

Ten laste der hoogspanningsverbruikers komt aan afschrijving als boven	f 20000.—
$\frac{85}{140}$ f 200000.—	„ 121400.—
Totaal	f 141400.—

E. RETRIBUTIE AAN DE GEMEENTE. Deze hangt af van de lengte van het kabelnet in strekkende meters. Voor het laagspanningsnet, dat gewoonlijk het grootst is, moeten deze kosten geheel gedragen worden door de laagspanningsverbruikers; dit zij f 30000.— voor ons geval. Hierbij komt nog een evenredig deel der retributiekosten voor het hoogspanningsnet, welke f 20000.— bedragen. Dus ten laste der laagspanningsverbruikers komt:

als boven	f 30000.—
$\frac{55}{140} \times f 20000.—$	„ 7900.—
Totaal	f 37900.—

Dit moet nu weer verdeeld worden in de verhouding 40 : 15 over licht en kleinkracht, zoodat komt ten laste van licht f 27500.— en ten laste van kleinkracht f 10400.—. De hoogspanningsverbruikers moeten van deze kosten betalen

$$\frac{85}{140} \times f 20000.— = f 12100.—$$

Bovenstaande berekeningen zijn in tabel 5 samengesteld, die dus de verdeling der vaste kosten geeft.

TABEL 5

Posten	Licht	Kleinkracht	Grootkracht	Totaal
Algem. onkosten	f 34800.—	f 13200.—	f 12000.—	f 60000.—
Opwekkingskosten	„ 25400.—	„ 9600.—	„ 54000.—	„ 89000.—
Distributiekosten	„ 31600.—	„ 11900.—	„ 10500.—	„ 54000.—
Afschrijving	„ 115200.—	„ 43400.—	„ 141400.—	„ 300000.—
Rente	„ 57600.—	„ 21700.—	„ 70700.—	„ 150000.—
Retributie	„ 27500.—	„ 10400.—	„ 12100.—	„ 50000.—
Totaal	f 292100.—	f 110200.—	f 300700.—	f 703000.—

Nu zijn wij eindelijk zoo ver gekomen, dat wij precies zien wat elk der soorten afnemers moet betalen, om de kosten te dekken.

LICHT:

vaste kosten	f 292100.—
variable kosten: 3000000 kWh à 1,06 cent	„ 31800.—
Totaal	f 323900.—

of 10,80 cent per kWh.

KLEINKRACHT:

vaste kosten	f 110200.—
variable kosten: 2000000 kWh à 1,06 cent	„ 21200.—
Totaal	f 131400.—

of 6,57 cent per kWh.

GROOTKRACHT:

vaste kosten	f 300700.—
variable kosten: 25000000 kWh à 0,82 cent	„ 205000.—
Totaal	f 505700.—

of 2,02 cent per kWh.

Aan de grootkrachtverbruikers zal gewoonlijk tegen een maximaaltarief worden geleverd, waarbij dan het voor het

maximum betaalde bedrag de vaste kosten moet dekken. De grootkracht veroorzaakt een maximum belasting op de centrale van 8500 kW, terwijl de vaste kosten volgens tabel 5 bedragen f 300700.—, of f 35,40 per kW en per jaar. Dit wil niet zeggen, dat men dit den afnemer nu minstens moet laten betalen, want als de centrale 8500 kW belasting heeft ten gevolge van de grootafnemers, dan kan men gerust aannemen, dat de som der door de meters bij deze afnemers aangewezen maxima ca. 11000 kW bedraagt; dit komt, doordat deze maxima niet op hetzelfde moment vallen, dus niet als algebraïsche som tot uiting komen in de centrale-belasting. Om den kostprijs gedekt te krijgen, kan men dus den prijs stellen op f 300700.— : 11000 = f 27,34 per kW en per jaar, benevens 0,82 cent per gebruikte kWh.

Op de hier becijferde kostprijzen zal naar gelang de omstandigheden een hogere of lagere winst gezet moeten worden om tot de tarieven te komen.

Het hier uitgewerkte getallenvoorbeeld is maar willekeurig genomen, maar we zien toch, hoe de als resultaat verkregen kostprijzen voor de verschillende groepen afnemers, n.l. 10,80 cent per kWh voor licht, 6,57 cent per kWh voor kleinkracht, en 2,02 cent per kWh voor grootverbruik, onderling de verhouding aanwijzen, zooals men de tarieven in de praktijk aan treft.

Hiermee heb ik het doel, dat ik mij bij het schrijven van dit artikel had gesteld, bereikt; en hoop ik den lezers te hebben aangewezen den weg, die moet worden bewandeld, om tot eene verdeling der productiekosten over de tarieven te komen.

Ir. H. A. J. JANSEN

INTERNE CONTROLE

Zoodra er in accountantskringen sprake is van „interne controle” wordt, in het algemeen, onwillekeurig gedacht aan administratieve arbeid, aan arbeid verricht door administratieve organen — zie o.a. de definitie van den Heer *C. J. B. Otte* in dit blad van Juni 1927. Dit nu is voor een deel begrijpelijk, omdat de accountant is de deskundige op administratief gebied. Begrijpelijk, maar daarom niet minder onjuist.

Ter beantwoording van de vraag: Wat is interne controle moeten wij o.i. dan ook beginnen met dat begrip ruimer te zien dan alleen in administratieve zin. De interne controle heeft n.l. niet alleen betekenis voor den administrateur, doch ook voor den techniker, niet alleen voor den accountant, maar evenzeer voor den ingenieur, den bedrijfsleider enz.

Teneinde de betekenis der interne controle goed te zien, moeten wij ons de organisatie van eene onderneming voorstellen als een complex van functies, welker doel en arbeid weliswaar voor elk afzonderlijk is te omschrijven, maar welke niet afzonderlijk uit de organisatie zijn te lichten, zonder deze geweldadig uiteen te rukken. *M. J. Carlioz* heeft dat in zijn praeadvies voor het Internationaal Accountantscongres met Fransche gratie aldus weergegeven:

Les six fonctions du Gouvernement (d.i. de organisatie) des entreprises sont parfaitement distinctes les unes des autres; mais elles sont profondément associées dans l'oeuvre commune de l'entreprise; elles sont toutes dépendantes les unes des autres, indispensables les unes aux autres et à l'entreprise qui, privée d'une d'entr'elles, deviendrait un corps mutilé et incapable.

Blijkens bedoeld praeadvies (pag. 4) verdeeld *Henri Fayol* ¹⁾

¹⁾ Zie ook *Henri Fayol*. Administration Industrielle et Générale.

de functies in de onderneming in zes groepen n.l.
 Une fonction financière (financieele)

- „ „ commerciale (commercieele)
- „ „ technique (technische)
- „ „ de comptabilité (de boekhouding)
- „ „ de sécurité (welke o.a. voor het fysiek welzijn der arbeiders heeft te zorgen)
- „ „ administrative (het beheer).

Ter completeering zouden wij daaraan nog willen toevoegen de functie van den public accountant.

De Heer *Carliz* zegt dan van het beheer op pag. 9 van zijn praeadvies: „Nous avons vu que la fonction administrative pénètre toutes les autres fonctions” en op pag. 6, ²⁾ sprekende over de taak van het beheer: „Enfin, par un contrôle vigilant, il veillera à ce que ses ordres soient bien compris et correctement exécutés.”

Naar onze meening is daarmee het begrip „interne contrôle” d.w.z. de contrôle in de onderneming — en datzelfde geldt evenzeer voor het publiek-rechtelijk lichaam — door resp. *namens* het beheer, juist en principieel gedefiniëerd.

Interne contrôle, door wien zij ook wordt verricht, is in wezen *beheers-contrôle*, beter, gedelegeerde beheerscontrôle, welke zich niet alleen beperkt tot de administratie, maar in alle geledingen van de onderneming doordringt.

De interne controleur in eene Naaml. Venn. aangesteld door den Directeur dier Naaml. Venn., in eene Gemeente instelling, benoemd door Burgemeester en Wethouders dier Gemeente, heeft niet vast te stellen of het beheer goed of slecht is geweest — tenzij hem daarin door zijn *opdrachtgever zelf* om advies wordt gevraagd — maar als opperste taak, om vast te stellen, dat de uitvoering der beheersdaden is geschied in overeenstemming met de voorschriften resp. de bedoeling van het beheer. Hij heeft aan zijn opdrachtgever te rapporteeren, indien die uitvoering naar *zijn* inzicht niet op de juiste wijze heeft plaats gevonden, maar verder gaat zijn taak niet.

De opdrachtgever, aan wien de interne controleur verantwoordig schuldig is, kan zich derhalve, bij het bepalen van zijne eigen verantwoordelijkheid tegenover anderen, niet beroepen op den arbeid van den internen controleur, indien de *wijze* van beheer in het geding komt.

Interne contrôle is in elke onderneming enz. in meerdere of mindere mate aanwezig en naar onze meening zal eene onderneming enz., waarin zij op de meest ver strekkende wijze is doorgevoerd, tot een der best geleide ondernemingen moeten behooren. De contrôle van den hooger en beambte op het werk van den ondergeschikte, de contrôle van de eene fabrieksafdeeling op den arbeid eener andere fabrieksafdeeling m.a.w. zoowel de verticale als de horizontale interne contrôle zijn in elke onderneming, elk publiek-rechtelijk lichaam enz. van de allergrootste beteekenis voor het welzijn van de geheele onderneming enz. De interne contrôle werkt preventief en detectief; eerstbedoelde werking achten wij de voornaamste.

Dit vooropgesteld, kan het toch niet anders, of de interne contrôle — zooals wij die zien — moet ook van belang zijn, moet ook beteekenis hebben voor *allen*, die in de onderneming, in het publiek-rechtelijk lichaam eene functie vervullen (waartoe ook

is te rekenen den public-accountant) en evenzeer voor allen, die belang hebben bij het vermogen en/of de exploitatie.

Als laatstbedoelde personen noemen wij:

- den alleen handelenden koopman,
- de vennoten eener Vennootschap onder de firma,
- de aandeelhouders eener Naaml. Vennootschap,
- de leden eener Coöp. Vereeniging,
- de burgers in eene Gemeente, eene Provincie, het Rijk,
- de credietgevers in ondernemingen of publiek-rechtelijke lichamen,
- den fiscus.

Het spreekt van zelf, dat de beteekenis der interne contrôle voor hen, die in de onderneming enz. eene functie vervullen resp., die belang hebben bij het vermogen en/of de exploitatie, niet even groot behoeft te zijn en in *dit* verband kunnen wij ons nu afvragen:

Welke beteekenis heeft de interne contrôle voor den public-accountant?

Dat zij beteekenis voor hem heeft staat *a priori* vast, want daarvoor is zij *te* hecht met de geheele organisatie der onderneming enz. saamgeweven.

Alvorens daarop nader in te gaan, willen wij eerst op het volgende wijzen.

Het valt niet te ontkennen, dat aan het begrip „interne contrôle” nog eene andere beteekenis wordt toegekend. Die beteekenis is neergelegd in de reeds hiervoor aangehaalde definitie van den Heer *Otte*, welke luidt als volgt:

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

De arbeid, verricht door twee zelfstandige onafhankelijke administratieve organen (waarom twee en waarom administratieve?) kan o.a. bestaan uit het verwerken van *dezelfde* hoeveelheden of bedragen op twee verschillende manieren. Indien nu die arbeid inderdaad leidt tot gelijke uitkomsten, wat wordt daarmee dan bewezen?

Het volgende:

dat *dezelfde* cijfers van bedoelde hoeveelheden en/of bedragen in de twee groepeerings in *dezelfde rangorde* zijn neergeschreven,

waarvan een eenvoudig voorbeeld moge volgen.

De som van 421 + 543 + 786 of
 443 + 726 + 581 of
 721 + 583 + 446 enz. is altijd 1750.

Maar ook, al worden niet de cijfers verwisseld, doch de bedragen op eene andere wijze gegroepeerd of ontbonden in termen, terwijl dan die termen weder op allerlei wijzen gegroepeerd worden, na sommeeering moet het resultaat nog altijd 1750 zijn.

Maar dat groepeeren is toch geen contrôle; het is een, bij de inrichting eener administratie, gebruik maken van een bepaalde eigenschap der getallen als *middel* tot bekorting, tot vereenvoudiging der contrôle; *contrôle zelf* is die arbeid echter niet.

In geen geval dus is de *arbeid*, die tot het verkrijgen van gelijke — of ongelijke — uitkomsten verricht moet zijn, te beschouwen als „contrôle” en evenmin is dat eenige maatregel, welke genomen wordt, om den arbeid op een bepaalde wijze te

²⁾ In het Congresboek van het Internationaal Accountantscongres (uitgave *J. Muusses* te Purmerend) zijn de hier aangehaalde pagina's resp. 138—143 en 140.

doen geschieden.³⁾ En nog minder juist is het van *interne contrôle* te spreken, omdat de verrichte werkzaamheden *automatisch* tot eenzelfde uitkomst moeten leiden.

Of het vaststellen van de juistheid der uitkomsten geschiedt door eigen personeel eener onderneming dan wel door buitenstaanders, ja zelfs, indien dat vaststellen geheel achterwege wordt gelaten, bovenbedoelde eigenschap der getallen heeft steeds tot gevolg, dat *automatisch* gelijke uitkomsten verkregen worden, mits maar bij de verwerking der cijfers in de verschillende groepeeringsen geen fouten in de rangorde der cijfers zijn gemaakt.

Het hierboven bedoelde middel, waarbij niet alleen gebruik gemaakt behoort te worden van een bepaalde getallen-eigenschap, doch ook andere maatregelen toegepast kunnen worden, behoort dan ook o.i. thuis bij de *inrichting* en niet bij de functie „controle in de onderneming enz.". In dat laatste geval toch zou men ook de geheele administratieve verantwoording e.a. tot de controle moeten rekenen, want ook de boekhouding is o.a. niet meer dan een middel tot het vaststellen der juistheid van verkregen uitkomsten.

Niettemin is gezegd middel te beschouwen als een bijzonder onderdeel der inrichting, dat voor de controle bijzondere betekenis heeft en het verdient daarom alle aanbeveling er een naam aan te geven.

Wij zouden het willen noemen *interne correlatie*, intern onderling verband. Met opzet spreken wij van *interne correlatie*, omdat daarnaast dan ook een begrip *externe correlatie* bestaat, b.v. het verband tusschen de rekening-courant der Bank en de bankrekening in de eigen administratie.

Ter verduidelijking van onze bedoeling willen wij in dit verband ten slotte nog het volgende naar voren brengen:

Contrôle (d.w.z. de interne plus de externe controle) is eene zelfstandige actie, met als doel het vaststellen der juistheid van verkregen uitkomsten.

Contrôle is dus *actief*.

Correlatie (d.w.z. de interne plus de externe correlatie) is een middel, waarvan gebruik wordt gemaakt:

- 1°. bij de inrichting eener organisatie, teneinde o.a. de controle te bekorten resp. te vereenvoudigen;
- 2°. bij de technische uitvoering der controle.

Correlatie is derhalve *passief*.

Ten aanzien van het begrip *interne contrôle* verdient het o.i. aanbeveling, de volgende onderscheidingen te maken.

- A. Interne *beheers*-controle d.w.z. de controle, die verricht wordt door het beheer *zelf*. In hoofdzaak zal deze geschieden op financieel, commercieel en technisch gebied en meestal in veel mindere mate op administratief gebied;
- B. Interne *personeels*-controle d.w.z. de controle, welke door het beheer wordt gedelegeerd, wordt overgelaten aan het personeel. Deze dringt tot in alle geledingen van het bedrijf door en in eene goed georganiseerde onderneming enz. is er welhaast niemand, die niet een stukje interne controle verricht. De bediende, die de adressen op de enveloppen controleert met het adressenregister, verricht interne controle; het fabrieksmeisje, dat sigaretten emballeert en toe-

ziet, dat het doosje onbeschadigd is, verricht interne controle enz.

- C. Interne *accountants*-controle d.w.z. de personeels-controle op administratief en bedrijfs-economisch gebied, welke wordt verricht door resp. onder leiding staat van een volledig bevoegd administratief deskundige. Volgens ons komt de titel van „accountant" slechts toe aan hem, die voldaan heeft aan de eischen, welke gesteld zijn, om dien titel te verwerven. (Welke die eischen zijn en op welke manier zij zijn te verwerven, laten wij hier in het midden). Zooals echter een meester in de rechten, meester in de rechten blijft, ook al is hij verbonden aan de juridische afdeling van een Bank, zoo blijft een accountant — b.v. een lid van een der drie voor-aanstaande vereenigingen — accountant, ook al heeft hij zijn kennen en kunnen in dienst gesteld van eene bepaalde onderneming of publiek-rechtelijk lichaam. Wij achten het in hooge mate onjuist en onverantwoordelijk, indien als leiders eener interne controle-afdeling in eene groote onderneming of publiek-rechtelijk lichaam personen benoemd worden, die niet aan den eisch van volledige deskundigheid voldoen. Voor eene dergelijke positie behooren alleen „accountants" in aanmerking te komen.
- D. Interne *public-accountants*-controle d.w.z. de controle op administratief en bedrijfs-economisch gebied, welke namens het beheer wordt opgedragen aan een public-accountant. Deze controle kan dienen zoowel ter vervanging (in relatieve zin) als ter aanvulling van de Interne personeels-controle resp. de Interne accountants-controle. Evenals de sub. B en C bedoelde controles blijft de Interne public-accountants-controle *gedelegeerde beheers*-controle.

Weliswaar zijn nog meerdere onderscheidingen mogelijk, want ook op ander als administratief en bedrijfs-economisch gebied kan door het beheer controle aan deskundigen (wij denken hier aan efficiency-ingenieurs) worden gedelegeerd. Als niet ter zake dienende laten wij die verdere onderscheidingen echter buiten beschouwing.

In eerste instantie doet zich thans de vraag voor: In welk geval is er dan sprake van *externe accountants*-controle?

Teneinde het begrip „externe controle" goed te zien, moeten wij wederom niet uitsluitend aan administratieve arbeid denken, maar dit begrip zoo ruim mogelijk nemen, omdat niet alleen door public accountants, maar ook door personen in eene andere kwaliteit (b.v. commissarissen) externe controle wordt verricht.

Zooals hiervoor uiteengezet is „interne controle" te beschouwen als beheers-controle. Het is echter duidelijk, dat zij die b.v. in eene naamloze vennootschap of een publiek-rechtelijk lichaam hunne belangen bij het vermogen en/of de exploitatie in handen hebben gesteld van daartoe aangestelde beheerders⁴⁾ eene controle wenschen, die boven de beheers-controle uitgaat.

Nu is het in het algemeen niet mogelijk, dat deze belanghebbenden zelf toezicht uitoefenen resp. zelf in extenso de voorlichting ontvangen, die zij behoeven.

Daarom worden zij tot dat doel vertegenwoordigd:

in de Naaml. Venn.	door den Raad van Commissarissen,
in de Gemeente	door den Gemeenteraad.
in de Provincie	door de Provinciale Staten,
in het Rijk	door de Staten-Generaal.

Het beheer is in die gevallen opgedragen:

³⁾ In andere definities wordt „interne controle" wel omschreven als: een samenstel van maatregelen enz.

⁴⁾ Ook deze beheerders zullen veelal belang hebben bij het vermogen en/of de exploitatie. Wij komen hierop nader terug; voorloopig wordt dit belang van ondergeschikte betekenis geacht.

in de Naaml. Venn. aan de Directie,
in de Gemeente aan Burgemeester en Wethouders,
in de Provincie aan Gedeputeerde Staten,
in het Rijk aan den Ministerraad.

De vertegenwoordigers der verschillende groepen van belanghebbenden zouden inderdaad in hun taak te kort schieten, indien zij met de beheerscontrole resp. gedelegeerde beheerscontrole genoegen namen, omdat tot hun taak behoort eene zoodanige controle der naamlooze vennootschap enz., welke ook het beheer zelf omvat. Daartoe moet uiteraard niet, met negeering van alle beheerscontrole, eene andere volledige controle noodig zijn, maar alleen eene aanvulling der interne controle en het is nu deze aanvullende controle, welke met den naam externe controle dient te worden bestempeld.

Interne controle en Externe controle samen vormen: de controle in de onderneming, het publiek-rechtelijk lichaam enz.

Het verrichten dier aanvullende controle wordt, voor zoover zij ligt op comptabel en bedrijfs-economisch gebied, door belanghebbenden of dier vertegenwoordigers opgedragen aan den public-accountant, welke in dat geval dus externe public-accountantscontrole verricht.

Uit het voorgaande volgt, dat de accountant, die controleert in eene Naaml. Venn. namens de Directie dier onderneming, in eene Gemeente-instelling namens Burgemeester en

Wethouders.

in eene Provinciale instelling namens Gedeputeerde Staten en in eene Rijks-instelling namens den Minister in wezen gedelegeerde beheerscontrole, ergo interne controle verricht

Het onderteekenen van de jaarrekening der naamlooze vennootschap of der rekening en verantwoording van het publiek-rechtelijk lichaam door evenbedoelden controleur, ook al is hij een volledig bevoegd deskundige, is o.i. dan ook absurd en misleidend.

Zulk eene onderteekening kan nooit anders inhouden dan eene verklaring namens het beheer, dat de jaarrekening, de rekening en verantwoording, welke nota bene door het beheer zelf is opgesteld, juist is. Eene dergelijke verklaring wordt door het beheer, in zijne onderteekening ook reeds afgegeven. Het bovendien opnemen van eene verklaring namens dat beheer is derhalve absurd.

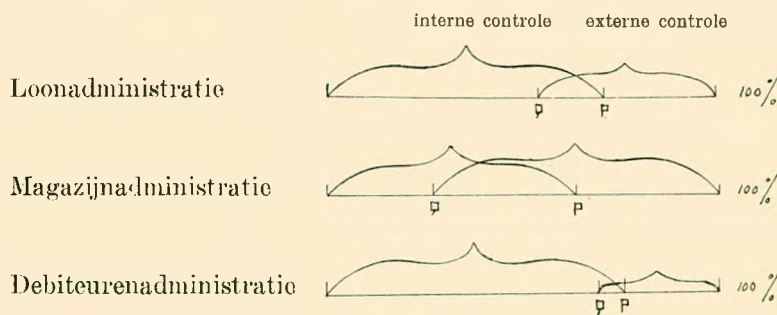
Uit de handteekening van een accountant onder de jaarrekening enz. lezen echter zij, die belang hebben bij het vermogen en/of de exploitatie eene zelfstandige verklaring van dien accountant, afgegeven op eigen gezag en buiten den invloed van het beheer. Daarom is zulk een onderteekening bovendien misleidend.

Indien wij hiervóór spreken van eene „aanvulling” der interne controle moet vooral niet gedacht worden, dat de bedoeling daarvan is, dat de externe controle begint precies op het punt, waar de interne controle eindigt. Evenmin kan gezegd worden „dat onderdeel is reeds intern gecontroleerd en behoeft dus niet verder gecontroleerd te worden”. De externe controle, te verrichten door een public accountant, dringt evenals de interne controle in alle geledingen van het bedrijf door, ontmoet dus telkens de interne controle. In ieder speciaal geval nu zal de public accountant ten aanzien van elk onderdeel der administratie hebben vast te stellen:

Welke grenzen zijne controle zal hebben resp. in hoeverre by zijne controle gesteund kan worden op de interne controle op-

dat, ten aanzien van het doel der totaal controle n.l. het vaststellen der juistheid eener administratieve verantwoording e.a., op de meest economische wijze 100% zekerheid wordt verkregen.

Onze bedoeling van de wisselwerking tusschen interne en externe controle kan op de volgende wijze worden weergegeven:



Uit deze voorbeelden kan blijken

- dat het eindpunt, waartoe de controle leiden moet *onbeweeglijk* is, omdat de totaalcontrole steeds geven moet 100% zekerheid (toleranties blijven daarbij buiten beschouwing, die zijn nu eenmaal inhaerent aan allen menschelijken arbeid);
- dat bij de technische uitvoering der controle eene wisselwerking bestaat tusschen de interne en de externe controle. Deze twee onderdelen der totaalcontrole zijn *beweeglijk* met elkaar verbonden;
- dat de meest economische wijze van werken medebrengt, den afstand tusschen de punten p en q zoo klein mogelijk te doen zijn.

Zowel op zich zelf beschouwd als in verband met het voorgaande, eischen deze conclusies eene nadere bespreking, temeer omdat daaruit de vraag voortvloeit: Mag de accountant, die externe controle verricht, bij zijn arbeid steunen op de interne controle? Naar onze meening moet deze vraag bevestigend worden beantwoord.

Sub a.

Het komt ons voor, dat deze conclusie slechts weinig toelichting behoeft. Waarom zou bij het organiseren van elk onderdeel in de onderneming wél getracht moeten worden tot het hoogst bereikbare resultaat te komen — wederom afgezien van toleranties — en waarom zou dit met de controle, welke in wezen evenzeer een onderdeel der totale organisatie uitmaakt, niet het geval moeten zijn? Dit ware toch onlogisch en in flagranten strijd met de beginselen der bedrijfs-economie.

Sub b.

Met deze conclusie houdt onmiddellijk de hierboven gestelde vraag verband: Mag de accountant, aan wien een stuk externe controle is opgedragen, steunen op de interne controle? Wij hebben die vraag bevestigend beantwoord, zouden echter nog verder willen gaan en zeggen, dat die accountant in vele gevallen *moet* steunen op de interne controle. Bij voorbeeld:

In al die gevallen, waar halffabrikaten, in allerlei stadia van bewerking, worden vernietigd, zonder dat de accountant daarbij aanwezig kan zijn. In eene Sigarettenfabriek worden jaarlijks duizenden sigaretten afgekeurd; hun aantal wordt op de desbetreffende fabrieksafdeeling intern gecontroleerd en daarna worden zij onmiddellijk vernietigd. Bij het berekenen van het verlies, ontstaan door dat afkeuren heeft de accountant eenvoudig de intern gecontroleerde hoeveelheden te aanvaarden. In diezelfde fabriek

moet een honderdtal gefabriceerde sigaretten een voor elk merk vastgesteld aantal grammen wegen. Uiteraard moet zulks doorlopend intern gecontroleerd worden en de accountant, die bevond, dat eene dergelijke interne controle ontbrak, zou toch zeker wel zorg dragen, dat zij werd ingesteld. Waarom? Omdat hij op die interne controle moet steunen bij zijne controle van het verbruik aan tabak. Door het regelmatig nemen van steekproeven zal de accountant zich er van overtuigen, dat bedoelde interne controle inderdaad effectief is en er op gesteund kan worden.

Bij de controle van een Kasboek met de kwitanties in eene industriële onderneming, zal de externe accountant — of zijn assistent — bij elke kwitantie er op hebben te letten,

dat het bedrag in cijfers gelijk is aan het bedrag in letters, dat het stuk behoorlijk gezegd is, enz.

dat de kwitantie voorzien is van de paraaf van een tot het afteekenen der kwitanties — en andere betalingsstukken — aangewezen chef.

Voor dit laatste punt is voor dien accountant van zeer veel beteekenis, omdat met die paraaf erkend wordt, dat het betalingsstuk ook inderdaad *kwijtingsstuk* is m.a.w. bedoelde paraaf stelt o.m. vast, dat de handtekening de kwitantie tot kwijtingsstuk stempelt. Van wien zal zulk eene bekrachtiging meer waarde kunnen hebben dan van den man, die ook in de correspondentie de handteekeningen voor zich ziet, waarschijnlijk den persoon van den onderteekenaar kent. Het zou toch onlogisch en absurd zijn, van den accountant te eischen, dat hij met zijne controle de kwijtingsbevoegdheid der handtekening dekt. Hij moet te dien aanzien steunen op controle, verriicht door of namens het beheer der onderneming d.i. op de *interne controle*.

Het blijkt o.i. uit deze voorbeelden — en zoo zijn er nog tientallen te geven — duidelijk, dat de externe controleur (het behoeft niet altijd en niet altijd alleen een accountant te zijn) steunen mag en in vele gevallen steunen moet op de Interne controle.

Zoals echter een verstandig mensch niet steunen zal op iets, zonder te weten, of het hem steun kan geven, zoo spreekt het vanzelf, dat bedoelde controleur zich op de wijzen, die hem goed dunkt, er van zal overtuigen, of de ingevoerde of in te voeren controle in elk speciaal geval en voor het doel, dat met de externe controle beoogd wordt, steun verdient en hoever die steun kan gaan. Bij dit laatste spelen technische en economische overwegingen een rol. Bij de toelichting van conclusie sub c zullen wij dit nog met een voorbeeld verduidelijken.

Sub c.

Zoals gezegd, heeft de externe controleur bij zijn arbeid — laten wij aannemen externe controle, te verrichten door een public-accountant — telkens opnieuw te beoordeelen, hoever hij met zijne controle van elk onderdeel moet gaan, hoever hij telkens voorbij het eindpunt der interne controle moet terug grijpen. Volgens deze conclusie moet de organisatie der administratieve verantwoording en der interne controle in de onderneming zoodanig zijn, dat bedoeld „terug grijpen” zoo weinig mogelijk het eindpunt der interne controle overschrijdt.

Nemen wij verder aan, dat ten aan aanzien van een bepaald onderdeel de door de Vergadering van Aandeelhouders eener N.V. aangestelde public-accountant uit kracht van eigen des-

kundigheid volledig tot oordeelen bevoegd is, b.v. bij de controle van het Inkoopboek met de facturen in een fabrieksbedrijf, waarvan hij reeds eenige jaren de administratieve controleert.

Deze controle is, in groote lijnen, te splitsen in

- a. eene controle van de ontvangen factuur met de gegeven order, d.w.z. gebruik maken van de externe correlatie,
- b. eene controle van het Inkoopboek met de facturen, waarbij de externe en interne correlatie beide een rol spelen.

Zowel de controle sub a, als sub b houdt echter meer in dan een machinaal vergelijken van cijfers enz.

Dit blijkt onmiddellijk, indien wij b.v. niet den afgegeven *orderbrief* beschouwen als de aanleiding tot het ontvangen van eene inkoopfactuur, maar de order zien als eene *wilsuiting* van het *beheer*.

Ten aanzien nu van o.a. de volgende, bij het geven van eene order voorkomende wilsuitingen,

het tijdstip van bestelling — hij seizoen-artikelen kan dit tijdstip b.v. geheel verkeerd gekozen zijn; het te laat uitvoeren van een ontvangen order, tengevolge van eene te late bestelling van onderdeelen daarvoor, kan een groot bedrag aan te vermijden kosten ten gevolge hebben gehad,

het bestelde kwantum — dit kan veel te groot geweest zijn, in verband met den aanwezigen voorraad en het verbruik,

het soort van artikel — past dit in het kader van het bedrijf?

den betaalden prijs — deze kan belangrijk afwijken van een vroeger betaalden prijs of van den prijs van gelijksoortige artikelen.

de wijze van boeking — bedragen, te beschouwen als uitgegeven ten laste van eene onderhouds-rekening, kunnen in het debet van eene rekening van actief zijn geboekt (hieronder zijn niet te begrijpen administratieve vergissingen).

heeft de interne controleur niet anders te doen dan na te gaan, of de wil van den beheerder is opgevolgd; de public-accountant behoeft daarentegen zijn oordeel, voor zoover dat tot uiting komt tegenover zijne opdrachtgevers, *niet* aan dezen wil ondergeschikt te maken.

Oogenschijnlijk zou bovenbedoelde controle dus volledig door den externen, door aandeelhouders benoemden, public-accountant moeten geschieden.

Hierbij dient echter het volgende in aanmerking te worden genomen:

- 1°. dat het met het beheer toch wel heel treurig gesteld zou zijn, indien het de wil van den beheerder ware, dat goederen niet op tijd of niet in juiste kwantums worden besteld, dat verkeerde artikelen worden gekocht of te hooge prijzen worden besteed resp. dat hij niet in kennis wordt gesteld van ten deze gemaakte of — wat van veel meer belang is — *te maken fouten*;
- 2°. dat het van het allergrootste belang is, dat zulk eene fout, indien zij eenmaal begaan is, *zoo spoedig mogelijk* ter kennis van het beheer wordt gebracht, niet alleen, omdat zij vermoedelijk dan nog te herstellen valt, maar stellig ook, omdat de oorzaak der fout vrijwel steeds dieper ligt dan op het eerste gezicht zou schijnen en het zeer moeilijk, zoo niet onmogelijk wordt de oorzaak nog op te sporen, indien zulks niet onmiddellijk is geschied. Het kennen der oorzaak is, dikwijls veel meer dan het gevolg der gemaakte fout, voor het beheer van belang en vooral het *tijdig* kennen der oor-

zaak, opdat zoo noodig ook *tijdig* en *te juister plaatse* kan worden ingegrepen; ⁵⁾

- 3°. dat het vrijwel uitsluitend met behulp van de *interne controle* mogelijk is, om een met den noodigen spoed werkend systeem van fouten-berichtgeving te verkrijgen; het constateeren eener fout door den externen controleur zal, omdat zijne controle steeds meer of minder geruimen tijd achteraf komt, voor het opsporen der oorzaak veelal te laat zijn;
- 4°. dat bedoeld systeem van fouten-berichtgeving, hetwelk niet alleen administratieve, maar tevens en vooral bedrijfs-technische fouten moet omvatten, logisch moet aansluiten aan de *totale* interne controle in die onderneming d.w.z. dat eene fout, welke in de eene afdeling niet wordt geconstateerd of waarvan verzuimd mocht zijn mededeeling te doen, door het desbetreffende bericht van eene andere afdeling op de eene of andere wijze toch aan het licht komt. Van de door eerstbedoelde afdeling ten deze gemaakte fout wordt eveneens bericht gegeven;
- 5°. dat het organiseeren — in zijn vollen omvang — der interne controle in overleg met den externen controleur is geschied.

De interne controle moet en kan daarom in normale gevallen — en daarvan moeten wij toch uitgaan — ter aanzien van het tijdstip van bestelling, het bestelde kwantum, het soort van artikel en den betaalden prijs praktisch *minstens* parallel loopen met de externe controle d.w.z. de interne controle moet zoodanig zijn georganiseerd, dat de externe controleur, van zijn standpunt van beoordeeling, geen andere feilen aan het licht kan brengen dan die, welke ingevolge den wil van den beheerder door middel van de interne controle ter kennis van hem en van den *externen controleur* gebracht moeten worden. Laatstgenoemde heeft zich — en hier overschrijdt nu de externe controle het eindpunt der interne controle — er regelmatig van te vergewissen, dat de interne controleur toeziet, dat de besluiten en instructies van het beheer, neergelegd in algemeene en speciale voorschriften, nauwgezet worden opgevolgd.

Een geheel ander geval van overschrijding van het eindpunt der interne controle door de externe controle kan zich voordoen bij „de wijze van inboeking”. Ook al zou de controle van het Inkoopboek met de facturen intern zijn verricht, kunnen wij ons geen geval indenken, waarbij de public-accountant om *die* reden bij bedoelde controle zou steunen op de interne controle. En dat niet, omdat deze controle op zich zelf zooveel belangrijker is dan de hiervoor besprokene of omdat het de wil van den beheerder zou zijn, dat het met dit onderdeel niet zoo nauw behoef te worden genomen, maar, omdat de factuur en de wijze van boeking daarvan als 't ware een knooppunt vormt in de, als een organisch geheel te beschouwen, administratieve verantwoording der onderneming.

In de factuur zelf culmineeren de diverse wilsuitingen van het beheer, zoodat zij, aangevuld met de fouten-berichten der interne controle, voor den public-accountant het gegeven is, om te kunnen constateeren,

in de eerste plaats, *dat* de wil van het beheer inderdaad

⁵⁾ Het koopen van onderdeelen voor eene uit te voeren order in eene machinefabriek tegen relatief te hoogen prijs door de Inkoopafdeeling kan b.v. veroorzaakt zijn door onachtzaamheid van den chef der Teekenkamer, doordat deze niet heeft gezorgd, dat bepaalde teekeningen tijdig gereed waren.

gericht *blijft* op het uitsluitend behartigen der belangen van de onderneming (aanvulling der interne controle) in de tweede plaats, of de hiervoor besproken interne controle ten deze niet aan effectiviteit inboet (overschrijding der interne controle)

(of b.v., al of niet met goedkeuring van den beheerder, artikelen gekocht zijn, welke buiten het kader van het bedrijf vallen, en of de interne controle dit feit, in het tweede geval, al of niet ter kennis van den beheerder en den public-accountant heeft gebracht, komt door de controle der inkoopfacturen e.a. aan het licht).

Verder wordt bij de boeking der factuur in het Inkoopboek de basis gelegd voor het verband (interne correlatie) tusschen de Hoofd-administratie en

de Magazijn-verantwoording,
de Kostprijs-administratie, (nacalculatie)
de Crediteuren-administratie,
de Onkosten-administratie, enz.

terwijl de public-accountant ten slotte hier niet kan steunen op de interne controle,

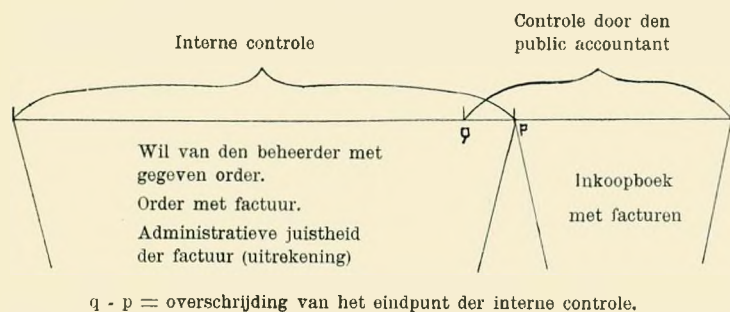
omdat elke factuur aanleiding geeft tot een hulpboekpost, *alle* hulpboek-posten van een afgelopen boekjaar, samen met de cijfers der vorige balans, de Jaar-Proefbalans vormen en deze Jaar-Proefbalans weder de basis is bij het samenstellen der Jaarrekening. ⁶⁾

Wij zijn er van uitgegaan, dat het vaststellen van de juistheid der jaarrekening tot de taak van den namens aandeelhouders (dus extern) controleerenden public-accountant behoort. Het zelfstandig vaststellen van de juistheid der „wijze van boeking” moet dus ook tot die taak behooren.

Het zou ons in dit verband te ver voeren, eene bespreking te geven van het belang van bovenbedoelde interne correlatie voor den public-accountant als hulpmiddel bij de technische uitvoering zijner controle. Het komt ons echter zonder meer als van zelf sprekend voor, dat hij, teneinde van dat hulpmiddel gebruik te *mogen* maken, zich stellig van de juistheid der basis daarbij overtuigd moet hebben, ergo de controle van het Inkoopboek met de facturen zelfstandig moet hebben verricht.

Indien de controle van het Inkoopboek met de facturen reeds intern heeft plaats gevonden zou, omdat de public accountants deze controle eveneens moet verrichten, de overschrijding van het eindpunt der interne controle door de externe controle zeer groot zijn en de samenwerking tusschen interne en externe controle op zeer oneconomische basis berusten. Eene efficiënte organisatie der *totaal-controle*, welke inhoudt, dat de te verrichten arbeid zoodanig wordt verdeeld, dat de interne en externe controle, elkaar aanvullend, *samen* 100% zekerheid geven, dat de medegedeelde uitkomsten juist zijn resp. dat in de Jaarrekening (of rekening en verantwoording) met daarbij behorende mededeelingen eene juiste voorstelling van zaken wordt gegeven, brengt hier derhalve mede, dat de controle van het Inkoopboek met de facturen *niet* intern, doch *uitsluitend* door den externen controleur wordt verricht. Bedoelde oneconomische overschrijding vindt dan niet plaats. Het verband tusschen de interne en de externe controle in het besproken voorbeeld kan als volgt worden weergegeven:

⁶⁾ Zie ook ons artikel „Een en ander omtrent het vastleggen van Hulpboek-Totalen” in het October-nummer 1928 van dit blad.



Het maakt ons inziens voor den externen controleur, ten aanzien van zijne verantwoordelijkheid, geen verschil of de interne controle al dan niet onder leiding staat van een volledig bevoegd deskundige. Eerstgenoemde blijft tegenover zijn opdrachtgevers verantwoordelijk voor de meerbedoelde 100% zekerheid en binnen de grenzen van zijn eigen deskundigheid kan van overdracht van verantwoordelijkheid geen sprake zijn. Indien de interne controle echter logisch past in het totale controle-systeem behoeft de verantwoordelijkheid voor controle-arbeid, door eigen personeel der onderneming of van het publiek-rechtelijk lichaam verricht, den externen controleur geen enkele zorg te baren. Het aanwezig zijn van een volledig bevoegd deskundige, als leider der interne controle, zal de taak van den externen controleur wél zeer veel kunnen vergemakkelijken, omdat die, beter dan een niet-deskundige zal kunnen samenwerken, om een logisch systeem van *totaal controle* op te bouwen. Te dien aanzien maakt het dus wel dègelijk verschil. Dit verschil komt echter hoofdzakelijk ten goede aan de onderneming of het publiek-rechtelijk lichaam, omdat het niet zoo zeer de technische dan wel de economische zijde der kwestie raakt

Zooals gezegd in noot 4, is in de bespreking tot hier het belang van beheerders bij het vermogen en/of de exploitatie der onderneming van ondergeschikte beteekenis geacht, m.a.w. er is feitelijk alleen gedacht aan groote ondernemingen, in den N.V. vorm, met een grooten kring van belanghebbenden — waartoe niet alleen aandeelhouders, maar ook crediteuren, obligatie-houders enz. zijn te rekenen — en tevens aan publiek-rechtelijke lichamen, waarbij het belang van beheerders inderdaad steeds van ondergeschikte beteekenis is te achten. Dat wij van dit standpunt zijn uitgegaan is op zich zelf duidelijk, omdat de interne controle alleen in dergelijk soort ondernemingen en lichamen een belangrijke rol speelt bij het organiseren der totaal-controle.

Er is echter nog een andere kant aan de kwestie; vele ondernemingen — en lang niet altijd de kleinste — worden gedreven door een alleen handelend koopman of vennootschap onder een firma, in andere gevallen is de directeur eener N.V. tevens eenig aandeelhouder. Deze gevallen geven geen enkele aanleiding tot het formuleeren van uitzonderingen. De public-accountant, aan wien de controle van zulk eene onderneming wordt opgedragen door belanghebbenden, die tevens de beheerders zijn, verricht inderdaad „interne controle” (wij hebben die hiervóór genoemd „interne public-accountants-controle”).

Indien in eene dergelijke onderneming dan bovendien een „extern” public-accountant, tot het verrichten van permanente controle, wordt benoemd, door de crediet-gevende bank b.v., kan het niet uitblijven, of de overschrijding van het eindpunt der interne controle door de externe controle moet heel groot zijn. De samenwerking tusschen interne en externe controle komt dan op een zeer on-economische basis te rusten en het logische resultaat daarvan is, dat aan den accountant, die door het beheer is benoemd, verzoekt wordt, zich terug te trekken.

Hoewel wij meenen in het vorenstaande het begrip „Interne Contrôle” vrij uitvoerig te hebben behandeld, zouden wij niet gaarne beweren, dat alles, wat omtrent dit belangrijke onderwerp te zeggen valt, nu ook gezegd is. Indien dit artikel echter slechts een weinig kan bijdragen, om onder de collega's een-vormigheid van opvatting omtrent gezegd begrip en wat zich daarom heen groepeerd te verkrijgen, is onze moeite niet tevergeefs geweest.

C. HARTOG

DE NIEUWE WET OP DE NAAMLOOZE VENNOOTSCHAP EN DE ACCOUNTANT

De toon van het naschrift op mijn artikel in No. 8 belet mij het vervolg op dat artikel, dat ik in de pen had, in dit blad te publiceren.

Het naschrift zelf geeft mij aanleiding tot de volgende opmerkingen:

1. Volkomen overeenkomstig de feiten heb ik geconstateerd, dat in de Eerste Kamer de meerderheid van hen, die de kapitalistische productiewijze van onzen tijd de beste achten, *legen* het wetsontwerp hebben gestemd. Niet ik schoot dus in objectiviteit te kort.

2. De redactie zwijgt over de houding van den accountant tegenover de one-man-societies. Zij moge bedenken, dat men problemen niet oplost door ze te ignoreeren.

3. Ik heb op de psyche der massa — speciaal in tijden van crisis — een anderen kijk dan de redactie. De ervaring leert, dat waar gevaar dreigt de massa rade- en redeloos is. Ontijdige publicatie van den toestand *kan* dan ook in zulke tijden in strijd zijn met het ware belang van gemeenschap, aandeelhouders en crediteuren. Mijn voorbeelden dienden alleen om te doen uitkomen, dat besturen van groote ondernemingen zulks erkennend, het tot hun plicht rekenden dienovereenkomstig te handelen en dat het resultaat die handelingen heeft gerechtvaardigd.

4. Ik constateer met genoegen, dat de schrijver van het naschrift het arbitraire karakter van de winstrekening en dus ook van de balans erkent. Dit arbitraire karakter nu deed het mij wenschelijk schijnen, juist omdat óók in de nieuwe wet geen normen, geen voorschriften gegeven zijn, noch omtrent de waarde-bepaling — zooals in de Duitse wet — noch omtrent den vorm — zooals in de Belgische wet — in overweging te geven in de statuten bepalingen op te nemen, die dat arbitraire karakter bepalen.

De woorden „moeten ze dienen, om hem (den accountant) aan een formeele bescherming te helpen tegen de bepalingen der wet”, wil ik aanvaarden als middel om een dier zelf-verheerlijkende phrasen te lanceren, die sommige artikelen in accountantsbladen voor niet-vakgroepen soms minder genietbaar maakt. Ik mag toch niet aannemen, dat het den schrijver van het naschrift ontgaan is, dat bij die *statutaire* regeling de Minister van Justitie zijn invloed kan geldend maken.

Gegeven het feit, dat de bedrijfsleider op de toekomst vaak een anderen kijk heeft dan de accountant, blijf ik mijn advies juist achten, óók als grondslag van de regeling van de aansprakelijkheid van directie, commissarissen en accountant.

5. De verdachtmaking, dat ik geleerd zou hebben, zich te stellen buiten de wet en te handelen in strijd met de goede trouw, is den schrijver zeker bij vergissing uit de pen geslipt. Anders is ze eenvoudig onbehoorlijk.

Ik sprak van voorschriften, die de wet niet kent en dus nooit iets anders kunnen zijn, dan interne regelingen, die gewijzigd kunnen worden door dezelfde organen, die ze schiepen. Overigens constateer ik, dat alle voorschriften — zelfs wettelijke —