

Gemeente	Aantal Aangeslagenen met een inkomen boven								Aantal berekende Hoofdaansluitingen	
	f 20.000.—	Log.	f 10.000.—	Log.	f 5.000.—	Log.	f 2.000.—	Log.	Absoluut	Logarithmen
Hilversum	323	2,51055	8.706	2,84880	1.696	3,22943	5.828	3,76552	3.165	3,49900
Leeuwarden	71	1,85126	283	2,45179	934	2,97035	4.093	3,61204	2.239	3,35005
Breda	79	1,89763	224	2,35025	749	2,87448	4.056	3,60799	1.754	3,24403
s-Hertogenbosch ...	48	1,43136	164	1,92942	520	2,58433	2.551	3,42570	1.269	3,10346
Heerlen	27	1,68124	85	2,21484	384	2,71600	2.665	3,40671	959	2,98182

Belastingjaar 1929/1930

interlocaal of lokaal verkeer. De verhoudingen tusschen deze verkeerssoorten loopen sterk uiteen naar de grootte van de vestigingsplaats (verschil stad — platteland). Ofschoon voor de marktanalyse van de telefoon van belang, zijn deze verschillen voor deze algemeene beschouwing niet relevant. Zij worden bovendien ondervangen door de keuze van enkele gemeenten van gelijke grootte.

4) Daarom is het voorbeeld niet toegepast op Amsterdam, Rotterdam en 's-Gravenhage, omdat het tarief in de drie geconcessioneerde netten sterk uiteenloopt en daardoor de telefoondichtheid sterk verschilt. Door middel van een tariefonderzoek zouden deze verschillen kunnen worden uitgeschakeld. Voor dit artikel zou behandeling daarvan te ver voeren.

5) Aansluiting aan het telefoonnet geschiedt niet altijd aan het net van de gemeente, waarin men woonachtig is. Van de desbetreffende aangeslotenen is in den rijkstelefoongids de woonplaats cursief gedrukt. Het is dus mogelijk, ze uit te schakelen en het gebied, waarop belasting- en telefoonstatistiek betrekking hebben, elkaar te doen dekken.

6) Deze bewerking heeft een betere vergelijkbaarheid tengevolge. De eene aangeslotene heeft b.v. één hoofdaansluiting en een huisinstallatie, de andere heeft verschillende hoofdaansluitingen. Aangezien de verschillen in telefoondichtheid in het algemeen slechts klein zijn, is het van belang, met dezen factor rekening te houden.

bepreken ons verder dan ook tot de z.g. administratieve controle van de goederenbeweging.

Het is duidelijk, dat dit onderdeel van het controleplan niet losstaat van de andere controlemaatregelen, doch daarin organisch ingrijpt. Dit op te merken is wellicht overbodig.

Het doel van de administratieve controle van de goederenbeweging is:

vast te stellen of,

1. alle goederentransacties in overeenstemming met de werkelijkheid zijn genoteerd en
2. de in- en verkooppolitiek aan minimum-eischen van goed koopmanschap heeft voldaan.

Ook dit laatste behoort m.i. — hier en nu — tot de taak van den accountant in publieke functie. Deze immers dient, als deskundige, belanghebbende voor te lichten omtrent toestand en beheer van de gecontroleerde onderneming. Over het algemeen zal deze voorlichting meer negatief — d.w.z. vooral waarschuwend — dan positief zijn. Dit waarschuwen moet vanzelfsprekend geschieden op een voor belanghebbenden verstaanbare wijze. Gegeven de geringe ambitie en bedrevenheid van belanghebbenden om cijfers te „lezen” zal deze waarschuwing vaak in zeer uitdrukkelijken vorm moeten worden uitgesproken. En bovendien moet ook daar worden gewaarschuwd waar het beheer grovelijk fout was, doch gelukkige toevalligheden schade voorkwamen. Van den anderen kant gezien, dient de accountant alleen dan een waarschuwing te doen hooren indien de bedrijfspolitiek grovelijk fout was, d.w.z. niet aan minimumeischen van goed koopmanschap heeft voldaan. Kleine tekortkomingen immers zijn een normaal uitvloeisel van menselijke onvolmaaktheid. Kleine tekortkomingen zijn bovendien moeilijk vast te stellen.

Deze controle van de bedrijfspolitiek kan tegelijkertijd met die van de „waarheid” van de administratie plaats hebben, zij is hiervan — strikt genomen — zelfs een onderdeel.

De controle van de „waarheid” van dit onderdeel van de administratie valt in wezen uiteen in:

1. controle van de verantwoorde hoeveelheden;
2. controle van de verantwoorde prijzen per eenheid;
3. controle van de omrekening (aantal \times prijs).

De juistheid van de hoeveelheidsverantwoording is vast te stellen, voor wat betreft het saldo: door voorraadopname en voor wat betreft de omzetten: door vergelijking met de variabele kosten (vrachten, emballage, enz.).

De juistheid van de verantwoorde prijzen per eenheid is te controleeren aan de hand van externe prijsindicaties (officieele en officieuze noteeringen, facturen, offertes, correspondentie), vergelijking van de opeenvolgende prijzen per eenheid op de goederenrekeningen en beoordeeling in verband daarmee van de in- en verkooptaktiek.

De juistheid van de omrekeningen is vast te stellen door individueele of groepsgewijze omrekening.

Het is duidelijk, dat deze controle van de goederenbeweging dus haar uitgangs- en zwaartepunt zal moeten vinden in de voorraadrekeningen per artikel. En ook, dat deze controle

DOELTREFFENDE CONTROLE VAN DE GOEDEREN-BEWEGING

Dat ook de accountantscontrole doeltreffend moet worden uitgevoerd is vanzelfsprekend.

Allereerste eisch daartoe is, dat het controleplan doeltreffend is, d.w.z.:

1. dat het is gericht op het eigenlijke doel van de controle;
2. dat het de tot dit doel meest geschikte middelen aanwijst.

Ook dit is duidelijk, maar het wordt wel eens vergeten en herhaaldelijk niet in practijk gebracht.

Een voorbeeld hiervan is m.i. de controle van de goederenbeweging zooals deze meestal wordt gepropageerd en vermoedelijk veelal in de practijk wordt uitgevoerd. Ik bedoel: het checken van het inkoopboek met de facturen en — voorzover dit nog voorkomt — het checken van het verkoopboek met de copie-facturen. M.i. behooren deze handelingen niet thuis in een doeltreffend controleplan; om de eenvoudige, doch afdoende reden, dat ze niet doeltreffend zijn.

Dit is te bewijzen.

Vooraf echter eenige opmerkingen.

Bedoeld is hier de controle van de goederenbeweging als onderdeel van het controleplan van een accountant, optredend in publieke functie (of, zooals *Limperg* zegt, als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer). En ter vereenvoudiging wordt verondersteld, dat het betreft controle van een vrij eenvoudigen goederenhandel (geen industriele verwerking, geen termijnzaken) met een goede administratie.

Met „goederenbeweging” wordt bedoeld in- en verkoopen; d.w.z. uitgevoerde in- en koopovereenkomsten. Het sluitstuk van deze controle wordt gevormd door de controle van de aanwezigheid van de goederensaldi. Wij nemen aan, dat deze controle geschiedt volgens de algemeen¹⁾ aanvaarde methode van doorlopende, gedeeltelijke voorraadopname (of zoo men wil: permanente, partieele inventarisatie). Wij

zeer efficiënt zal kunnen gebeuren, omdat en in zoverre deze rekeningen per artikel in chronologische volgorde vermelden hoeveelheid, eenheidsprijs en bedrag van in- en verkoopen.²⁾

De controle van de verantwoorde hoeveelheden is geheel een totaal-controle (behalve op de hier na te noemen „critieke momenten”), de controle op de juistheid van de omzetrekeningen is telkens voor de perioden van onveranderde prijzen eveneens een totaal-controle. De controle echter van de verantwoorde prijzen dient in hoofdzaak, behalve voor de perioden van absolute onveranderlijkheid der prijzen, post voor post plaats te hebben. In het bijzonder zal aandacht moeten worden besteed aan de prijs-wijzigingen en met name vooral aan de vlak vóór de prijsstijging en vlak na prijsdaling geboekte verkoopen en aan de vlak voor prijsdaling en vlak na prijsstijging geboekte inkoop. Immers vooral hier bestaat gevaar voor opzettelijke fouten; dit zijn de z.g. „critieke momenten”.

Deze critieke momenten moeten in alle bijzonderheden worden gecontroleerd. De critieke posten moeten worden vergeleken met facturen, correspondentie en andere externe stukken (b.v. vervoerbewijzen). Effectieve controle van deze momenten is slechts mogelijk bij uitdrukkelijke beoordeling van de in- en verkooppolitiek. Het feit, dat de verantwoorde bedrijfsleider weet, dat de accountant de in- en verkoop-taktiek in zijn onderzoek betreft, zal hem aansporen ook zelf de administratie op dit punt te controleren. De preventieve werking hiervan is niet licht te overschatten.

Buiten deze critieke momenten kan — zoals boven aangegeven — de controle een totaal-controle zijn. In vele zaken echter met voortdurende belangrijke prijswijzigingen zijn vrijwel alle momenten in den bovengenoemden zin „critiek”. Doch als regel zullen dan ook externe prijsindicaties (koersnoteringen) beschikbaar zijn en zal het onderzoek hoofdzakelijk neer komen op een onderzoek naar de juistheid van de verhandelde hoeveelheid; facturen en correspondentie zullen dan moeten worden geraadpleegd en gecontroleerd.

Dit alles geldt zoowel van de inkoop als van de verkoop (met dien verstande, dat copie-facturen geen basis van controle kunnen zijn). Externe prijsgegevens t.a.v. de verkoopen zullen vaak niet beschikbaar zijn, doch kunnen worden vervangen door prijsopgaven, welke door den verantwoordelijken afdelingschef onmiddellijk bij het nemen van het besluit tot prijswijziging aan den accountant worden meegedeeld. Gegeven de antagonie bedrijfsleider-boekhouder zijn deze gegevens dan binnen zekere grenzen als externe gegevens te beschouwen.

Checken van de chronologische in- en verkoopboeken met de facturen kan deze controle niet vervangen. Doeltreffende controle van de verantwoorde prijzen en van de omrekening is niet mogelijk dan aan de hand van de goederenrekeningen en met gelijktijdige beoordeling van de bedrijfspolitiek. Deze controle aan de hand van de goederenrekeningen mag niet worden nagelaten.

Nôch naast, nôch boven deze controle van de goederen-voorraadrekeningen heeft het checken van de chronologische registers zin. Tenzij dan tot vaststelling van de algemeene accuratesse van de administratie. Deze algemeene betrouwbaarheid van de administratie dient de accountant ongetwijfeld vast te stellen. De opbouw en functieverdeling en de werking der interne controle moeten daarom door den accountant ongetwijfeld worden beoordeeld. En voor deze beoordeling zal het nemen van eenige steekproeven een der middelen zijn. Doch een volledig checken van de chronologische registers heeft geen zin. Ook niet voor andere doeleinden dan tot controle van de goederenbeweging.

Voor een totaalcontrole van de creditmutatie van „Cre-

diteuren” en van de debetmutatie van „Debiteuren” is het optellen van de mutaties van de gecontroleerde goederenrekeningen (afgezien van contante zaken) afdoende.

En tot controle van de individuele personenrekeningen is het checken van in- en verkoopboek evenmin dienstig. Controle van de creditzijde der individuele crediteurenrekeningen (ten einde gefingeerde crediteuren op te sporen) is slechts mogelijk door het checken van deze rekeningen, met de facturen. Met het oog hierop is het dan ook veel juister de facturen niet op te bergen in eenvoudige chronologische volgorde, doch per crediteur.

Doch hier raken wij eenigszins buiten het bestek van dit artikel.

Moge deze korte uiteenzetting gelden als bewijs — minstens als verklarende toelichting — op de boven geponeerde stelling.

De conclusie is ongetwijfeld wel eenigszins in strijd met de traditioneele stellingen en de praktijk. Zij is niet de vrucht van expertimenteel onderzoek, doch van theoretische beschouwing. Zij is echter n.m.m. niet een verloochening van het eigenlijke doel van de accountants-controle, doch juist de consequentie daarvan.

Ter wille van de beknoptheid is in het bovenstaande van allerlei complicaties afgezien. Weglaten van de gemaakte veronderstellingen zou de conclusie niet wezenlijk aantasten. Het bewijs hiervan kostte echter ongetwijfeld een nieuw artikel!

VAN WAES

¹⁾ d.w.z. bij regelmatige controle door een accountant en in zaken met niet-zeer-gemakkelijk te vervreemden goederen.

²⁾ De veronderstelling van een goede administratie sluit vervulling van dezen eisch in zich.

HET GEBRUIK VAN CONTROLE-TEEKENS EN DE VERANTWOORDELIJKHEID VAN DEN ACCOUNTANT BIJ GROOTE ACCOUNTANTSKANTOREN

In het nummer van November 1932 van dit maandblad, komt een artikel voor van de hand van den heer *Hartog*, betreffende het gebruik van controle-teekens in de organisatie van het accountantskantoor.

Dit artikel bedoelt een controle-teeken-systeem te geven, te gebruiken door de assistenten ten behoeve van den controle-leidenden-accountant en houdt dus ten nauwste verband met de organisatie van het accountants-kantoor en de daarbij oprijzende vraagstukken omtrent de verantwoordelijkheid te dragen door den accountant van werkzaamheden door assistenten verricht.

Aangezien elke poging tot oplossing dezer vraagstukken ten volle onze belangstelling verdient, lijkt het mij alleszins de moeite waard te onderzoeken in hoeverre het door den heer H. ontwikkelde systeem het bereiken van dit doel bevordert.

Welk nut heeft het plaatsen van controle-teekens in de gecontroleerde boeken? Om te kunnen weten hoe ver men met de controle is gevorderd?

Alhoewel een eenvoudig hulpmiddel daarvoor, is de boven gegeven doelomschrijving in principe per se onjuist te noemen, is de heer H. van meening, en ik ben het in zoverre met hem eens, dat het niet „onjuist” maar „overbodig” genoemd moet worden.

Het aanteekendossier event. het werkrooster behoort deze gegevens te bevatten.

Wanneer dan in sommige gevallen, bij onregelmatig verloop der verificatie, voor den assistent nog de behoefte bestaat een controle-teeken te plaatsen, lijkt mij dat iets van ondergeschikt