

has been exercised in accordance with sound accounting principals consistently followed by the company.

It is pointed out that even with correct factual data at the base, the possibility of accounting errors and mispresentations is so great as to warrant an independent review."

Het rapport van de Amerikaansche commissie geeft blijk van een diepgaande studie van deze materie, waarbij in tegenstelling met de Nederlandsche voorstellen, zooveel mogelijk de nadruk is gelegd op meerdere openbaarheid.

De Nederlandsche voorstellen lieten de uitvoering van de controle geheel over aan het inzicht van den accountant; de circulaire No. 865 van de Vereeniging vermeldde slechts” waarbij de accountants zich tot taak zien gesteld de beoordeeling van de laatst opgemaakte balans en de beoordeeling van de wijze van beheer der door cliënten aan de leden toevertrouwde fondsen."

De Amerikaansche maatregelen gaan te dien opzichte veel verder en we mogen constateeren dat de bestudeering van de instructies voor de accountants, welke het resultaat is van de samenwerking tusschen de Public Examining Board en accountants, een degelijke leidraad vormt voor de controle in deze soort bedrijven, alsmede ter beoordeeling van de waarde van een dergelijk onderzoek, in verband met de verantwoordelijkheid van den accountant.

Met *Prof. Limperg* gelooven wij, dat de oorspronkelijke voorstellen van de Vereeniging geen aanvaardbare basis beteekende voor de medewerking van public accountants aan de uitvoering van deze taak, doch wij meenen eveneens, dat wanneer de Vereeniging nieuwe voorstellen mocht beramen om te komen tot een verplichte controle bij haar leden, de maatregelen in Amerika een leidraad kunnen zijn, voor het scheppen van een deugdelijke basis voor deze controle.

SPECIMEN VAN EEN ALGEMEENE INSTRUCTIE VOOR DE ASSISTENTEN, MET TOELICHTING

door *P. J. H. J. Bos*

I. INSTRUCTIE

A. *Leiding werkzaamheden*

De assistenten verrichten bij elke controle de werkzaamheden, zooals deze zijn omschreven in het werkplan, hetwelk zich in het controle-dossier moet bevinden. Voorzover geen firmant bij de controle aanwezig is, en meerdere assistenten gelijktijdig werkzaamheden voor een controle of onderzoek verrichten, heeft de daartoe door de firmanten aangewezen assistent de leiding. Deze heeft dan de taak de te verrichten werkzaamheden over de assistenten te verdeelen, zoo noodig in overleg met den desbetreffenden firmant en op de uitvoering van deze werkzaamheden toe te zien. Hij is tevens belast met het afwerken van de aantekeningen en het inwinnen van informaties bij het personeel.

De onder hem werkzaam zijnde assistenten mogen alleen aantekeningen afwerken of inlichtingen inwinnen, met zijn toestemming.

Besprekingen met de directie of het inwinnen van informaties bij de directie van door ons gecontroleerde zaken mogen *alleen* met toestemming van den firmant geschieden.

B. Dossier

Van elke contrôle wordt voor elk jaar een dossier ingericht. De assistenten noteeren alle door hen geconstateerde verschillen en verzamelde gegevens in dit dossier.

Ook indien verschillen direct opgehelderd worden is het noodzakelijk hiervan aanteekening te maken en de verklaring van het verschil hiernaast te vermelden.

Elk nieuw aangelegd dossier moet onmiddellijk worden genoteerd door den daarvoor aangewezen bediende.

Op den omslag wordt het nummer van het dossier vermeld.

De lijsten met aanteekeningen, de lijsten, waarop verzamelde gegevens worden vastgelegd, enz. worden direct in het dossier ingeschreven. De leidende assistent moet er op toezien, dat geen lijsten aanwezig zijn, die nog niet zijn ingeschreven.

De inrichting van het dossier wordt voor elke contrôle vooraf met den desbetreffenden firmant besproken. In het algemeen zal de inrichting van het dossier bij regelmatige contrôles als volgt zijn:

- I. Vaste Jaarlijsten.
- II. Jaarlijsten.
- III. Journaalstaten.
- IV. Contrôle.
- V. Balansdossier.

De sub-dossiers worden genoteerd op den omslag van elk dossier. Op dossier en sub-dossier worden vermeld de naam van de gecontrôleerde zaak en het jaar van contrôle resp. onderzoek.

Op de lijsten en staten, die in de sub-dossier worden opgeborgen, moeten in de rechter bovenhoek vermeld worden de naam en het jaar van de contrôle, zooals deze op den omslag van het dossier voorkomt. Links boven is, of wordt, geschreven de naam van ons kantoor.

Voorts moet links boven in Romeinsche cijfers worden aangegeven het nummer van het sub-dossier en hieronder in gewone cijfers het volgnummer, waarop deze lijst is ingeschreven. Op de aanteekenlijst wordt vervolgens vermeld het onderdeel, waarop deze lijst betrekking heeft, bv. „Kasboek”, „Bankboek”, „Inkoopboek” enz.

Deze zelfde omschrijving komt dus voor op den omslag van het sub-dossier, achter het desbetreffende nummer.

Komen voor één onderdeel meerdere lijsten, dan worden deze genummerd door a, b, c, d, enz. achter het nummer van de lijst te vermelden en wel als volgt:

Wordt een tweede lijst in gebruik genomen, dan vermeldt men op de eerste a/b en op de tweede b. Bij het openen van een derde lijst plaatst men op de eerste lijst een c bij en op de tweede achter de b een c. Bij verdere lijsten dienovereenkomstig.

Voorzoover het dubieus is in welk sub-dossier een bepaalde lijst moet worden ingeschreven, moet dit den leidenden assistent worden gevraagd.

In het dossier „Vaste Jaarlijsten” moet zich bevinden:

- a. Beschrijving administratie.
- b. Werkplan.

Indien het gewenscht is lijsten naar een ander dossier (bv. het volgend jaar) over te brengen, wordt op de desbetreffende lijst een) geplaatst om het oude nummer (sub-dossier en volgnummer) en hiernaast het nieuwe nummer vermeld, waarop de lijst thans wordt ingeschreven. Op den omslag van het sub-dossier, waarin deze lijst oorspronkelijk was

ingeschreven, moet worden vermeld, waarheen deze lijst thans is overgebracht.

Het is den assistenten uitdrukkelijk verboden reeds ingeschreven lijsten te vervangen of te vernietigen (overschrijven enz.) zonder toestemming van den desbetreffenden firmant. Ook het afgeven van lijsten of het ter inzage geven van lijsten aan derden mag alleen geschieden na uitdrukkelijke toestemming van een der firmanten. Indien inzage van een lijst door directie of personeel van de gecontroleerde onderneming wordt gevraagd, kunnen de assistenten zich op deze instructie beroepen.

C. Contrôle dossier

Periodiek moeten de dossiers worden gecontroleerd, of alle lijsten aanwezig zijn. Van eventueel ontbrekende lijsten wordt een aantekening gemaakt, welke den desbetreffenden firmant onmiddellijk wordt doorgegeven.

D. Te verrichten werkzaamheden

De assistenten moeten de opgedragen werkzaamheden verrichten, zooals is aangegeven in het werkplan van de desbetreffende controle (onderzoek) resp. in deze algemeene instructie en mogen hiervan onder geen enkele voorwaarde afwijken zonder toestemming van den firmant. Indien naar hun oordeel aanvulling, bekorting of wijziging gewenscht is, maken zij hiervan een aantekening in het dossier en bespreken de aantekening met den leidenden assistent. Deze geeft de aantekening, van zijn opmerkingen voorzien, door aan den firmant. Indien deze met de voorgestelde wijziging accoord gaat en de desbetreffende aantekening parafeert, wordt het werkplan voor de toekomst dienovereenkomstig gewijzigd.

E. Aantekening verrichte werkzaamheden en bestede tijd

De volgens het werkplan te verrichten werkzaamheden worden genoteerd op een werkrooster. Zoodra van een onderdeel van een controle een periode klaar is, wordt zulks op dit rooster genoteerd, met vermelding van de datum en gecontroleerde periode en plaatst de assistent een paraaf op dit werkrooster.

Daarnaast wordt voor elke controle (onderzoek) in het dossier een urenlijst ingeschreven, waarop per assistent per dag worden genoteerd de door hem aan deze controle gewerkte uren per onderdeel van het werkplan. De leidende assistent wijst, indien meerdere personen aan deze controle werken, aan, wie deze lijst moet bijwerken.

Voorts moet elke assistent op het eind van iedere maand een lijst inleveren, waarop hij per dag en in totaal aangeeft het aantal uren, hetwelk hij aan iedere controle heeft gewerkt. De indeeling van deze lijst (14 kolommen-staat) is als volgt:

Assistent:	Maand	19...		
	<i>Controles</i>			
dd.	Totaal	A 1939	B 1939	C 1938
	uren			
1/9	
2/9	
	

Deze lijst moet vóór den 3en van de daarop volgende maand zijn ingeleverd bij den hiertoe aangewezen bediende.
Werkrooster en urenlijst dienen geregeld bij te zijn.

F. Vastlegging gegevens

Bij het contrôleeren van dagboeken, hulpboeken enz. dienen alle gecontrôleerde gegevens, hetzij in totaal, hetzij in detail, te worden vastgelegd vóór deze boeken worden teruggegeven.

In het algemeen kan de vastlegging van de cijfers bij contrôle van hulpboeken, waarbij een geheele periode (bv. maand) klaar is gekomen, geschieden door de eindcijfers vast te leggen op de Journaalstaten. Heeft men bij het vertrek of indien een bepaald boek moet worden afgegeven slechts een gedeelte behandeld, dan moet een tusschenstelling worden gemaakt en deze worden vastgelegd vóór het boek wordt afgegeven.

Indien de bewijsstukken alphabetisch zijn opgeborgen en het niet doenlijk is in één contrôle-zitting een geheel te verkrijgen, dan moet te dien aanzien aan den firmant nadere instructie worden gevraagd, welke instructie dan onderdeel uitmaakt van het werkplan.

Bij de contrôle van dagboeken (debiteurenboek, crediteurenboek enz.) dienen eveneens de gegevens te zijn vastgelegd, alvorens de boeken worden afgegeven. In het algemeen zal dit kunnen geschieden door de door het personeel opgemaakte saldijlisten zolang onder zijn berusting te houden tot men gereed is en het totaal kan vastleggen.

Onder geen enkele omstandigheid mag van deze eisch (simultaneïteit van contrôle) worden afgeweken. Heeft men hierbij moeilijkheden en vindt men in het werkplan geen aanwijzing voor de oplossing hiervan, dan moet dit met den desbetreffenden firmant worden besproken.

G. Maken aantekeningen

Van alle geconstateerde verschillen, ontbreken van stukken, opmerkingen betreffende de juistheid van boekingsposten e.d. wordt op de daartoe ingerichte aanteekenlijst een aantekening gemaakt.

Deze aantekeningen dienen met zorg te worden gemaakt. Zij moeten beknopt zijn, doch volledig, waarbij er op dient gelet te worden, dat het mogelijk moet zijn de boekingspost of het bewijsstuk onmiddellijk weder op te slaan. De reden, waarom de aantekening wordt gemaakt, dient hieruit te blijken.

H. Afwerken aantekeningen

De leidende assistent is belast met het afwerken van de aantekeningen, voorzoover het betreft administratieve verschillen. Hij vermeldt hier toe naast de aantekening de verklaring van het verschil resp. de wijze waarop de correctie is doorgegeven en de wijze, waarop deze post is gecorrigeerd door het personeel van de desbetreffende zaak. Zijn er meerdere aantekeningen op één post betrekking hebbende, dan verwijst hij bij de aantekeningen naar elkaar door vermelding van het sub-dossier, waarin de desbetreffende lijst is ingeschreven, het volgnummer van de lijst en van de aantekening, bv. Zie IV — 12 — 3. Indien de aantekening hiermede is afgedaan, plaatst hij een streep met paraaf in de laatste kolom van de aanteekenlijst.

Aantekeningen betreffende voorstellen tot wijziging van de administratie of die critiek inhouden op het gevoerde beheer (of op bepaalde transacties) mogen door de assistenten alleen worden besproken met personeel of directie na toestemming van den desbetreffenden firmant.

I. Gebruikte teekens

Bij de contrôle van de verschillende onderdeelen van de administratie worden de volgende teekens gebruikt:

a. In de hulp- en dagboeken bij het checken met:

bewijsstukken (inkoopfacturen, kwitanties enz.)	✓
met een hulpboek	>
met een dagboek	
met een kasboek	—
met correspondentie	c
met rekening-courant	c

Het eerst geplaatste teeken dient vlak voor het bedrag te worden geplaatst. De teekens moeten duidelijk zijn, doch niet grooter dan noodig is.

De bewijsstukken worden, nadat de desbetreffende posten hiermede zijn gecontroleerd, op de voorgeschreven wijze geroyeerd, n.l.:

facturen, banknota's enz. streep onder datum, nummer en naam van de zaak, waarop zij zijn uitgeschreven, paraaf door het bedrag.

Streep onder Grootboekrekening en contrôle-stempel, ten teeken, dat aan deze gegevens de vereischte aandacht is besteed.

Kwitanties. Streep onder nummer en naam zaak. Paraaf door cijfer bedrag en golfstreep door een bedrag in letters. ✓ door handteekening.

Indien een totaal is nageteld, wordt voor dit totaal-bedrag een \wedge geplaatst. Bij dwarstelling $>$. Bij transporten wordt eveneens \wedge geplaatst voor het bedrag, ten teeken, dat dit bedrag is vergeleken.

Voor de eindtelling wordt een paraaf geplaatst.

Bij het overnemen van bedragen op den journaalstaat of vergelijking met het grootboek wordt onder of achter het bedrag \vee geplaatst.

Indien bij een contrôle met bewijsstukken bescheiden ontbreken, worden de openstaande posten in het hulpboek of dagboek genoteerd op een verzamel-aanteekening bv. „Ontbrekende facturen”. Voor deze posten wordt hetzelfde teeken geplaatst als wanneer het bewijsstuk wel was gezien. Bij de afwerking van deze aanteekeningen worden de alsnog getoonde bewijsstukken op de gewone wijze geroyeerd.

Indien van posten geen bewijsstukken kunnen worden verwacht, dan worden deze beoordeeld. Voor kleine bedragen wordt dan een \cdot geplaatst. Voorzoover men van dergelijke posten een aanteekening maakt zet men een a voor het bedrag.

Voorzoover afwijkende teekens worden voorgeschreven, zijn deze in het werkplan vermeld.

J. Algemeene opmerkingen

Indien assistenten op kantoor van een cliënt werkzaam zijn, moeten zij zich houden aan de werktijden, voor ons kantoor voorgeschreven, tenzij, in verband met de kantooruren bij dien cliënt door den desbetreffenden firmant een andere werktijd is vastgesteld.

In geval van verzuim door ziekte of anderszins moet tijdig een bericht naar kantoor worden doorgegeven. De leidende assistent zal bij elke contrôle tevens alle afwijkingen van den voorgeschreven werktijd van de onder hem werkende assistenten, doorgeven naar kantoor.

Voorzoover assistenten werkzaamheden buiten de stad verrichten, moeten zij de door hen betaalde reiskosten (spoorkaartjes, nota hotels, lunch enz.) wekelijks op een afzonderlijke nota declareeren. Deze reis-declaratie moet een specificatie geven van het gedeclareerde bedrag. Eventueele bewijsstukken (nota's hotels enz.) moeten aan de declaratie worden gehecht.

30 November 1939.

Deze instructie is strict persoonlijk en moet bij het eindigen van het dienstverband worden ingeleverd.

II. TOELICHTING

Inleiding

Het geven van een algemeene instructie is gebaseerd op de overweging, dat het voor een accountant, die een deel van de voor een onderzoek vereischte werkzaamheden door een assistent doet uitvoeren, gewenscht is, deze werkzaamheden schriftelijk aan te wijzen en zich van de deugdelijkheid der uitvoering te overtuigen.

Deze schriftelijke aanwijzing is uit den aard der zaak niet beperkt tot een algemeene instructie, maar omvat allereerst de samenstelling van een voor elke contrôle of onderzoek verschillend contrôle — resp. werkplan. Hierin zullen in details zijn omschreven de voor de vervulling van de betreffende opdracht noodzakelijke werkzaamheden, benevens een aanwijzing, welk deel daarvan door de assistenten moet worden verricht.

Daarnaast is het echter gewenscht, teneinde, voor zoover mogelijk, uniformiteit bij de verschillende contrôles te bereiken, een voor alle gevallen geldende instructie samen te stellen. Zij bevat de complete aanwijzingen en voorschriften, door de assistenten bij de uitvoering der werkzaamheden in acht te nemen. Men heeft de gelegenheid speciaal die richtlijnen te accentueeren, waarvan, naar praktische ervaring, de assistenten de neiging hebben af te wijken, omdat zij vaak het belang van bedoelde voorschriften niet ten volle vermogen in te zien.

Het is mij bekend, dat niet alle leden van het Ned. Inst. van Accountants met de in het voorgaande ontwikkelde gedachtengang accoord gaan. Enkelen weten de waarde van werkplan en algemeene instructie niet naar waarde te schatten, terwijl anderen alleen voor groote kantoren de wenschelijkheid zullen toegeven.

Naar mijn meening is het vooraf vaststellen van een werkprogram reeds gewenscht voor een accountant, die geheel in eigen persoon, zonder assistenten, de contrôle uitvoert; zoodra hij met assistenten gaat werken, is zulks noodzakelijk.

De uit een oogpunt van efficiency en uniformiteit samengestelde algemeene instructie vormt met het werkprogramma tezamen een geheel, waarop de contrôle-arbeid steunt. Zonder deze basis kan, waar meerdere personen aan één taak samenwerken, de zoo noodzakelijke éénheid nimmer verkregen worden en zal de accountant dus moeilijk de verantwoordelijkheid, die hij uitsluitend op den grondslag van de verrichte werkzaamheden te dragen heeft, kunnen aanvaarden. Dit brengt tevens mede, dat in de algemeene instructie, waarin een deel van de organisatie van het accountantskantoor is vastgelegd, de voorschriften dusdanig moeten zijn, dat de accountant de mogelijkheid schept, om zich van de deugdelijkheid van de uitvoering der werkzaamheden door de assistenten te overtuigen.

Op de verschillende onderdeelen van de onderstaande algemeene instructie, zooals deze op ons kantoor in gebruik is, volgen thans eenige toelichtende opmerkingen.

A. *Leiding Werkzaamheden*

De centrale plaats dient het werkplan in te nemen, waarnaar hier dan ook verwezen wordt.

Met het oog op het feit, dat vele contrôle-werkzaamheden geschieden, zonder dat de accountant zelf tegenwoordig is, is aanwijzing van een leidenden assistent gewenscht. Wanneer, wat aanbeveling verdient, in vaste „ploegen” wordt gewerkt, is vanzelf vastgelegd wie als zoodanig zal optreden. Het karakter van organisch geleide werkgemeenschap, blijft dan gewaarborgd. De laatste alinea van het onder A vermelde voorkomt,

dat de leidende assistent, zijn taak en bevoegdheden overschrijdende, zich op een terrein begeeft, hetwelk uitsluitend den accountant is voorbehouden.

B. Dossier

Alle lijsten, tijdens een controle aangelegd, behooren ter kennis van den accountant te komen, waartoe zij zich steeds in het controle-dossier moeten bevinden. Het werk zelf wordt door de juiste inrichting der dossiers aanzienlijk vergemakkelijkt en deze zijn voor den accountant absoluut onontbeerlijk om zich op de hoogte te stellen van en controle uit te oefenen op de verrichte werkzaamheden. Latere inlichtingen kunnen aan de hand van het dossier zeer eenvoudig gegeven worden, waardoor reeds bij voorbaat voor de eigen verantwoording steunpunten gevormd zijn.

Iedere controle stelt natuurlijk haar bijzondere eischen aan de inrichting van dossier, maar de algemeene principes, zooals in de „Instructie” zijn gegeven, behooren in acht genomen te worden. Men streve hier dus naar eenheid.

Een hoogst belangrijke taak voor den accountant is het systematisch afwerken der aantekeningen, door de assistenten samengesteld. Het is een middel tot controle op de wijze van werken, zooals in het controle-plan is voorzien. Zonder zelf technisch controle-werk te hebben verricht, vormt hij zich toch een volledig beeld, omdat alle bijzonderheden en afwijkingen te zijner kennis komen. Leemten in het controle-plan kunnen niet verborgen blijven, terwijl uit omvang en aard der gemaakte fouten vaak conclusies van groote draagwijdte getrokken kunnen worden.

In het bijzonder dient gelet te worden op eventueele, als gevolg van de controle, aangebrachte correcties. De ervaring heeft namelijk geleerd, dat een vrij groot percentage der correcties, hetzij door assistenten, hetzij door personeel van de gecontroleerde zaak, onjuist wordt aangebracht.

Een strenge systematiek bij de samenstelling en afwerking der aantekeningen is menigmaal een middel tot aanwijzing van fraude geweest.

Zooals uit de instructie blijkt, wordt een groot deel der aantekeningen door den leidenden assistent afgewerkt. Het is duidelijk, dat deze afwerking door den accountant met de grootste nauwgezetheid dient te worden nagegaan. Hij heeft hier een voortreffelijken toetssteen voor de beoordeeling van de kwaliteit der arbeidsprestatie der assistenten, o.a. wat aangaat accuratesse, kennis, inzicht en ervaring. Logisch past in dit verband het verbod om de inschrijving van lijsten na te laten, ze te vernietigen of te vervangen.

De aantekeninglijst is een document, uitsluitend voor den accountant bestemd. De aantekeningen moeten noodzakelijk vaak naar inhoud en vorm, b.v. door de daarin geuite critiek, minder geschikt zijn, om door den cliënt of zijn personeel te worden gelezen. Aanvankelijk als fouten genoteerde boekingen kunnen achteraf misschien volkomen correct blijken. Er is tact vereischt bij het doorgeven van opmerkingen, waartoe de aantekeningen veelal aanleiding geven. Ontstemming, welke door het lezen der aantekeningen in hun beknopten, vaak scherpen vorm, zou ontstaan, wordt vermeden door het in de instructie gegeven verbod, de lijsten aan anderen af te geven. Stellig zouden voor assistenten wel eens moeilijkheden kunnen ontstaan, bij weigering van een verzoek om inzage der aantekeninglijsten. Een beroep op de instructie zal ongetwijfeld goed worden beoordeeld en een anders opkomend wantrouwen voorkomen.

C. Controle Dossier.

Het hier gegeven voorschrift spreekt voor zichzelf.

D. *Te verrichten werkzaamheden.*

Op het eerste gezicht is men geneigd, het uitdrukkelijke voorschrift, de opgedragen werkzaamheden conform het werkplan en de algemeene instructie te verrichten en het verbod daarvan onder geen voorwaarde af te wijken, voor overbodig te houden. Het heeft niettemin groote practische waarde. De assistent, die het minste begrip heeft, is het snelst klaar met critiek. Vooral onder jongere assistenten komt dit verschijnsel veel voor. Zij zijn zeer snel geneigd tot „vereenvoudigingen” over te gaan, zonder de consequenties goed te kunnen beoordeelen.

Naast voorschrift en verbod bevat de instructie onder D. de noodige waarborgen om prijszwaardig initiatief niet te onderdrukken.

E. *Aanteekening Verrichte Werkzaamheden en Bestede Tijd*

De juiste en volledige aanteekening op het werkrooster en de urenlijst beoogt aan verschillende eischen te voldoen:

- 1e. Zij verschafft het middel tot beoordeeling van en het geven van een basis aan het bedrag der declaratie, resp. de beoordeeling van het reeds met den cliënt overeengekomen bedrag.
- 2e. Zij stelt in staat toezicht te houden op de assistenten en kan aanwijzingen geven omtrent:
 - a. de productiviteit van den assistent (geen te groot aantal uren voor een bepaald onderdeel);
 - b. de kwaliteit van het gedane werk (geen te gering aantal uren voor een bepaald onderdeel!).
- 3e. Vergelijking der aantallen werkuren per onderdeel der contrôle, met het relatieve nut, kan vaak aanleiding zijn tot wijziging der administratie of der contrôle, waardoor deze laatste eenvoudiger wordt (mogelijkheid van totaal-contrôle), maar geeft bovenal een beeld van de evenwichtigheid, welke iedere contrôle behoort te bezitten. (Geen onevenredig groot aantal werkuren voor weliswaar omvangrijke, maar relatief onbelangrijke onderdeelen).

F. *Vastlegging gegevens.*

In de algemeene instructie is uitdrukkelijk gewezen op het vasthouden aan den eisch van simultaneïteit in de contrôle. De reden hiervoor is, dat de door dien eisch noodzakelijke vastlegging van gegevens, welke veelal ook het maken en vastleggen van tusschentellingen medebrengt, extra tijd vraagt. Bij de assistenten en vooral bij de jongere bestaat een neiging dit deel der contrôle-werkzaamheden als improductief te beschouwen. Men hoort als motiveering gewoonlijk: „Bij die firma, of bij die instelling, is toch geen gevaar voor verandering in reeds gecontroleerde gegevens te duchten”. Degenen, die zulke of soortgelijke overwegingen bij de contrôle-arbeid laten gelden, geven blijk de allereerste grondslag, waarop de accountantscontrôle steunt, niet juist te kennen. Zij baseren zich gedeeltelijk op psychologisch inzicht, waar uitsluitend contrôle-technische werkzaamheid als middel, doeltreffend en aangewezen is.

Zonder eenigen twijfel baart de simultaneïteit in de contrôle dikwijls groote practische moeilijkheden, maar bijna altijd is er een middel ze te overwinnen. Wordt b.v. een onder contrôle zijnd boek of ander deel der administratie door personeel der te controleeren firma ter inzage gevraagd, dan dient de assistent of mede te gaan, of zijn taak voorloopig te beëindigen, na vastlegging der gegevens.

G. *Maken aanteekeningen*

De hierbij gemaakte opmerkingen in de instructie behoeven geen nadere toelichting. Er worde slechts op gewezen, dat ook de gemaakte aan-

teekening op zichzelf een uitnemend middel is ter beoordeeling van den assistent.

H. *Afwerken aanteekeningen*

Naast de reeds onder B gemaakte opmerkingen, komt hier ter sprake de vraag, welke aanteekeningen door den leidenden assistent en welke door den accountant behooren te worden afgewerkt.

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

I. *Gebruikte teekens*

Zij beoogen de uniformiteit bij de controle en vormen een samenhangend stel symbolen, waardoor onmiddellijk is af te lezen, welke werkzaamheden per onderdeel zijn verricht.

Ditzelfde geldt t.a.v. het royeeren van facturen, kwitanties etc.

Behoudens door omstandigheden noodzakelijk gemaakte afwijkingen, dienen ze voor iedere controle te worden gebruikt.

J. *Algemeene Opmerkingen*

Tot slot zijn in de algemeene instructie eenige opmerkingen gemaakt t.a.v. aangelegenheden, waarvan in de praktijk regeling gewenscht bleek te zijn.

EEN OUDE KWESTIE IN HET BELASTINGRECHT

door J. D. le Grand, cand. not.

Over het algemeen eindigt door het overlijden van een der firmanten, ingevolge de bepalingen van het Burgerlijk Wetboek, eene vennootschap. Vaak treft men echter in de vennootschapsakten voorzieningen omtrent het lot der vennootschap, indien zich een dergelijk geval voordoet, aan. Zeer bekend zijn bijvoorbeeld de zoogenaamde voortzettingsbedingen, die tezamen met de verblijvingsbedingen, regelen door wie de zaken der firma in het vervolg zullen worden gedreven, met toekenning van het recht om de vermogensbestanddeelen van de vennootschap over te nemen.

Het is echter thans niet mijn bedoeling om de rechtsgevolgen te bespreken van het overlijden van een der vennoten. Ik wil gaarne een oogenblik Uwe aandacht vragen voor de rechtsgevolgen ten aanzien van de firma van het overlijden van de echtgenoot van een der firmanten.

Op het eerste gezicht zult U zich afvragen, wat de vennootschap met een dergelijk overlijden heeft uit te staan. De firmant immers leeft nog en zet zijn zaken op den gewonen voet voort. Indien de betreffende echtgenooten op huwelijksvoorwaarden zijn gehuwd en daarbij elke huwelijksgoederengemeenschap hebben uitgesloten is dit ook inderdaad het geval. De vermogens der echtelieden waren gescheiden en Mevrouw heeft nimmer eenige rechten op de zaken der vennootschap kunnen pretendeeren.

Heel anders ligt het geval evenwel, indien geen huwelijksvoorwaarden waren gemaakt en alzoo de wettelijke algeheele gemeenschap van goederen bestond. Krachtens het principe dat in dat geval alle vermogensbestanddeelen tusschen de echtelieden gemeen waren, zou moeten worden aangenomen dat Mevrouw door haar huwelijk medefirmante zou zijn geworden; een resultaat waar de medefirmanten wellicht niet zoo bijster