medegedeelde uitkomst, tot een doode letter zou kunnen worden gemaakt.

Ik hel er toe over de gestelde vraag ontkennend te beantwoorden en wel om deze reden, dat bij dezen arbeid de deskundigheid van den accountant wel van zeer veel nut is, maar van deze deskundigheid op contrôlegebied een te klein deel wordt benut dan dat van *accountants-contrôle* kan worden gesproken.

Ik acht het noodig zoo mogelijk binnen één vereeniging van vakgenooten een duidelijke scheiding te maken tusschen vakgenooten, die tengevolge van een verschillende functie een geheel verschillende verantwoordelijkheid en taak hebben en dit naar buiten duidelijk o.a. in het Reglement van Arbeid te doen blijken.

Op welke wijze dit zal dienen te geschieden en welke consequenties, zoowel in voor- en nadeeligen zin dit voor elk dezer groepen zal hebben, hoop ik — zoo de Redactie daarvoor nog plaatsruimte ter beschikking zou willen stellen — in een afzonderlijk artikel t.z.t. nader uit een te zetten.

Drs. D. NIJE.

INSTRUCTIE VOOR DE ASSISTENTEN TEN AANZIEN VAN BALANSWERKZAAMHEDEN

door L. G. van der Hoek

In het Maandblad van Januari j.l. geeft de Heer *P. J. H. J. Bos* een „Specimen van een algemeene instructie voor de assistenten".

In een toelichting merkt de geachte schrijver op, dat een instructie wordt samengesteld met het doel, een zekere uniformiteit bij de verschillende contrôles te bereiken, zoodat de instructie de complete aanwijzingen en voorschriften dient te bevatten, welke door de assistenten bij de uitvoering der werkzaamheden in acht moeten worden genomen.

Ofschoon het artikel van den Heer *Bos* alle waardeering verdient en ik mij met de inhoud ervan over het algemeen kan vereenigen, is het mij opgevallen, dat in de instructie slechts wordt gesproken over de contrôle van de hulpboeken en van de — door den schrijver dagboeken genoemde — debiteuren- en crediteurenboeken enz., benevens over de uit deze contrôle voortvloeiende vastleggingen. De assistenten hebben echter meer werkzaamheden te verrichten, alvorens gezegd kan worden, dat den accountant alle gegevens zijn verschaft, welke hij behoeft om te kunnen beoordeelen, of een jaarrekening een juist beeld geeft van het gevoerde beheer. Juist deze, als regel door de eerste-assistenten verrichte werkzaamheden, zijn zeer belangrijk en, ofschoon natuurlijk varieerend met den aard en de grootte van het te controleeren bedrijf, is ook hiervoor een algemeen instructie zeer nuttig ter bereiking van een zekere, aan de wenschen van den accountant tegemoet komende uniformiteit bij de uitvoering der werkzaamheden.

Ik acht het daarom nuttig, eens na te gaan, in hoeverre de door den Heer *Bos* gegeven instructie zou kunnen worden aangevuld met aanwijzingen en voorschriften ten aanzien van deze werkzaamheden — door mij in het vervolg balanswerkzaamheden genoemd — en de als gevolg daarvan noodig geachte vastleggingen in het contrôledossier.

Zooals uit het vorenstaande reeds blijkt, kunnen de door de assistenten te verrichten werkzaamheden in twee groepen worden onderscheiden.

A. Het verifieeren van de hulpboeken met de bescheiden moet een antwoord geven op de vragen, of de in deze boeken verantwoorde transacties door de noodige, aan de vereischten voldoende bescheiden worden gedekt, of zij juist zijn geboekt en of zij passen in het kader van het te controleeren bedrijf. Van andere transacties wordt op in het werkprogramma aangegeven wijze de volledigheid der verantwoording vastgesteld. Bovendien moeten eventueel voorkomende overboekingen — bijv. ter verdeeling van kosten over verschillende afdeelingen — kostprijscalculaties, periodieke bedrijfsoverzichten, enz. worden gecontroleerd. Alle onder deze groep vallende werkzaamheden geschieden min of meer regelmatig en op in het werkprogramma voorgeschreven wijze. De uit deze werkzaamheden voortvloeiende vastleggingen betreffen dus die transacties, waarvan de accountant weet, dat zij op de door hem noodig geachte wijze — voorgeschreven in algemeene instructie en werkprogramma — zijn gecontroleerd. Ditzelfde geldt dus zoowel voor de met behulp van de vastleggingen gecontroleerde proefbalans als voor de bij de contrôle van de kostprijscalculaties, periodieke bedrijfsoverzichten enz. verzamelde gegevens.

B. Met behulp van de aldus gecontroleerde proefbalans en andere reeds verzamelde gegevens moeten vervolgens de balans, winstrekening en eventueele specificaties worden gecontroleerd of opgesteld. De daarvoor noodzakelijke „balanswerkzaamheden" geschieden min of meer incidenteel na afloop van de contrôleperiode en kunnen meestal niet in het werkprogramma worden omschreven, omdat zij eenerzijds te veel varieeren in de verschillende jaren als gevolg van veranderde omstandigheden in het te controleeren bedrijf, waardoor zij aan het inzicht van de eerste-assistent moeten worden overgelaten, terwijl anderzijds de wijze van werken en vastleggen beter in een algemeene instructie kan worden voorgeschreven. Ter bevordering van de uniformiteit bij het verrichten van deze balanswerkzaamheden dienen de thans volgende algemeene richtlijnen, waarbij voorop dient te worden gesteld, dat deze werkzaamheden ertoe moeten leiden, dat de accountant over alle gegevens en inlichtingen beschikt, die hem in staat moeten stellen, tot een oordeel over de jaarrekening te komen.

1. Uitgegaan wordt van de met behulp van de vastgelegde totalen der hulpboeken vervaardigde proefbalans, eventueel aangevuld met de andere reeds verzamelde gegevens. De proefbalans wordt, indien mogelijk, vergeleken met de door den cliënt overgelegde proefbalans, waardoor fouten zooveel mogelijk worden voorkomen en tevens de aansluiting met het grootboek wordt geconstateerd. Is door den cliënt geen proefbalans vervaardigd, dan moet vergeleken worden met het grootboek.

2. Vervolgens komt de contrôle van de balansposten. De transitorische posten worden genoteerd tijdens de hierboven onder A genoemde regelmatige werkzaamheden, hetzij die betreffende het loopende boekjaar, hetzij die betreffende de eerste maanden van het volgend boekjaar. Van alle overige op de balans voorkomende activa en passiva dient op de een of andere wijze de aanwezigheid resp. juistheid te worden vastgesteld. Voorzoover deze werkzaamheden in den loop van het boekjaar geschieden — bijv. rouleerende voorraadopnamen — zullen hiervoor in het werkprogramma instructies zijn opgenomen. Zijn geen instructies ge-

geven, dan hangt de wijze, waarop deze werkzaamheden zullen moeten geschieden, af van de aard van de activa en passiva en moet worden overgelaten aan het inzicht van de eerste-assistent, met dien verstande dat, indien belangrijk genoeg, overleg met den accountant geboden is, terwijl het zonder gegronde redenen afwijken van de bij eventueele contrôle van vorige boekjaren gevolgde werkwijze niet gewenscht is. Vooral moet worden gelet op de mogelijkheid dat aanwijzingen voor de juistheid dikwijls op verschillende wijzen uit de administratie kunnen worden geput.

Voor elke actief- en passiefpost wordt in het subdossier „Balans" aangegeven, op welke wijze de aanwezigheid of juistheid is nagegaan, waarbij eventueel kan worden verwezen naar het werkprogramma. Zoo noodig wordt ook de wijze van waardeeren aangegeven.

Tenslotte zij vermeld, dat het voor de contrôle op de aanwezigheid of juistheid van activa en passiva soms noodzakelijk zal zijn, de mutaties hierin in de loop van het boekjaar post voor post te noteeren. Met name geldt dit voor bijv. aankoop van onroerende goederen, effecten. Ook het noteeren van de datum der mutatie is dikwijls gewenscht ter beoordeeling van rendement of rentelast. Ofschoon dit tot de onder groep A vallende regelmatige werkzaamheden behoort wordt er tevens gebruik van gemaakt om den accountant een inzicht in het verloop van de betreffende actief- of passiefpost te verstrekken.

3. Van alle overige, op de proefbalans voorkomende posten, welke dus op de winstrekening zullen komen, worden, voorzoover belangrijk genoeg, in het subdossier „Winstrekening" specificaties gemaakt, verband gelegd met andere in het dossier voorkomende gegevens — bijv. provisie in % van de omzet — vergelijkingen getroffen met vorige jaren. Wat men precies zal doen ,hangt weer af van de aard van de betreffende post, mits de accountant maar in staat wordt gesteld, zich een oordeel te kunnen vormen over de juistheid der op de winstrekening voorkomende bedragen door middel van cijferbeoordeeling. Vooral hier wordt het inzicht van de assistenten op de proef gesteld en moeten deze zich steeds afvragen, wat voor den accountant van belang kan zijn, waarop zij de aandacht zullen moeten vestigen.

4. Bij de contrôlewerkzaamheden sub 2 en 3 zal dikwijls blijken, dat nog overboekingen zijn geschied of nog moeten geschieden, bijv. ter aanvulling van reeds eerder gemaakte voorloopige overboekingen ter verdeeling van kosten over verschillende afdeelingen, en andere bijzondere overboekingen.

De hiervoor benoodigde journaalposten worden verzameld op een daarvoor bestemde staat in het subdossier „Vastgelegde cijfers". Voor deze bijzondere overboekingen, waarvoor dus in het werkprogramma meestal geen instructies zullen zijn gegeven, zal de accountant zich als regel interesseeren, omdat hij niet weet, op grond van welke overwegingen deze overboekingen door de eerste-assistent zijn goedgekeurd, en deze overboekingen dikwijls belangrijk zijn. Om den accountant tot beoordeeling hiervan in staat te stellen, is het noodzakelijk, dat van alle op de balans en winstrekening voorkomende posten wordt aangegeven, op welke wijze, door welke overboekingen de assistent, uitgaande van de op de proefbalans voorkomende bedragen, tot de balans- en winstrekeningcijfers is gekomen.

5. Met behulp van de aldus verzamelde bijzondere overboekingen

wordt vervolgens een „herziene" proefbalans gemaakt, en uitgaande daarvan een balans- en winstrekening opgesteld in de vorm van een eenvoudige kolommenbalans. Het daardoor uitgesloten risico van „niet sluiten" van de balans rechtvaardigt dit slechts geringen tijd kostende werk, terwijl men de aldus verkregen balans toch noodig heeft als openingsbalans voor de controle van het nieuwe boekjaar.

6. Tenslotte moeten de balans en winstrekening worden opgesteld in een voor publicatie of rapport bestemde vorm. Voorzoover hierop groepeeringen voorkomen van de op de kolommenbalans vermelde cijfers, wordt in de subdossiers „Balans" en „Winstrekening" aangegeven, uit welke posten de groepeering bestaat, waarbij moet worden gelet op de uniformiteit, hierbij in de verschillende jaren betracht.

Tevens worden op deze stukken de overeenkomstige cijfers van het voorgaande jaar vermeld, om den accountant een voorloopige, globale cijferbeoordeeling mogelijk te maken. Voor nadere gegevens moet hij dan putten uit het balans- en winstrekeningdossier.

Ik hoop, dat het voorgaande ertoe moge leiden, dat er een zekere uniformiteit ontstaat bij het verrichten van deze balanswerkzaamheden en dat de assistenten tot een zekere systematiek worden gedwongen, die niet anders dan nuttig kan zijn voor de kwaliteit van het verrichte werk en het tempo, waarin dit geschiedt.

Naschrift

Uit bovenstaand artikel blijkt, dat er tusschen den Heer *L. G. van der Hoek* en mij een verschil in opvatting bestaat betreffende de beteekenis van de algemeene instructie voor de assistenten en het werkplan. In het eerste kan m.i. geen omschrijving van werkzaamheden worden gegeven, doch alleen voorschriften omtrent de wijze van uitvoering van de in het werkplan in details gegeven aanwijzingen. Het is m.i. onmogelijk in de algemeene instructie voorschriften voor de balanswerkzaamheden te geven, daar deze van geval tot geval verschillend zijn. Alle voor de uitvoering van een opdracht te verrichten werkzaamheden houden m.i. ten nauwste met elkaar verband en vormen één onverbrekelijk geheel.

In het door mij gegeven specimen van een algemeene instructie voor de assistenten heb ik dan ook sub F. „Vastlegging gegevens" niet de bedoeling gehad een opsomming te geven, welke gegevens moeten worden vastgelegd, daar dit in mijn opvatting in details moet zijn aangegeven in het werkplan en betrekking heeft op alle gecontroleerde gegevens. Ik heb mij dus hier beperkt tot het naar voren brengen van den eisch van de simultaneïteit in de controle, en de wijze van uitvoering van deze opdracht tot het vastleggen van de gegevens verduidelijkt, door de controle van de hulpboeken te noemen als een voorbeeld, waarbij de te controleeren gegevens chronologisch en de debiteuren- en crediteurenboeken als een voorbeeld, waarbij deze gegevens systematisch zijn aangeteekend.

Ik zou mij na het voorgaande dus kunnen beperken tot de opmerking, dat de door den Heer *L. G. van den Hoek* voorgestelde aanvullingen in het werkplan, en dan meer gedetailleerd, moeten worden opgenomen, indien uit de voorgestelde aanvullingen niet tevens een principieel verschil in opvatting blijkt t.a.v. de taak van den eersten assistent.

Ik wijs er hierbij op, dat de Heer *Van der Hoek* in zijn voorgestelde aanvullingen op de algemeene instructie meerdere malen vermeldt, dat bepaalde werkzaamheden aan het inzicht van den assistent moeten worden overgelaten. Zie b.v. sub B 1e alinea.

Ik vind dit principieel verkeerd; naar mijn meening zijn de door den Heer *van der Hoek* genoemde werkzaamheden zoo belangrijk, dat zij in het werkplan moeten worden opgenomen. Zijn de omstandigheden in het te controleeren bedrijf veranderd, dan dient ook het werkplan door den accountant te worden gewijzigd. Overigens merk ik op, dat gewoonlijk deze veranderde omstandigheden meer invloed hebben op den omvang der werkzaamheden, dan dat de wijze van contrôle van een bepaald onderdeel belangrijk moet gewijzigd worden.

Sub B^2, t.a.v. het vaststellen van de aanwezigheid resp. juistheid van de op de balans voorkomende activa en passiva merk ik op, dat ook hier in het werkplan moet worden aangegeven, welke werkzaamheden moeten geschieden en dit niet kan worden overgelaten aan het inzicht van den eersten asistent. Is de contrôle op een bepaald onderdeel niet aangegeven, dan moet dit vooraf met den accountant worden besproken en het werkplan t.d.a. worden aangevuld. Voorzooverre het noodzakelijk is voor de contrôle op de aanwezigheid van activa en passiva de mutaties in den loop van het boekjaar post voor post te noteeren, dient dit bij het opstellen van het werkplan reeds te worden aangegeven.

De eisch, dat van elke actief-passiefpost moet worden aangegeven, op welke wijze de aanwezigheid of juistheid is nagegaan, onderschrijf ik volkomen. Door middel van het werkplan, de aanteekeing van de verrichte werkzaamheden op het werkrooster (Algemeene instructie sub E) en de voorschriften voor het afwerken van de aanteekeningen en de onderlinge verwijzing wordt m.i. aan dezen eisch voldaan. Ik wijs t.d.a. nog op de in mijn toelichting bij de algemeene instructie (sub H) gemaakte opmerking:

„Belangrijk is nog er voor te zorgen, dat nauwkeurig wordt aangegeven hoe de verzamelde en te rapporteeren gegevens zijn samengesteld en waar eventueele specificaties zijn te vinden".

De door den Heer *Van der Hoek* sub B^3 genoemde werkzaamheden zou ik zeker niet overlaten aan het inzicht van den assistent, immers de accountant zelf kan alleen beoordeelen wat voor hem van belang is.

De taak van den assistent moet zich beperken tot het uitvoeren van de hem opgedragen werkzaamheden, waarbij, mede door een juiste scholing van deze assistenten, wij de zekerheid moeten hebben, dat hij bijzondere transacties, welke niet via het rekeningen-systeem voldoende naar voren komen, aanteekent, terwijl hij voorts voldoende bekwaam moet zijn om de door hem gecontroleerde transacties op de in het werkplan voorgeschreven wijze te controleeren en te beoordeelen. De posten ,die hem niet duidelijk zijn, waar hij verschillen constateert, resp. critiek mogelijk acht, moet hij noteeren. Is de contrôle van een bepaald onderdeel van de administratie of van bepaalde balansposten niet in het werkplan geregeld, dan moet de assistent hiervan een aanteekening maken en kan hoogstens een voorstel doen, voor de wijze, waarop de contrôle hiervan kan geschieden.

Bij regelmatig toezicht, hetwelk de accountant houdt, door bezoeken bij de cliënten en besprekingen met de assistenten en het afwerken van het dossier, zal hij dergelijke leemten overigens practisch altijd zelf constateeren en voorzieningen treffen.

T.a.v. de sub 4 genoemde overboekingen en de wijze, waarop deze

vastgelegd moeten worden, zullen in het werkplan reeds aanwijzingen moeten voorkomen. De niet voorziene overboekingen, voorzoover van belang, dient hij te noteeren. De sub 6 genoemde werkzaamheden behooren niet tot de taak van den assistent. Het groepeeren van de cijfers in een voor publicatie of rapport bestemden vorm is zoo belangrijk, dat zij door den accountant (firmant of medewerker) moeten geschieden. Alleen wanneer de accountant dezelfde opstelling van vorige jaren kiest, kan hij dit aan een assistent opdragen. Teneinde schablonenwerk te voorkomen, is het m.i. gewenscht, dat hij dit dan bij afzonderlijke opdracht doet. Hetzelfde geldt t.a.v. de keuze van vergelijkende cijfers, welke een cijferbeoordeeling mogelijk moeten maken. In bepaalde gevallen zal men de statistische verwerking van de gegevens in het werkplan opnemen. In een algemeene instructie lijkt mij dit zeker niet gewenscht.

Een andere aanwijzing voor het vermoeden, dat de Heer *v. d. Hoek* in het aangeven van de werkzaamheden, welke door de assistenten moeten worden verricht, minder ver gaat en meer aan het initiatief van den assistent overlaat dan m.i. gewenscht is, vind ik in de eerste alinea van de sub A genoemde werkzaamheden. Ik acht een dergelijke algemeene opsomming onvoldoende en meen, dat al de genoemde werkzaamheden in details in het werkplan moeten worden vermeld. De vraag of bepaalde transacties in het kader van het te controleeren bedrijf passen, waarmede de Heer *Van der Hoek* dus speciaal de materieele contrôle op het oog heeft dient men ruimer te stellen, nl. of deze transacties ook bedrijfseconomisch verantwoord zijn. Als zoodanig omvat zij ook de contrôle op de prijzen, moment van aankoop en grootte bestelling t.o.v. voorraden en verbruik enz. en de beoordeeling van de verbruikte materialen, betaalde loonen enz. T.d.a. dient het werkplan eveneens regelen te geven voor de wijze van contrôle en op welk moment van de contrôle (b.v. bij magazijn-administratie, kostprijsadministratie enz.) dit beoordeeld moet worden.

Ik maak van deze gelegenheid gebruik er uitdrukkelijk op te wijzen, dat ook bij de beste organisatie van de werkzaamheden van de assistenten (met behulp algemeene instructie, werkplan en contrôle op de uitgevoerde werkzaamheden door het systematisch afwerken van het dossier en de cijferbeoordeelingen) de functie van den assistent en speciaal van den eersten assistent verantwoordelijk blijft. Hij moet ten volle voor de hem opgedragen taak berekend zijn, wil de accountant inderdaad zekerheid hebben, dat alle bijzonderheden en afwijkingen te zijner kennis zijn gekomen. M.i. zijn wij dus verplicht aan de scholing van de assistenten de noodige aandacht te schenken. De bespreking van de aanteekeningen en het werkplan van de contrôle, waaraan zij werkzaam zijn, geven ons daartoe een middel. Daarnaast is het m.i. echter gewenscht met de eerste assistenten periodiek een bijeenkomst te houden, waarin men de beteekenis en het doel van bepaalde contrôle-maatregelen toelicht. Aan deze scholing, welke uit den aard der zaak niet ten doel kan hebben hen de volledige kennis van de contrôle-leer bij te brengen, wordt m.i. nog te weinig aandacht geschonken.

P. J. H. J. BOS
