

overweegt, dat de bedrijfsmiddelen niet behoeven te zijn gekocht met het doel om te verkopen en dat de bedrijfsmiddelen een gewijzigde bestemming kunnen krijgen in verband met de wisselende eischen van het bedrijf.

De Hooge Raad wijst in al deze arresten de meening af, dat beslissend zouden zijn de omstandigheden, waaronder tot den verkoop overgegaan werd, nagegaan moet worden welke de plaats is, die de activa oorspronkelijk innamen in het bedrijf. Indien verkoop te *eeniger tijd* in den normalen gang van het bedrijf ligt, dan is er sprake van bedrijfswinst of verlies.

Wat betreft de winsten en verliezen op effecten is het nog moeilijk een bepaald oordeel te vellen aangaande het door den Hoogen Raad ingenomen standpunt.

Naar mijne meening is het deze, dat men evenals bij de andere activa in de eerste plaats moet nagaan, of ze behooren tot het vaste, dan wel tot het vlottende kapitaal. Tot het vaste kapitaal behooren zulke fondsen, die gebruikt worden voor de uitoefening van het bedrijf, dus niet fondsen ter belegging van reservefondsen, onderpanden voor beleeningen enz.

Behooren ze tot het vlottende kapitaal, dan zullen de waarde-schommelingen op de jaarrekening tot uitdrukking kunnen komen mits de waardeering geschiedde naar degelijk en eerlijk gebruik. Dit moet de Raad van Beroep in B. 3595 onderzoeken.

Indien ze tot het vaste kapitaal behooren, zijn dezelfde onderscheidingen, als bij de gewone hulpmiddelen in het bedrijf beslissend, waarbij eveneens rekening is te houden met de plaats die ze oorspronkelijk in het bedrijf innamen.

Tusschentijdse waardeveranderingen kunnen niet tot uitdrukking gebracht worden, tenzij er sprake is van fondsen, die een bepaald actief vertegenwoordigen, zoodat er op afgeschreven kan worden.

J. H. HAGEMAN

### VOORRAADOPNEMING EN VERANTWOORDELIJKHEID \*)

Geachte Redactie,

Beleefd verzoek ik U eenige plaatsruimte voor een kort antwoord op het onderschrift bij mijn schrijven aan den Hooggeleerden Heer Prof. *Th. Limperg Jr.* inzake „Voorraadopneming en Verantwoordelijkheid” (Januari-nummer van het Maandblad).

Ik wil beginnen met mijn dank uit te spreken voor de uitvoerige wijze, waarop mijn schrijven werd beantwoord. De aangevoerde argumenten hebben mij echter niet kunnen overtuigen, dat er in het onderhavige geval voldoende motieven zijn, om van de algemeene principes omtrent voorraadopneming af te wijken.

Laat ik nog even mijn ingezonden stuk en het gegeven antwoord in het kort mogen herhalen:

Mijn bezwaren tegen niet-opnemen der voorraden waren de volgende:

- 1°. Het feit, dat de goederen etc. buiten de jaarrekening omgaan, is op zich zelf geen motief voor achterwege laten der Voorraadcontrole (vgl. open bewaargeving bij Banken).
- 2°. De permanente controle van een veem kan niet doeltreffend zijn zonder controle der „goederenbeweging” (o.a. ten opzichte van de bewaarloonen en ontvreemden of beleening van goederen).
- 3°. De voorraadopneming is sluitsteen op deze controle en mag dus, volgens de opvatting van den Heer Prof. L. dien-

aangaande, niet worden nagelaten.

waarop werd geantwoord:

1°. De inzender acht de omstandigheid, dat de voorraden en ceelen niets met de jaarrekening hebben uit te staan, blijkbaar van geen belang voor ons vraagstuk; de voorraadopneming moet slechts geschieden, als daarvoor bepaalde motieven zijn; een vergelijking met open bewaargeving gaat niet op.

2° en 3°. De accountant aanvaardt geene verantwoordelijkheid als pakhuismeester en zijn handteekening waarborgt de draagkracht van het veem tot betaling der vergoeding bij verloren gaan van goederen; ook is de opmerking omtrent bewaarloonen niet op zijn plaats.

Ik zou naar aanleiding hiervan het volgende willen opmerken:

Sub 1°. Uit mijn schrijven blijkt, dat ik deze omstandigheid wel van belang acht, de redenen, door mij aangevoerd voor voorraadcontrole, zijn andere dan die, welke gelden voor goederen, die wel invloed uitoefenen op de jaarrekening.

De motieven voor voorraadopneming noemde ik sub 2° en 3° en gelden zoowel ten opzichte van de balans als de verlies- en winstrekening.

Dat de vergelijking met „Gewoon Depot” niet absoluut opgaat, merkte ik in mijn schrijven reeds sub 3° op; dat er echter veel overeenkomst bestaat, kan moeilijk worden ontkend. Laat ik, om de overeenkomst nog sterker te maken, het geval veronderstellen van eene onderneming, die zich uitsluitend bezighoudt met beheer en administratie van fondsen (een soort Trustmaatschappij dus). Hier aanvaardt de accountant geene verantwoordelijkheid als ..... keldermeester (zie sub 2°) en zal hij toch den voorraad opnemen.

Sub 2°. Dat de accountant geene verantwoordelijkheid aanvaardt als pakhuismeester, spreekt vanzelf. Maar dit motief geldt niet alleen voor goederen, die buiten de jaarrekening omgaan, maar ook voor voorraden, die wel op de balans voorkomen. Over dit punt zou nog veel meer te zeggen zijn, maar dan zou ik buiten het eigenlijke vraagstuk gaan. Ik wil alleen dit opmerken, dat er in verreweg de meeste gevallen, waarin de accountant zelf voorraad opneemt, een punt komt, waar zijn verantwoordelijkheid ophoudt en hij moet steunen op de gegevens, door de bedrijfsleiding verstrekt.

In hoeverre de door mij in dit verband geplaatste opmerking omtrent de controle der bewaarloonen geen doel treft, omdat deze worden verrekend bij afgifte der goederen, is mij niet duidelijk.

Wat de geachte redacteur zegt omtrent eventuele aanspraken van bewaargevers wegens verloren gegane goederen pleit vóór mijne beschouwing. Immers zal er in dit geval een schuld zijn, die niet uit de balans blijkt. Hetzelfde geldt, wanneer de Directie fraudeert door beleening van goederen.

Ik wil nog een ander geval van fraude noemen, n.l. het bewaren van goederen en het afgeven van ceelen zonder boeking en in verband daarmee het niet verantwoorden der bewaarloonen, een onregelmatigheid, die alleen door voorraadopneming kan worden geconstateerd.

De accountant zal door opdrachtgevers zeker ter verantwoording worden geroepen, wanneer na den balansdatum onregelmatigheden blijken, die door voorraadcontrole aan het licht hadden kunnen komen.

Het is dan ook m.i. niet te verdedigen, dat de accountant de jaarrekening van een veembedrijf onderteekent, wanneer hij geen voldoende bewijzen heeft voor de aanwezigheid op den balansdatum van de volgens de in omloop zijnde ceelen in bewaring gegeven goederen. Waarin deze bewijzen moeten bestaan, hangt geheel af van de principes, die hij in het alge-

\*) Tijdsgebrek verhinderde Prof. Limperg op dit artikel en op die over hetzelfde onderwerp in het vorig nummer thans reeds terug te komen, zooals zijn voornemen was.

meen huldigt ten opzichte van voorraadcontrole. Voor dengene, die voorstander is van opneming *door den accountant zelf* is er m.i. geen reden, hiervan bij het veembedrijf af te wijken.

Ter voorkoming van misverstand vestig ik nog even de aandacht op het begin van het aan mij gericht antwoord, waaruit blijkt dat de Heer Prof. L. van meening is, dat ik het overigens met zijne beschouwing in het Novembernummer eens zou zijn. Ik geloof niet, dat dit uit mijn schrijven mocht worden geconcludeerd.

Het is niet mijne bedoeling hier verder op in te gaan, maar ik wil toch wel uitspreken, dat, al kan de controle op de goederenbeweging door den accountant niet worden gemist, ik toch in vele gevallen volledige voorraadopneming *door hem zelf* niet noodzakelijk acht, ook zou ik niet gaarne zonder meer voor elke onderneming, waar sprake is van „goederenbeweging” den regel willen stellen, dat „onder de hiervoor genoemde controle de verificatie der rekening en verantwoording van nul en geener waarde is” en dat „onderteekening der jaarrekening onder voorbehoud ten opzichte van den goederenvoorraad steeds voor den vakman onbetekenend en voor den ondeskundige misleidend zou zijn.”

Hoogachtend  
K. C. SLUYTER

## EFFICIËNTIE

Red. L. POLAK

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

### FRAUDE DOOR MIDDEL VAN TELMACHINES

Wij lezen in De Telegraaf van 20 Januari j.l.:

„Bij een bankinstelling gevestigd op een der grachten in het centrum van deze stad, is men een zeer omvangrijke verduistering op het spoor gekomen. Bij een controle van optellingen, welke met een telmachine gedaan waren, werd een verschil van eenige duizende guldens opgemerkt.

Het onderzoek werd toen nog uitgebreid en ten slotte werd een tekort ontdekt, dat ongeveer f 100.000 bedraagt.

Het bleek, dat het mogelijk was geweest, dit bedrag te verduisteren door ongeoorloofde handelingen met de telmachine te verrichten, zonder dat zulks dadelijk ontdekt kon worden.

In verband met deze verduistering viel het vermoeden op een 25-jarig bankbediende. Deze werd gisteravond door de politie van het bureau Lauriergracht gearresteerd. Bij het verhoor door commissaris *Pijper* bekende hij het feit gepleefd te hebben. Hij had op zeer grooten voet geleefd en het geheele bedrag verspeeld en verbrast. Ook kwam aan het licht, dat een zijner vrienden, een jonge man ongeveer van denzelfden leeftijd van deze verduistering op groote schaal had geprofiteerd en mede had geholpen het geld op te maken. Ook deze jeugdige losbol werd in verzekerde bewaring gesteld. Beiden worden ter beschikking van de justitie gesteld.”

Van het fraudegeval zelve en de omstandigheden waaronder zich het heeft voorgedaan zijn ons geen bijzonderheden bekend, en wij kunnen er dus geen oordeel over uitspreken. Dat fraudegevallen met schrijvende telmachines niet reeds méér aan het licht zijn gekomen verwondert ons zeer, gezien het feit dat de meeste administratiën, waarin deze machines een belangrijke rol spelen, niet werden ingericht door accountants maar door machineverkoopers in overleg met hen die aan het hoofd van die administratiën staan.

„Ongeoorloofde handelingen met telmachines”, zooals die fraaie uitdrukking luidt, zijn altijd mogelijk, omdat bij vrijwel

alle schrijvende telmachines getallen in de telwerken kunnen worden opgenomen, die niet op papier komen, en anderzijds, getallen op papier kunnen worden geproduceerd, die niet in de telwerken worden opgenomen. Hiervan volgt dat een totaal-telling die onder een rij van getallen staat ook al staat er een totaalteken naast als bewijs dat de machine schoon was na het uitslaan van het totaalbedrag, nooit zonder meer als juist mag worden aangenomen: door dit wel te doen begaat men een ernstige fout.

Deze kwestie houdt ten nauwste verband met de verzorging der interne controle van gemechaniseerde administratiën, waarin aan schrijvende telmachines gewoonlijk een belangrijke rol is toebedeeld.

In den regel wordt getracht, door middel van doorschrijven, posten, die vroeger meerdere malen afzonderlijk in kaarten of registers werden aangeteekend, in een gemechaniseerde administratie in één bewerking door de geheele administratie vast te leggen. Hiermede wordt wel is waar dikwijls een belangrijke besparing bereikt, maar ten koste van de interne controle, omdat dan de overeenstemming tusschen de verschillende onderdeelen der administratie die tegelijkertijd worden bijgeschreven, geen enkele zekerheid geeft. In bepaalde gevallen zal deze werkwijze echter zeer goed kunnen worden toegepast, n.l. dáár, waar onafhankelijkheid van deze doorschrijfadministratie dezelfde gegevens nogeens worden verwerkt. Men denke b.v. aan de administratie van een levensverzekeringmaatschappij. Hier kunnen zonder bezwaar de maandelijksche borderellen voor de agenten, de rekening-courantkaarten van de agenten en het premiejournaal tegelijkertijd door middel van doorschrift worden vervaardigd, omdat aan de andere kant controle op de eindgegevens wordt verkregen door het premie controle-register en door de met de adresseer-machine vervaardigde premie-kwitanties. Ook andere gevallen zijn zeer goed denkbaar en reeds in de practijk toegepast, vooral in bankadministratiën. Het spreekt bijna van zelf dat in een bankadministratie waar van oudsher vele posten dubbel geboekt werden (men denke aan de rekening-courant met de cliënten) een ruim arbeidsveld voor het doorschrijfsysteem gecombineerd met telmachines werd gevonden.

### EXTERNE EN INTERNE INVESTIGATIONS

In het Januari-nummer van het interessante tijdschrift „Magnament and Administration in Manufacturing Industries” troffen wij een lezenswaardig artikel van den Heer *Arthur Anderson*, waarvan wij hieronder in het kort den inhoud weergeven. Men bedenke wel dat het artikel Amerikaanse toestanden beschrijft.

Allereerst wijst A. er op dat door de algemeene toepassing van arbeidsbesparende machines in de industrie, de productie in de laatste tientallen jaren dusdanig werd opgevoerd, dat meer en meer de oorspronkelijke particuliere industriëlen onmogelijk persoonlijk hun bedrijf kunnen financieren. Het aantal maatschappijen dat een beroep op de kapitaalmarkt deden, is dan ook aanzienlijk toegenomen. Deze toenemende kapitaalbehoeften hebben tot meer „public financing” geleid waardoor nauwere relaties ontstonden tusschen de industriele leiders enerzijds en bankiers, juristen, accountants, ingenieurs en effectenhandelaars anderzijds.

De bankiers en emissiehuizen zullen vrijwel steeds een onderzoek laten instellen naar de financiële positie van de onderneming waarvan zij waarden aan de markt gaan brengen, ten einde hune verantwoordelijkheid tegenover de koopers van die waarden zoo veel mogelijk te dekken. Zulk een onderzoek dat als regel zal geschieden door onafhankelijke accountants die zich zoo noodig laten bijstaan door technische en juridische des-