

OPNEMING EN CONTROLE VAN DE WAARDERING VAN VOORRADEN

Ondanks de samenhang tussen het kwantitatieve en het waarde-aspect van voorraden zal getracht worden in het kader van het probleem van de dynamisering tot enige conclusies te komen door afzonderlijke behandeling van:

- I. De grootte van de voorraad
- II. De waarde van de voorraad en de waardering van de mutaties, waaraan nog enige afzonderlijke opmerkingen zijn toegevoegd over
- III. Onderhanden werk.

I. De grootte van de voorraad

De grootte van de voorraad speelt een belangrijke rol in de controle op de goederenbeweging. In de theorie wordt gesteld, dat de volkomen controle op de goederenbeweging wordt bereikt door de hantering van de formule $B_v + I - E_v = V$, waarbij inkoopcontrole gedurende en integrale voorraadopnemingen aan het begin en het einde van het jaar moeten plaatsvinden om de te verantwoorden verkopen resp. verbruiken kwantitatief af te leiden.

Voor de bedrijven zelf is deze formule niet doelmatig, enerzijds omdat op een te laat tijdstip de voorraden bekend zijn, anderzijds omdat de hantering van deze formule moeilijker wordt naarmate het aantal artikelen toeneemt en/of de prijzen voor de artikelen frequent wisselen. Uit doelmatigheidsoverwegingen zal men er in het bedrijf toe overgaan een min of meer gedetailleerde voorraadadministratie te voeren. Uitgaande van de beginvoorraad worden de mutaties in de in- en verkopen geboekt om de theoretische boekvoorraad te bepalen, welke periodiek wordt gecontroleerd met de werkelijk aanwezige technische voorraad. De formule van de goederenbeweging wordt dan praktisch gehanteerd als $B_v + I - V = E_v$.

De kwantitatieve verantwoording alleen is echter onvoldoende voor de controle op de goederenbeweging, omdat dan het verband tussen de mutaties in de voorraden enerzijds en de bijbehorende mutaties in de andere vermogensbestanddelen niet is gewaarborgd. Om het tijdrovende post voor post controleren van de mutaties te voorkomen, zal het bedrijf trachten totaal verbanden te leggen tussen de voorraadadministratie en de financiële boekhouding. Dit verband kan permanent worden gelegd door de mutaties in de voorraadadministratie in waarden te boeken, dan wel periodiek door berekening van totaal mutaties (vaste waarden of verrekenwaarden). Het leggen van deze verbanden geeft de zekerheid dat niet meer inkoopfacturen zijn betaald dan in de voorraadadministratie zijn verantwoord en dat alle in de voorraadadministratie geregistreerde afgiften in de financiële boekhouding zijn opgenomen.

Aan welke voorwaarden moet zijn voldaan, wil de accountant zich een oordeel over het bestaan van de voorraden vormen, indien hij partieel roulerende inventarisatie in aanvulling op de intern roulerende opnemingen toepast?

- 1e. De in het afgelopen jaar opgenomen voorraden moeten op elk tijdstip van zijn controle, in overeenstemming zijn met de administratieve voorraden.
- 2e. De verbandscontrole tussen voorraadadministratie en financiële boekhouding moet sluiten.

- 3e. De ontwikkeling van de voorraad, hetzij in totaal, hetzij in doelmatig gekozen groepen, moet aanvaardbaar zijn.
- 4e. Intern en door hemzelf moet na afloop van het boekjaar in het kader van de normale routine weer worden geïnventarieerd. Een partiële opname per balansdatum is van nature in de roulatie begrepen.

De eisen te stellen aan de administratieve organisatie zijn:

- 1e. Er dient een aanvaardbare scheiding te zijn tussen de functies van het beschikken over en de bewaring van goederen, de registratie van de voorraden en de betaling en ontvangst van gelden.
Indien om praktische redenen het voeren van de gedetailleerde voorraadadministratie moet worden gedelegeerd, zal de registratieve sektor tenminste groepsgewijze controle-rekeningen moeten voeren.
- 2e. Indien de registratie van de voorraden per groep geschiedt, dient van elke groep vast te staan welke goederen in die groep mogen voorkomen, opdat bij inventarisatie geen andere goederen tijdelijk worden tussengeschoven. Bij veranderingen in de prijzen moeten de daaruit volgende mutaties afzonderlijk worden vastgelegd.
- 3e. Intern dient door functioneel gescheiden employés regelmatig te worden geïnventarieerd.
- 4e. Er dient een totaalverband te zijn tussen de financiële boekhouding en de voorraadadministratie, hetzij periodiek, hetzij permanent. Indien er geen permanente registratie is, verdient het aanbeveling op het moment van de inventarisatie tenminste de groep waartoe de te inventariseren artikelen behoren, wat mutaties en saldi betreft aan te sluiten met de financiële boekhouding.
- 5e. Indien ontvangst der goederen c.q. afgifte der goederen niet gelijktijdig geschiedt met de boeking der facturen dienen zodanige voorzieningen te zijn getroffen dat op snelle wijze inzicht in de overlopende posten wordt verkregen.

Bovenstaande overwegingen sluiten uiteraard de praktische hantering van de inventarisatie zoals geschiedt bij toepassing van het natuurlijk boekjaar of bij partijgewijze afwerking en opnemingen op de minimumpunten, niet uit.

II. *De waarde van de voorraden*

Reeds is gesteld, dat registratie van de voorraden in waarde, via werkelijke prijzen of verrekenprijzen, nodig is om het verband tussen de voorraadadministratie en de financiële boekhouding te bereiken. Uitgaande van de artikelkaarten of groepen van artikelen zal de accountant zich reeds gedurende het jaar een gefundeerd oordeel moeten vormen over de verhouding tussen de gehanteerde (verreken)prijzen en de vervangingswaarde der voorraden.

Door cijferbeoordeling van de mutaties in de grootte van de voorraden enerzijds en de bedrijfsresultaten anderzijds, gedurende de overbruggingsmaanden, zal de accountant zich reeds snel een oordeel kunnen vormen over de aanvaardbaarheid van de waardering van de balans.

Voor de bepaling van de waarde van de voorraad is mede van belang de mate van courantheid der goederen.

Veelal zal het bedrijf op grond van ervaringscijfers overgaan tot treffen van dynamische voorzieningen voor incurantheid der voorraden.

Het is gewenst periodiek saldijsten met rubricering der voorraden naar ouderdom door het bedrijf te laten opmaken. Indien de accountant een dergelijke lijst per een datum betrekkelijk kort voor het einde van het boekjaar in zijn controle betreft, kan hij tot een oordeelvorming komen of de dynamische voorziening voldoende is geweest.

III. *Onderhanden werk*

Bij de behandeling van de mogelijkheden de controle van de voorraden te dynamiseren is wel als minimum-eis gebleken, dat dynamisering slechts dan verantwoord is indien de administratie aangeeft welke voorraden aanwezig moeten zijn.

In het bijzonder ten aanzien van het onderhanden werk, d.w.z. alle fasen tussen de afboeking van de voorraden grondstoffen (c.q. geregistreerd halffabrikaat) en opboeking op de voorraden produkt (c.q. geregistreerd halffabrikaat), is dit veelal moeilijk te realiseren. Bij stukproduktie zou registratie op zodanige wijze dienen te geschieden, dat van alle verstrekte werkorders een vastlegging bestaat van de hoeveelheid en waarde der kostprijs-elementen voor alle kritische overgangspunten in het produktieproces, terwijl op de orders via een systeem van voortgangscntrole steeds zou moeten kunnen worden vastgesteld in welke fase van bewerking de produkten zich bevinden. Tevens dienen de correcties op de aantallen door mislukte produkties e.d. te worden bijgehouden. Indien aan deze voorwaarden is voldaan, is de administratie van het onderhanden werk in principe vergelijkbaar met een voorraadadministratie en zal derhalve periodiek moeten aansluiten bij de financiële administratie. De accountant zal door middel van partieel roulerende opnemingen de boekvoorraad aan het einde van het jaar kunnen beoordelen op de wijze en onder de voorwaarden als behandeld bij de voorraden in het algemeen.

Bij bedrijven met een „massaproduktie” kan het voorkomen dat het frequent intern inventariseren minder tijd kost dan de continuele registratie van de mutaties. Het werkelijk verbruik kan dan op retrograde wijze worden bepaald. De analyse van de verschillen tussen het aldus bepaalde werkelijke verbruik en het normverbruik dient door functioneel geëigende functionarissen te geschieden. Indien de accountant voor alle perioden deze analyse ontvangt en zelf een of meermalen per jaar een inventarisatie meemaakt, kan hij de intern verstrekte gegevens per balansdatum, na periodevergelijking, accepteren.

Bij bedrijven met stukproduktie zullen, mede gezien moeilijkheden bij de herkenning van het onderhanden werk bij een poging tot inventariseren, veelal weinig andere wegen openstaan dan afloopcontrole.

ONTSTAANS- EN AFLOOPCONTROLE, RESP. SALDO-AANVRAGEN T.A.V. DEBITEUREN, ALSMEDE BEOORDELING VAN HUN WAARDERING

De debiteurencontrole houdt in de controle op het bestaan van de individuele vorderingen alsmede van hun waardering per een bepaalde datum.

Overeenkomstig de in de aanvang gegeven algemene voorwaarden van dyna-

misering zullen nu met betrekking tot de handelsvorderingen de aan de administratie te stellen eisen worden gedetailleerd.

ad. 1. *Functieverdeling*

- de debiteurenadministratie dient slechts een registrerende (en bewarende) functie te vervullen en dus functioneel onafhankelijk te zijn van de verkoopafdeling en van de kas en de functionarissen daarvan dienen geen procuratie te hebben voor bank- en girorekeningen.
- correspondentie (waaronder maningen en saldobevestigingen) met debiteuren dient te worden behandeld door employés die niet betrokken zijn bij debiteurenadministratie of incasso.
- afboekingen van oninbare vorderingen moeten door een daartoe bevoegd employé, niet behorend tot de debiteurenadministratie, worden goedgekeurd.

ad. 2. *Taakverdeling binnen de registrerende functie*

- de debiteurenadministratie moet worden bijgehouden aan de hand van behoorlijk goedgekeurde bescheiden.
- de boekingen op de grootboekrekening dienen onafhankelijk van de debiteurenadministratie te worden vastgesteld en verricht.
- periodieke saldilijsten moeten worden gecontroleerd en afgestemd met de grootboekrekening door employés niet behorend tot de debiteurenadministratie.

ad. 3. *Periodieke overzichten*

In het algemeen zijn nodig:

- frequent verschijnende periodieke saldilijsten van de vorderingen, aansluitend op het saldo van de grootboekrekening. Deze saldilijsten behoren te zijn gerubriceerd naar:
 - vorderingen, die binnen de krediettermijn liggen en vorderingen waarvan de krediettermijn is overschreden, met vermelding van de mate, waarin dit het geval is;
 - de valuta, waarin de vorderingen luiden.Deze saldilijsten moeten zijn voorzien van toelichtingen, waarin de bijzondere posten worden behandeld.
- periodieke overzichten van de ontwikkeling van het vorderingensaldo (b.v. gerubriceerd naar landen) in vergelijking tot de verwachte ontwikkeling met verklaring van de oorzaken van de afwijkingen.

De accountantscontrole kan dan als volgt worden verricht:

De accountant onderzoekt regelmatig gedurende het jaar de handhaving van de functie- en taakverdeling overeenkomstig de in het voorgaande gestelde eisen. Hij volgt de ontwikkeling van het vorderingensaldo in vergelijking tot de verwachte ontwikkeling en toetst de in de interne overzichten gegeven verklaringen van eventuele afwijkingen op juistheid.

De accountant volgt het verloop van de individuele saldi, blijkende uit de gerubriceerde saldilijsten en stelt aan de hand van correspondentie e.d. een onderzoek in naar de langdurig achterstallige vorderingen. Hij controleert de afloop van de vorderingen op een groep debiteuren per een bepaalde datum en voor een andere

groep debiteuren per een andere datum (analoog aan partieel roulerende inventarisaties van voorraden), zodanig, dat minstens éénmaal per jaar de afloop van alle vorderingen wordt gecontroleerd. Eventueel kan deze controle worden vervangen door het doen vragen van saldobevestigingen aan de debiteuren, aangevuld met afloopcontrole op de vorderingen, waarvoor geen saldobiljetten worden terugontvangen. Ten aanzien van dit laatste wordt opgemerkt, dat er door de vervroeging meer tijd beschikbaar is om alsnog bij de debiteur op het zenden van de saldobevestiging aan te dringen.

Als voorwaarde voor de controle van de debiteurensaldi per groep geldt, dat per groep een grootboekrekening wordt gevoerd. Per de datum van controle moet de saldilijst van de groep worden gecontroleerd met het saldo van de grootboekrekening; bovendien moeten eventuele overboekingen van of naar grootboekrekeningen van andere debiteurengroepen worden gecontroleerd. Door de controle-werkzaamheden op de beschreven wijze te verrichten verkrijgt de accountant inzicht in:

1. de blijvend goede werking van de interne controle, waaronder ook behoort een inzicht in de zorgvuldigheid, waarmede de gerubriceerde saldilijsten worden opgesteld en in de goede werking van het maansysteem;
2. de bijzondere vorderingen
 - langdurig achterstallige vorderingen, van belang voor de waardering i.c. de beoordeling van de dynamisch gevormde voorziening voor dubieuze vorderingen;
 - vorderingen ten aanzien waarvan bijzondere afspraken zijn gemaakt e.d.;
3. de valutarisico's, eveneens van belang voor de waardering.

Bij de beschreven continue uitvoering van de controle bestaat er nog slechts een beperkte noodzaak om bepaalde werkzaamheden na de jaarafsluiting te verrichten. Zo zal de accountant de saldilijsten per balansdatum aan een onderzoek onderwerpen en indien enkele zeer grote vorderingen voorkomen, zal de afloopcontrole daarvan, resp. het vragen van saldobevestigingen toch nog per balansdatum geschieden.

Een andere mogelijkheid van vervroeging van de zgn. balanswerkzaamheden is de afloopcontrole van de vorderingen in het najaar, b.v. per 31 oktober te verrichten. Deze vervroeging kan voor de controle van de jaarrekening geen grotere zekerheid geven dan de toepassing van de beschreven vervroeging. De in het voorgaande beschreven methode verdient de voorkeur, omdat de accountant gedurende het jaar een doorlopend inzicht verkrijgt in het verloop en de afloop van de vorderingen en in de goede werking van de interne organisatie, hetgeen van grote waarde is voor zijn controle.

KADASTRALE EN HYPOTHECAIRE RECHERCHE MET BETREKKING TOT ONROERENDE GOEDEREN, CONTROLE VAN HUN WAAR- DERING (W.O. AFSCHRIJVING)

In het algemeen zal de kadastrale en hypothecaire recherche met betrekking tot onroerende goederen slechts weinig tijd van de accountant vergen. In de meeste

gevallen bestaat er dan ook geen aanleiding deze recherches te vervroegen.

Bij de zeer grote ondernemingen (en bij speciale ondernemingen, die door hun aard omvangrijke beleggingen bezitten, doch hier verder buiten behandeling blijven) hebben deze werkzaamheden echter vaak een massaal karakter en ontstaat de behoefte de kadastrale en hypothecaire recherche naar een vroeger tijdstip te verschuiven.

Daaraan is dan de noodzaak verbonden, voor het resterende tijdvak van het boekjaar af te gaan op de intern verrichte registratie en de waarborgen waardoor deze is omgeven (statutaire bepalingen, notulen, machtigingen, contractregisters, e.d.). Hierbij moet echter voorzichtigheid worden betracht, omdat de praktijk leert, dat aan de voorschriften van formele aard nogal eens wordt voorbijgegaan, ook door de bij transacties betrokken notarissen.

Voorts moet worden bedacht, dat controle met kadastrale gegevens niet altijd volledig doeltreffend is, aangezien de openbare registers niet steeds, in het bijzonder t.a.v. aan- en verkopen, de toestand weergeven op het moment dat de verificatie wordt ondernomen. De registers worden nl. bijgewerkt aan de hand van definitieve stukken, die vaak later worden opgemaakt dan de transactie feitelijk plaatsvindt. Kan de accountant zich doorlopend en tijdig op de hoogte houden van de genomen besluiten, dan kan hij daaruit de aanvullende gegevens voor zijn controle putten.

De mutaties in onroerende goederen, die niet, niet volledig of pas veel later in de openbare registers worden geregistreerd, zoals nieuwbouw, veranderingen door bijbouw of verbouwing, verandering van bestemming etc., moeten door andere controlemaatregelen dan door confrontatie met de gegevens van het kadaster op volledige registratie worden getoetst. Gebruik zal moeten worden gemaakt van de interne registratie van de desbetreffende feiten en van visuele waarneming door de accountant. Deze waarnemingen behoeven niet tot na de balansdatum te worden uitgesteld.

De historische kostprijs van de onroerende goederen en van de daarop toe te passen afschrijvingen, kunnen door de accountant doorlopend worden gevolgd en gecontroleerd. Na de balansdatum behoeven slechts de mutaties van de laatste periode voor de balansdatum te worden gecontroleerd.

De beoordeling van de factoren te gebruiken voor de aanpassing van de waardering aan de ontwikkeling van het prijsniveau zal zich gewoonlijk lenen voor vervroeging van de daaraan verbonden werkzaamheden.

CONTROLE OP HET BESTAAN VAN OVERIGE DUURZAME AKTIVA, HUN WAARDERING (W.O. AFSCHRIJVING)

Bij een goede individuele registratie van de machines, apparatuur, inventaris etc. en functiescheiding op het punt van het beheer daarvan, behoeft de inventarisatie door de accountant niet plaats te vinden per balansdatum, doch kan partieel roulerend gedurende het boekjaar plaatsvinden.

Voor de waardering kan naar het voorafgaande punt worden verwezen.

CONTROLE OP HET BESTAAN EN DE WAARDERING VAN LIQUIDE MIDDELEN, EFFECTEN, ETC.

Tot de hier te behandelen groep van aktiva kunnen worden gerekend:

Vooruitbetaalde kosten

Effecten

Te innen wissels

Saldi bij banken (w.o. deposito's)

Kassen

Deze aktiva missen als regel het massale karakter, dat in het bijzonder de behoefte tot vervroeging doet ontstaan (voor bijzondere bedrijven, waar deze aktiva massaal voorkomen: zie „Algemene beschouwing”). Voorts zijn deze aktiva veelal fungibel dan wel staan zij buiten de kringloop der goederenbeweging en wordt dan dikwijls de interne controle gemakkelijker doorbroken.

Op grond van het vorenstaande dient de controle van de aanwezigheid en de waardering dezer aktiva, welke per balansdatum met relatief weinig arbeid kan worden verricht, ook inderdaad per die datum te geschieden. Voor sommige der vooruitbetaalde kosten (periodieke posten) zal hierop een uitzondering kunnen worden gemaakt.

CONTROLE OP DE VOLLEDIGHEID RESP. SCHATTING VAN PASSIVA

1. *Diverse voorzieningen (garantieverplichtingen, voorziening voor onderhoudskosten etc.)*

De mutaties in dergelijke voorzieningen worden reeds in de loop van het boekjaar gevolgd. Op basis van de dan gevonden cijferverhoudingen kunnen per balansdatum de posten op aanvaardbaarheid worden beoordeeld.

2. *Voorzieningen voor belastingverplichtingen*

In de tussentijdse overzichten kunnen bedragen gepassiveerd zijn voor belastingverplichtingen. Daaraan zal een bepaalde berekening ten grondslag liggen. Doch ook indien tussentijdse overzichten worden opgesteld exclusief de belastingverplichting zal het mogelijk zijn op een tijdstip vóór balansdatum (b.v. per 30 november) een berekening te maken. Op basis van een dergelijke berekening kan reeds vóór balansdatum veel voorbereidende arbeid geschieden. Zo zullen reeds voor het jaareinde de voornaamste fiscale problemen kunnen worden onderzocht; ook de fiscale waarderingen kunnen dan wellicht reeds worden gecontroleerd, zodat per balansdatum - rekening houdende met de mutaties gedurende de laatste periode - de waarderingen slechts op aanvaardbaarheid moeten worden beoordeeld.

3. *Schulden op lange termijn en schulden op korte termijn (niet handelscrediteuren)*

Deze passiva missen als regel het massale karakter, dat in het bijzonder de behoefte tot vervroeging doet ontstaan. Voorts staan deze passiva veelal buiten

de kringloop der goederenbeweging en is het mede hierdoor dikwijls eenvoudiger de interne controle te doorbreken.

Op grond van het vorenstaande dient de controle van deze passiva per balansdatum te geschieden, hetgeen met relatief weinig arbeid kan worden uitgevoerd.

4. *Handelscrediteuren*

Het vaststellen van de totaal-schuld vloeit voort uit de controle van de inkoop (goederen, kosten, investeringen); de vermindering dezer schuld door betaling wordt voorlopig echter aangenomen tot ook het eindsaldo - via de individuele saldi - op juistheid en volledigheid is gecontroleerd.

Ten behoeve van de vervroeging van deze controlewerkzaamheden kan dit partieel roulerend geschieden, of - omdat de keuze der groepen hier moeilijker ligt dan bij handelsdebiteuren in verband met de negatieve afloopcontrole - geschieden per een datum, voorafgaande aan de balansdatum.

Echter zal ten aanzien van de organisatie aan de volgende eisen moeten worden voldaan:

- a. De betalingsfunctie moet goed zijn georganiseerd.
- b. De employés van de crediteurenadministratie moeten functioneel gescheiden en hiërarchiek onafhankelijk zijn van: betalingsorganisatie, inkoop, ontvangst goederen, controle inkoopfacturen.
- c. De crediteurenadministratie moet worden bijgewerkt aan de hand van originele bescheiden.
- d. Periodiek moeten saldijlisten worden samengesteld (de saldi bij voorkeur gerangschikt naar ouderdom).
- e. Een van de crediteurenadministratie onafhankelijke functionaris moet: het totaal der saldijlisten afstemmen met de grootboeksaldi; de saldi beoordelen; rechtstreekse rekening-courant uittreksels, verzoeken tot saldi-opgaven en aanmaningen ontvangen; deze vergelijken (of doen vergelijken door andere functioneel geschikte employés) met de crediteurenadministratie.
- f. Omdat hier de opvoering van schulden wegens kosten en investeringen buiten de kringloop der goederen valt, dient er een goede bewaking der kosten en investeringen (via budgetten) te zijn.

Door de hiervóór gestelde controle is de goede werking der organisatie vastgesteld; voorts moet per balansdatum een cijferbeoordeling (verhouding inkoop tot crediteurensaldo, usantiële krediettermijnen) worden toegepast. Overweging verdient of de verzending van saldo-aanvragen als aanvullend controlemiddel doelmatig kan zijn.

Aldus is een grote mate van zekerheid verkregen, dat de schuld, zoals deze uit het samenstel van registraties door de organisatie in de balans is opgevoerd, juist en volledig is. Echter blijft nog aanvullende controle per balansdatum nodig. Deze aanvullende controle dient te geschieden door via de facturen met zeer grote bedragen, geboekt in de laatste periode van het boekjaar en de betalingen van grote posten in de eerste periode van het nieuwe jaar, de crediteurensaldi per balansdatum op deze posten te controleren.

5. *Nog te betalen kosten*

Waar periodiek interne overzichten verschijnen, zullen in de administratieve

organisatie maatregelen zijn genomen ten aanzien van de periodieke vaststelling van de post „nog te betalen kosten” (registratie lopende verplichtingen). In de loop van het boekjaar wordt de goede werking daarvan gecontroleerd; door cijfervergelijking van de post per balansdatum met de posten der tussentijdse verslagen kan worden beoordeeld of een controle in details alsdan achterwege kan blijven.

In de eerste periode van het nieuwe boekjaar moet van de dan geboekte grote posten worden nagegaan of deze per balansdatum hadden moeten worden gepassiveerd en moet de registratie van de geplaatste bestellingen van het oude jaar op grote posten (b.v. van onderhoudswerkzaamheden) worden doorgenomen.



In het voorgaande is uitsluitend gezien naar de controle-technische betekenis van de vervroeging van de jaarrekening voor de accountant. Bedrijfseconomische grondslagen of achtergronden van continuele registratie bleven buiten beschouwing, ofschoon zij voor de accountantscontrole niet zonder betekenis zijn. Zij komen echter, ook bij deze technische beschouwingswijze, toch nog tot uitdrukking in de voorwaarden die voor de toepassingsmogelijkheid van spreiding der balanswerkzaamheden worden gesteld.

Deze voorwaarden lopen, zoals in dit stuk reeds werd gezegd, voor een groot deel parallel aan die welke uit een oogpunt van goede administratieve organisatie en een verzorgde interne controle overhoofd moeten worden gesteld. Dit is een toe te juichen standpunt. Maar al te dikwijls wordt in de huidige literatuur een scheiding aangebracht tussen interne en externe controle, waarbij men de mérites van elk complex van controlemaatregelen afzonderlijk tracht aan te geven. Daarbij verliest men uit het oog, dat juist het gezamenlijk effect van interne en externe controle de goede grondslag kan opleveren voor het oordeel van de accountant. De vervroeging van de jaarrekening en de daaraan verbonden vervroeging en verschuiving van accountantswerkzaamheden, bevordert, zoals uit de detailbehandeling blijkt, een nauwer samengaan, een integratie, van interne en externe controle.

Onder de voorwaarden voor een goede administratie bleken die betreffende de toepassing van continuele registraties, standaarden en begrotingen van bijzonder belang te zijn. Deze toepassingen creëren specifiek de mogelijkheden tot synchronisatie van de momenten van waarneming en afsluiting van de jaarrekening. Of men ze reeds tot het terrein ener usantiële interne controle wil rekenen, dan wel nog wil beschouwen als progressieve methoden die boven een reeds aanvaardbare norm uitgaan, is een kwestie van afbakening van de perioden der administratieve ontwikkeling en is minder belangrijk dan het feit dat ze bestaan en de accountant van dienst kunnen zijn in zijn streven tot aanpassing van zijn arbeid aan de tendentie tot vervroeging.

In de detailbehandelingen wordt enige malen een uitzondering gemaakt voor vermogensbestanddelen die zeer fungibel zijn, waarop de interne controle minder sterk is en waarvan de accountantscontrole betrekkelijk weinig arbeid vraagt. In dergelijke gevallen is eenvoudig gesteld, dat de controle per balansdatum dient te geschieden. Dit is een gezond standpunt. De verschuiving van de controlearbeid is geen deel op zichzelf, maar een middel om op een vervroegd tijdstip een oordeel

over de jaarrekening te kunnen uitspreken. Werkzaamheden die relatief veel arbeid vragen, komen daarvoor in de eerste plaats in aanmerking, al zijn er ook andere motieven. Maar er is geen reden om naar een nog aanvaardbaar minimum van risico te zoeken, als dit met relatief weinig arbeid geheel kan worden ontgaan. Dit is een der redenen, waarom een kern van verifiërende accountantswerkzaamheden altijd aan de balansdatum gebonden zal blijven.

LITERATUUR

- L. F. Beckers: New audit program based on quarterly transaction takes pressure from year end peak. (Journal of Accountancy, juni 1951)
- G. L. Groeneveld: De bedrijfseconomische grondslag voor de administratieve verslaglegging. (M.A.B. februari 1956)
- G. L. Groeneveld: Nieuwe tendenties in de gepubliceerde jaarrekening. (Accountantsdag 1953; De Accountant september 1953 en februari 1954)
- I. M. Hage: Problemen verbonden aan een snelle verslaglegging door ondernemingen. (M.A.B. september 1958)
- A. R. Jennings: New developments in auditing by independent certified public accountants. (Journal of Accountancy, juli 1953)
- Angus Macbeath: Continuous Auditing. (Uitgave Gee and Co. Publishers Ltd., Londen 1954)
- N.I.v.A. (Bestuur): Versnelling van de publicatie van jaarverslagen. (De Accountant november 1955)
- Patrick Edge-Partington: Spreading of the work of the balance sheet audit. (Accountancy juni 1958) (Zie D. P. Porrey in M.A.B. januari 1960)
- B. Vermeer: Verslaglegging in de hoogste versnelling. (Maandblad voor Bedrijfsadm. juni 1956)