

diend zou zijn; 22 % indien het dagloon ligt tusschen f 3,15 en f 3,60; 15 % als het ligt tusschen f 2,70 en f 3,15, het loon te bepalen. Op een speciale rekenliniaal wordt dit (met de linkerhand) in weinige seconden uitgerekend.

Buitengewoon vlug ook kunnen berekeningen in den papierhandel en cartonnage-fabrieken geschieden. Voor machinefabrieken leenen zich o.a. het bepalen van het aantal minuten dat het afdraaien van assen, het schaven van platen, het fraisen van tand- en wormwielen duurt, profielbepaling en den omslag van accoordloon, er bijzonder goed toe.

Zoo ook b.v. de volgende textiel-berekeningen:

Wat is de prijs van $2\frac{3}{16}$, $3\frac{7}{16}$, $1\frac{5}{16}$ en $1\frac{9}{14}$ lbs à $6\frac{3}{8}$ d. in Engelsch, Hollandsch en Zwitsersch geld, met inachtneming van $4\frac{1}{2}$ % prijsverlaging en 3 % (boven het Honderd) agenten-prov. voor Engeland, 2 % voor Holland en $3\frac{1}{2}$ % voor Zwitserland. Koers LSt. 11,95; Zw. frs. 47,85. Deze 12 antwoorden zijn in circa 20 sec. bepaald.

Als 1 el kost: $36\frac{1}{2}$ cent; $47\frac{1}{2}$ cent; 58 cent en $63\frac{1}{2}$ cent, wordt gevraagd de prijs per el, yard en meter voor Holland; per yard en meter voor Engeland en Amerika, waarbij het volgende is in acht te nemen: $6\frac{1}{2}$ % prijsverlaging; provisies (boven het honderd) 2 % Holland; 3 % Engeland en 4 % Amerika. Koers Lst. 11,97 $\frac{1}{2}$; \$ 2,48 $\frac{1}{2}$. Deze 28 antwoorden zijn in minder dan $\frac{1}{2}$ minuut gegeven, dit is dus eenige malen sneller dan men ze kan opschrijven.

Het garengewicht per yard, el en/of meter of geheel stuk is, zoowel voor ketting als inslag, met varieerende inweef- en afvalpercentages; verschillende garenummers (katoen, wol of kunstzijde) en in afwijkende breedten, in weinige seconden bepaald. Op dezelfde liniaal kan men ook snel het rietnummer, twernummer en het gewicht per vierkante meter berekenen.

Het bepalen van den weefduur van een order, is eveneens een quaestie van nauwelijks 10 seconden.

Een basis-loon moet eerst verminderd worden met een bepaald %, daarna nog eens met een ander percentage; vervolgens verhoogd en daarna nog eens verhoogd met telkens wisselende procenten. Het netto loon is in 8 à 10 seconden gegeven.

Verder komen in aanmerking vrachtberekeningen van stukgoederen voor de transatlantische lijnen, waarbij de afmetingen in c.M. of inches gegeven kunnen zijn, de vracht per M³. of 40 Cft., in guldens, dollars of shillings al of niet met primage en waarbij het grensgewicht (het gewicht n.l. waarbij de Mij. het gewichtstarief zal gaan toepassen) meteen gezien is, kunnen ook bij varieerende wisselkoersen, in weinige seconden afgelezen worden. Meng-berekeningen; het samenstellen van prijsscouranten; statistische berekeningen; annuïteiten en andere samengestelde interest berekeningen, leenen zich er toe.

Uit deze voorbeelden blijkt, dat de gespecialiseerde linialen volstrekt niet gebonden zijn aan vermenigvuldigingen en deelingen, machtsverheffingen of worteltrekkingen, maar dat een $+$ of $-$ teken in de formule ook verwerkt kan worden.

Verder is er op zulk een liniaal gelegenheid tot het bij-schrijven van woorden of symbolen en schalen in verschillende kleuren, waardoor het gebruik niet onbelangrijk wordt vergemakkelijkt.

Ofschoon de linialen meestal een lengte hebben van 55 c.M., worden op deze lengte soms schalen van 1, 2, 3 soms wel van 5 Meter verwerkt.

Voor berekeningen in de fabriek door ongeschoolde krachten (inlanders op Java, fabrieksbazen en intelligente fabrieksmeisjes, kunnen er mee werken) leent zulk een speciale liniaal zich heel vaak buitengewoon goed, omdat de manipulaties tot een minimum zijn teruggebracht, die zeer spoedig gekend zijn.

De rekenliniaal is niet geschikt voor elke berekening, omdat

— ook voor de meest zuivere schaalverdeelingen — men goed zal doen, met een kleine onnauwkeurigheid ($\pm 1 \text{ ‰}$) rekening te houden. Maar als men eens nagaat voor hoeveel berekeningen een dergelijke onnauwkeurigheid toelaatbaar is, dan zal blijken, dat er ook in de administraties zeer vele gevallen voorkomen, waarbij een liniaal „Systeem Matthijssen” groote diensten kan bewijzen.

P. MATTHIJSEN

DE BETEKENIS DER INTERNE CONTROLE VOOR DEN ACCOUNTANT

De betekenis van de interne controle in verband met de accountantscontrole en de vraag in hoeverre de accountant bij zijn arbeid op interne controle zou kunnen steunen, zijn in onze literatuur, zoowel binnenlandsche als buitenlandsche, vrij schaarsch behandeld.

Wanneer wij willen trachten in deze tot klaarheid te komen, dienen allereerst de begrippen, waaromtrent gesproken zal worden, scherp omlijnd vast te staan.

In aansluiting aan de definitie door Dr. *Sternheim* gegeven, meen ik het begrip accountantscontrole als volgt te kunnen omschrijven:

De accountantscontrole is een onderzoek naar de juistheid van een administratieve verantwoording uitgeoefend door een deskundige, die bevoegd geacht kan worden zich met een dergelijke taak te belasten.¹⁾

Het resultaat der administratieve verantwoording blijkt als regel uit een opgemaakte balans en verlies- en winstrekening en het feit of het onderzoek van den accountant een gunstig resultaat heeft opgeleverd, blijkt gewoonlijk uit zijn besluit om deze balans al dan niet te onderteekenen, of van een goedkeurende verklaring te voorzien. Minstens zal hij van de resultaten van zijn arbeid doen blijken uit een door hem uitgebracht rapport.

De accountantscontrole is een zelfstandig onderzoek naar de juistheid der administratie. Uit die zelfstandigheid vloeit voort, dat de accountant in zekere mate verplicht is, reeds verriichte arbeid te herhalen. In dezen zin spreekt *P. Gerstner* dan ook over de Revision als een *Arbeitswiederholung*.

Ter nadere bevestiging van het bovenstaande diene nog de definitie, welke *Spicer* en *Pegler* geven van de accountantscontrole:

“An audit may then be said to be such an examination of the books, accounts and vouchers of a business, as shall enable the Auditor to satisfy himself whether or not the Balance Sheet is properly drawn up, so as to exhibit a true and correct view of the state of the affairs of the business, according to the best of his information and the explanations given to him and as shown by the books; and if not, in what respects it is untrue and incorrect.”²⁾

De accountantscontrole is in wezen feitelijk een onderdeel der administratie, in zooverre zij dient om de juistheid der administratie vast te stellen en na te gaan. De administratie als zodanig is echter weer een onderdeel van de geheele productiehuishouding, als zijnde het instrument, waarmee de gebeurtenissen in de productiehuishouding worden geregistreerd.

Nu is iedere huishouding, althans iedere productiehuishouding, onderworpen aan het economisch principe, hetwelk leert, dat tegenover iederen economischen last moet staan een bate.

¹⁾ Dr. A. *Sternheim* De Accountantscontrole, blz. 1.

²⁾ E. E. *Spicer* en E. C. *Pegler*, Practical Auditing, 3e dr. Londen 1921, blz. 4.

welke minstens daaraan gelijk is, maar beter nog dien last moet overtreffen.

Dit geldt dus ook voor de administratie en voor de accountantcontrole.

De accountant, die een controleprogram voor een bepaald onderzoek ontwerpt, zal er zich dus rekenschap van moeten geven, of de door hem ontworpen maatregelen economisch opwegen tegen de daaruit redelijkerwijs te verwachten economische baten en hij zal ook dienen na te gaan, of zijn maatregelen zoo goedkoop mogelijk zijn, d.w.z. of niet dezelfde resultaten zijn te verkrijgen ten koste van minder economischen arbeid.

„Die höchste Bedeutung hat die Revisionstätigkeit jedoch dann, wenn sie ökonomisch in der Hinsicht wirkt, dass durch ihre Ergebnisse *wirtschaftliche Ersparnisse* erzielt werden und hierin liegt somit auch ein *productiver Wert* der Revision.“³⁾

Het bovenstaande wil natuurlijk niet zeggen, dat men den omvang van zijn werkzaamheden mag laten afhangen van het te genieten honorarium. Slechts de overtuiging van den accountant, dat zijn verantwoordelijkheid tegenover zijn opdrachtgever en e.v. derden belanghebbenden voldoende gedekt is door zijn deskundige maatregelen, mag hem bij zijn arbeid leiden. Ik wilde slechts nog eens betoogen, dat hij daarbij het economisch principe tegenover de door hem onderzochte zaak niet uit het oog mag verliezen.⁴⁾

Het voorschrift echter van artikel I van het Reglement van Arbeid van het Nederlandsch Instituut van Accountants, dat zijn leden hun arbeid zoo hebben in te richten, dat zij op goede gronden overtuigd zijn van de juistheid der medegedeelde uitkomst, blijft steeds gelden.

Ook het inzicht van den client ten opzichte van den omvang van het te verrichten werk, zal den accountant niet moeten leiden bij het ontwerpen van zijn werkprogram.

„When making an investigation of any kind it must not be forgotten, that those relying upon the accountant's report will naturally, and reasonably take it for granted, that, as long as they adequately explain their object in seeking his assistance, it is for him as an expert to decide both as to the nature and the extent of the examination itself. And in the event of it being subsequently discovered, that an investigation had failed to achieve his intended object, it would be for the accountant to show, that such failure did not arise from any cause, which could have been prevented by a more complete, or a more exhaustive examination. Cases are not unknown in which a faulty investigation has been attempted to be shielded under the plea, that special instructions had been given by the client, and that such instructions had been duly carried out, it being argued, that where the client has given special instructions as to the course to be pursued, the accountant must be exonerated from any mishap arising from the defectiveness of those instructions. Those doctrine appears to be a dangerous one. There can be no doubt that, whatever instructions the Accountant may have received, were intended rather as a description of the object to be effected than as a definite requirement as to the means by which that object was to be attained. It goes without saying, that the best authority as to the means to be employed, must be the Accountant himself (who receives his instructions by virtue of his being an expert in the matters requiring investigation) and it would thus seem, that — however desirable it may be, that he should receive, and even welcome, suggestions as to the *modus operandi* of his work — an accountant cannot submit his professional discretion to the

dictation of his clients, without sacrifice of self-respect and great danger to his clients interests.

An accountant who undertakes the responsibility of an investigation ought not to seek to shield himself from the implied responsibility of proceeding upon that investigation on the lines, which his professional experience convinces him are the proper ones.“⁵⁾

Het begrip interne controle staat in de literatuur in het geheel niet vast. Om tot een juiste definitie te komen, zal het wellicht nuttig zijn eerst enkele begrippen te bespreken, zooals zij in de literatuur voorkomen, en welke ik niet onder interne controle zou willen begrippen.

De dubbele boekhouding, zooals wij die thans kennen, levert door zijn systematisch en door het z.g. evenwicht, hetwelk steeds gehandhaafd wordt, een zekere controle op, die voor den boekhouder van groot belang is en ook voor den accountant tot een bepaalde hoogte van belang geacht kan worden in zoverre zij hem leert, dat binnen zekere grenzen de boekingen juist verriicht zijn. Eenige zekerheid omtrent de juistheid der boekingsposten op zichzelf levert deze controle niet op en daarom zal het voor den accountant weinig verschil in werk opleveren of hij met een enkele dan wel met een dubbele boekhouding te maken heeft. Zijn werk kan er mischien iets door verkort worden, principiëel levert het voor hem geen verschil van eenige beteekenis op.

Wanneer professor Dr. N. J. Polak dan ook op den 14en Accountantsdag betoogde, dat de dubbele boekhouding wel een interne controle oplevert, dan dient bij deze bewering in aanmerking te worden genomen, dat hij hier feitelijk op het oog had een zaak, waarin van winst of verlies geen sprake was, althans een zaak, waarin de geconstateerde winsten of verliezen op extracomptabele wijze konden worden gecontroleerd. Bovendien wenst hij een behoorlijke werkverdeling, teneinde de verschillende beheersfuncties te scheiden.⁶⁾

Een en ander hangt echter niet onverbrekelijk samen met de dubbele boekhouding.

Teneinde verwarring te voorkomen, wil het mij dan ook beter voorkomen, hier te spreken van automatische controle, zulks in navolging van L. R. Dicksee, die spreekt van „automatische check“.

Gerstner onderscheidt o.m. tusschen sachliche en persönliche Revision. Onder sachliche Revision vertaalt hij de controle uitgeoefend door mechanische hulpmiddelen en de hierboven beschreven automatische controle en het heet daarover:

„So wertvoll sachliche Kontrolleinrichtungen sowie mechanische oder automatische Kontrollen an sich sein mögen, so sind sie doch nicht geeignet die Persönliche Revision auszu-schalten“⁷⁾

Onder sachliche Revision verstaat hij ook de controle, die kan worden gevonden door een systematische inrichting der kostprijsboekhouding.

„Die Selbstkontrolle innerhalb der Fabrikbuchführung besteht in der Hauptsache darin, dass sämtliche Konten auf Grund von Verteilungslisten, Lohnlisten, Materialverbrauchslisten lückenlos abgestimmt werden können und ein genauer Nachweis über sämtliche Herstellungskosten nach Aufträgen, Werkstätten und Betrieben möglich ist.“⁸⁾

Ook de statistiek betreft Gerstner in dit deel van zijn beschouwingen. Hij zegt omtrent het verband tusschen statistiek en controle: „Ueberhaupt ist die Statistik nur dann von Wert,

⁵⁾ L. R. Dicksee, Auditing, 10th edition, Londen 1915, blz. 364.

⁶⁾ Zie verslag van den 14en Accountantsdag in Accountancy Januari en Februari 1923.

⁷⁾ Dr. P. Gerstner t.a.p. blz. 32.

⁸⁾ Dr. P. Gerstner t.a.p. blz. 95.

³⁾ Dr. P. Gerstner, Revisionstechnik, Berlin 1920, blz. 7.

⁴⁾ Men leze in dit verband ook de polemiek tusschen de heeren L. Roemer Valk en Abr. Mey in De Naamlooze Vennootschap van September 1926 en volgende nummers.

wenn ihre Ergebnisse sich summarisch mit den Kontenergebnissen der Buchhaltung in irgendeiner Form zwangsläufig zur Abstimmung bringen lassen, bzw. wenn der Statistiker in der Lage ist, die Kontenergebnisse entsprechend zu erläutern." ⁹⁾

Gerstner onderscheidt verder ook tusschen interne en externe Revision. Hij verstaat dan echter onder interne Revision niet anders dan een contrôle, uitgeoefend door eigen personeel, terwijl externe Revision de contrôle is door buitenstaanders, onafhankelijk van het bedrijf uitgeoefend.

Waar we alzoo gezien hebben, wat interne contrôle niet is, dienen we thans na te gaan, wat wel onder interne contrôle is te verstaan. De volgende definitie moge hiervan worden gegeven:

Interne contrôle is de arbeid van twee zelfstandige onafhankelijke administratieve organen eener verbruiks- of productiehuishouding, welke werkzaamheden automatisch tot eenzelfde uitkomst moeten leiden.

De nadruk moet worden gelegd op de twee kenmerkende eigenschappen van de interne contrôle:

Er moeten twee organen zijn, die zelfstandig en onafhankelijk van elkaar werken.

Zij mogen dus over en weer geen invloed op elkaar uitoefenen en geen pressie op elks uitkomsten doen gelden.

De tweede kenmerkende eigenschap is deze, dat de uitkomsten automatisch moeten overeenstemmen. Een bepaalde actie daartoe mag niet plaats hebben.

Na aldus vastgelegd te hebben, wat interne contrôle is, dient ten slotte nog nagegaan te worden, in hoeverre de accountant bij zijn arbeid steunen kan op de interne contrôle.

Zeër ver in dit opzicht gaat ongetwijfeld *Gerstner*. Bij hem toch lezen we:

„Zu den Arbeitsplan des Revisors gehört auch die Frage, wie in zweckentsprechender Weise der Arbeitsumfang auf das für den Zweck der Revision erforderliche Maß beschränkt werden kann. Es ist darum der Art und Umfang der Stichproben festzulegen. So wird es sich z.B. bei der Nachprüfung der Kassen ein — und Ausgänge an Hand der Belege bei grossem Arbeitsumfang und begrenzter Arbeitsdauer empfehlen einzelne ausgewählte Monate herauszugreifen und diese lückenlos durchzuprüfen, während die restliche Monate ganz im Wegfall kommen" ¹⁰⁾ *Gerstner* verzuimt echter aan te geven op welken grond de accountant een dergelijke beperking van zijn werk kan baseren. Blijkbaar is de groote omvang, die het werk kan aannemen zijn eenigst motief om van een volledige contrôle af te zien. Het lijkt mij voldoende duidelijk, dat hiermede echter de verantwoordelijkheid van den accountant niet gedekt is. Weliswaar wil *Gerstner* de te verrichten steekproeven niet geheel aan het toeval overlaten, doch ook zijn beredeneering van de keuze der steekproeven levert m.i. geen voldoende basis op om daarop de verantwoordelijkheid van den accountant te baseren. Hij schrijft daaromtrent toch:

„Es ist unbedingt erforderlich die Stichproben entweder vorher mit den Auftraggeber gemeinsam festzulegen oder zum mindesten in dem zu erstattenden Revisionsbericht wiederzugeben.

Unzulässig sind auf jeden Fall sog. wahllose und Zufallsstichproben. Stichproben können stets nur in der Weise vorgenommen werden, dass ausgewählte Perioden oder Teile der Buchführung bzw. der Arbeitsstoffes einer lückenlosen Prüfung unterzogen werden, während andere von der Prüfung ausgeschlossen bleiben." ¹¹⁾

Dicksee betoogt de wenschelijkheid, dat er een arbeidsverdeling zij tusschen den onafhankelijken accountant enerzijds en het eigen personeel der zaak anderzijds. Beide kunnen over en weer, ieder op zijn terrein, nuttigen arbeid verrichten.

„Save in the case of the smallest undertakings, a destination may very properly be made between that portion of the work, upon which it is desirable to employ skilled accountants, who are entirely independent of the administrative staff, and that part (which under suitable supervision) may equally well be performed by the staff itself. Many items may, in point of fact, better be checked by the staff than by independent auditors, on account of the greater familiarity of the former with the actual facts involved. At the same time, if the check is to be complete, it is important that there should be a clear understanding as to what work is to be performed by each; and this is best accomplished by allowing the outside auditor to organise the whole system of internal check. This is the more desirable in that the experience of the auditor will enable him to organise such a system more effectively than could reasonably be expected on the part of one who has received no special training in that direction; but the system once organised, the duty of seeing that it is actually carried out in precisely the manner originally designed may to a large extent be left to the chief of the countinghouse, provided he is not also the chief-cassier." ¹²⁾

Hij gaat dan verder na aan welke eischen een goed systeem van interne contrôle heeft te voldoen. Ten minste twee personen zullen verantwoordelijk moeten zijn voor iedere boeking, welke plaats had, en voor de juiste verwerking van iedere voorgekomen handeling. Teneinde meer belangrijke personen niet met onnoodig werk te belasten, dient het systeem crop gericht te zijn, dat betrekkelijk onbelangrijke feiten tot in bijzonderheden worden gecontroleerd door bedienden, die een min of meer ondergeschikte positie innemen.

Teneinde voorts te bereiken, dat het werk, wanneer het eenmaal zoo geregeld is, ook behoorlijk wordt uitgevoerd, zal men dienen te zorgen, dat:

1°. Een verantwoordelijk bediende over alles het oppertoezicht houdt en toeziet, dat elke bijzonderheid van het systeem behoorlijk wordt uitgevoerd;

2°. Herhaaldelijk zal men de personen, die met de uitvoering van dit systeem van interne contrôle belast zijn, van functie moeten laten verwisselen, teneinde te voorkomen, dat mogelijke samenspanning tusschen de bedienden onderling, onontdekt zou blijven.

In kleinere ondernemingen blijkt het vaak moeilijker dit systeem door te voeren, uit hoofde van het feit, dat het kantoorpersoneel daar te klein zal zijn om een behoorlijke arbeidsverdeling door te voeren. Daar zal het echter vaak mogelijk zijn, door den patroon zelf in het systeem te laten meewerken, toch een behoorlijke controle te verkrijgen.

Zoo mogelijk late men echter den patroon buiten het controlesysteem. De accountant dient daar op te treden, waar het systeem van interne contrôle, uitgevoerd door het bediendenpersoneel zelf, lekken zou vertoonen. Het juiste punt, waar de interne contrôle ophoudt en de taak van den accountant begint, kan slechts in algemeene bewoordingen worden weergegeven, daar een en ander meer een kwestie van doelmatigheid is. De taak van den accountant moet in ieder geval zoo ruim worden genomen, dat zij hem niet slechts in staat stelt zich in het algemeen te overtuigen van de juistheid der rekeningen, maar bij hem ook de overtuiging vestigt, dat de details juist worden vermeld.

⁹⁾ Dr. P. Gerstner t.a.p. blz. 95.

¹⁰⁾ Dr. P. Gerstner t.a.p. blz. 104.

¹¹⁾ Dr. P. Gerstner t.a.p. blz. 104.

¹²⁾ L. R. Dicksee, Advanced Accounting 5th Edition, Londen 1916 blz. 15.

Maar zoolang als dit doel bereikt wordt, ligt er voordeel in zooveel mogelijk werk over te hevelen naar het eigen personeel der zaak, omdat (om de redenen door *Dicksee* hiervoor reeds genoemd) zij, die dagelijks met de transacties in aanraking komen, beter in staat zijn de details te verifiëren, dan zij, die slechts uit de stukken van de transacties kennis nemen.

Men behoeft nog niet in alle onderdeelen met bovenstaande beschouwingen accoord te gaan, om toch te erkennen, dat *Dicksee* hier in groszen und Ganzen de zaak vrij scherp stelt. Zijn eisch, dat het personeel veel van taak moet rouleeren verdient alle aandacht.

In Auditing schrijft hij over dezelfde kwestie vrijwel in gelijken geest¹³⁾. Hij opent hier weinig nieuwe gezichtspunten. Alleen vestigt hij er de aandacht op, dat interne contrôle in het algemeen vlugger werkt dan accountantcontrôle. De fouten worden in het algemeen eerder ontdekt dan zelfs bij een „doorlopende” contrôle het geval zal zijn. Voorts vestigt hij er de aandacht op, dat de accountant, die meent bij zijn arbeid op de werking van interne contrôle zich, hetzij geheel, hetzij gedeeltelijk te mogen verlaten, er zeer nauwkeurig op zal moeten letten, dat aan het door hem ontworpen systeem nauwkeurig de hand wordt gehouden.

Vastgesteld dient te worden op welke gronden een accountant zich ev. op de werking van interne contrôle zou kunnen verlaten. In het hierboven geciteerde en weergegeven betoog van *Dicksee* missen we een dergelijken grond. *Spicer* en *Pegler* doen een poging om een redelijken grondslag te vinden, waarop de accountant zich kan verlaten.

Zij betoogen, dat wanneer een goed systeem van interne contrôle is ingevoerd, er samenspanning moet bestaan tusschen twee of meer bedienden, wil een mogelijk lek onontdekt blijven. Samenspanning komt van tijd tot tijd voor, maar de doorsneebediende ziet de kracht van het spreekwoord „Honesty is the best policy”. In den regel zal men er voordeel in zien, zoo men door een collega wordt aangesproken met het doel tot samenspanning, niet aan de zaak mee te werken, maar zich de be-rooning van een eerlijk bediende te verzekeren, veel meer dan mee te werken aan een fraude, met het risico ontdekt te worden, met al de gevolgen van dien. „The necessity for collusion, therefore, is a very great safeguard, and one which the Accountant is entitled to rely upon.”¹⁴⁾

Wij zouden hieraan willen toevoegen, dat zulks te sterker spreekt, wanneer door herhaalde wisseling van personeel, door geregelde vacantes e.d. ervoor gezorgd wordt, de kans op ontdekking te vergrooten.

Wanneer we trachten om uit het bovenstaande tot eenige conclusie te komen, dan zouden we allereerst willen stellen, dat het ons voor den accountant ondoenlijk lijkt om op interne contrôle te steunen, wanneer hij van het bestaan van een reeks transacties niet door eigen contrôle kan kennis nemen.

„De accountantcontrôle is een zelfstandige actie” en dus dient de accountant ook zelf de juistheid van het geheel der transacties vast te stellen. Alleen wat betreft de details en binnen zekere grenzen, zal hij zich op interne contrôle kunnen verlaten.

Resumeerende zou ik deze voorwaarden, waaraan het systeem zal moeten voldoen als volgt willen formuleren:

1°. De interne contrôle moet bestaan, d.w.z. alle voorwaarden voor interne contrôle gesteld, moeten vervuld zijn. Er mag geen sprake zijn van een systeem, dat onder den naam van interne contrôle feitelijk iets geheel anders is. Bovendien zal de accountant voortdurend zich moeten blijven overtuigen, dat

aan de eenmaal gestelde voorwaarden de hand gehouden wordt.

2°. De accountant zal de totalen zelf door eigen werkzaamheid moeten vaststellen. Hij kan zich dus slechts op de interne contrôle verlaten binnen de grenzen door zijn eigen actie vastgesteld. Uit het onder 1°. gestelde vloeit trouwens voort, dat ook, als hij voor de onderdeelen meent zich op de interne contrôle te kunnen verlaten, sommige deelen door hem toch tot in alle details zullen worden gecontroleerd.

3°. Vast zal moeten staan, dat het gekozen systeem van contrôle voor de onderneming economisch het voordeligst is. Men zal dus moeten vragen bij welke methode de onderneming economisch de meeste voordeelen zal kunnen bereiken en deze methode zal moeten worden gekozen.

Ik heb getracht in dit artikel aan te geven, welke vraagpunten bij het onderhavige onderwerp alzoo ter sprake komen. Dat daarmee niet alle inzichten uitgeput zijn, spreekt van zelf.

C. J. B. OTTE

De beschouwingen van den heer *Otte* betreffen een onderwerp, dat voor het beroep van groot belang is. Wij hopen dan ook, dat dit artikel de aanleiding zal vormen voor een gedachtenwisseling, waarin de onderscheiden meeningen, welke te dezen aanzien in vakkringen bestaan, tot uiting komen.

RED.

BESLECHTE GESCHILLEN

Red. Mr. A. E. J. NYSINGH

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

CESSIE VAN SCHULDVORDERINGEN

Het Burgerlijk Wetboek regelt in het tweede boek het Zakenrecht, waartoe de wijzen van eigendomsverkrigging behooren.

Een der manieren van eigendomsverkrigging is levering geregeld in de artikelen 667—671 B.W.

De wijze van levering is verschillend naar gelang van de zaak die geleverd moet worden; verschillende categorieën worden door de wet onderscheiden.

Levering van roerende lichamelijke zaken geschiedt door enkele overgave of door overdracht van de sleutels van het gebouw, waarin zich die zaken bevinden; levering van onroerende goederen geschiedt door overschrijving der akte in de openbare registers; levering van inschrijvingen op het grootboek geschiedt overeenkomstig de bepalingen der Grootboekwet; die van aandeelen op naam overeenkomstig de statuten; schuldvorderingen aan toonder en effecten worden geleverd door enkele overgave; andere schuldvorderingen dan de hiervoren genoemde worden geleverd „door middel van een authentieke of onderhandsche akte, waarbij de regten op die voorwerpen aan een ander worden overgedragen”.

Om de eigendom te doen overgaan is het echter niet voldoende dat geleverd is op de wijze, door de wet bepaald; de eigendom gaat slechts dan over, wanneer aan de levering een oorzaak ten grondslag ligt, welke de wet als zoodanig, als rechtsgeldig, erkent. De vraag is betwist, doch gewoonlijk wordt aangenomen dat levering niet „abstract” is, dat niet de levering als zoodanig het recht doet overgaan, doch slechts die levering, welke berust op een rechtsgeldigen titel.

¹⁴⁾ Zie E. E. Spicer en E. C. Pegler t.a.p. blz. 6 e.v.

¹³⁾ Zie L. R. Dicksee Auditing, 10th Edition Londen 1915, blz. 41.