De „eigen actie” van de openbare accountant.* M.A.B., januari 1953

A. M. van Rietschoten, *De betekenis van de interne controle voor de accountantscontrole.* M.A.B., juni 1954

P. Wisse, *De betekenis van de interne controle voor de externe accountant.* M.A.B., september 1954

A. Mey, *Interne controle en de techniek der accountantscontrole.* M.A.B., maart 1956