

MAANDBLAD VOOR ACCOUNTANCY EN BEDRIJFSHUISHOUDKUNDE

ONDER REDACTIE VAN: R. A. DIJKER, G. P. J. HOGEWEG, PROF. TH. LIMPERG JR., A. NIERHOFF EN H. R. REDER.

RUBRIEK REDACTEUREN: UIT EN VOOR DE PRAKTIJK: ABR. MEY EN JAMES POLAK; LITERATUUR: M. M. DEEN Jr. EN A. ROBLES; BESLECHTE GESCHILLEN: Mr. A. E. J. NYSINGH; — UIT HET BUITENLAND: J. E. ERDMAN, JAC. H. KRAMER EN C. J. MEIJER — EFFICIËNTIE: L. POLAK

MEDEWERKERS: H. J. VAN ARKEL, PROF. Mr. Dr. H. W. C. BORDEWIJK, J. P. CROIN, Mr. P. J. DAM, E. VAN DIEN, TH. A. DYRBYE Jr., W. H. ELLES, G. W. FRESE, PROF. Dr. Ir. J. GOUDRIAAN Jr., Dr. W. J. HARTMANN, S. KONIJN, R. KUIJPER, J. PAARDEKOOPER, PROF. Dr. N. J. POLAK, J. C. SPANGENBERG, J. E. SPINOSA CATTELA, J. F. STARKE, Dr. A. STERNHEIM, PROF. J. G. CH. VOLMER

SECRETARIS DER REDACTIE - C. VERWEY
TESSELSCHADESTR 15 - AMSTERDAM, TEL. 26600

UITGEVER: J. MUUSSES - PURMEREND
TELEFOON 77 - GIRO No. 15062

DE COPIE VAN INGEZONDEN BIJDAGEN WORDT NIET TERUGGE-
GEVEN. - NADRIJK IS GEOORLOOFD. ZOO DE BRON WORDT GE-
NOEMD. - BOEKEN TER RECENSIE EN ALLE ANDERE STUKKEN
VOOR DE REDACTIE ZENDE MEN AAN DEN SECRETARIS. —

VERSCHEIJNT MAANDELIJKS, BEHALVE IN DE MAAND AUGUSTUS.
ABONNEMENT PER JAAR F 10.—, FRANCO PER POST F 10.24, BUITEN-
LAND F 10.60. MEN ABONNEERT ZICH VOOR DEN GEHEELEN
JAARGANG —

INHOUD

Van de Redactietafel	Blz.	145
Interne controle en controletechniek	„	145
door Abr. Mey		
Afschrijvingen	„	149
door J. P. de Haan		
Wijziging van de wet op de Vermogensbelasting en de wet op de Inkomstenbelasting 1914	„	153
door H. de Leede		
Goed koopmansgebruik bij de Inkomstenbelasting	„	155
door B. van den Berg		
Examenvraagstukken	„	157
Red. Abr. Mey en James Polak		
Vraagstuk III. Examen Accountancy A 1926 N.I.v.A.		
Uit het Buitenland	„	158
Red. J. E. Erdman, Jac. H. Kramer en C. J. Meyer		
Wettelijke regeling van het Accountantsberoep — Normalisatie van koopmansboekhoudingen		
Die Vorschriften der Deutschen Industrie- und Handels- kammern für die prüfung von Büchersachverständigen	„	159
Prijsvraag Nederlandsche Organisatie van Accountants	„	160
Ontvangen boekwerken	„	160

VAN DE REDACTIETAFEL

De Redactie betuigt haar leedwezen over de vertraagde ver-
schijning van dit nummer, welke in verband staat met de
samenstelling der bijlage.

INTERNE CONTROLE EN CONTROLETECHNIEK¹⁾

Het vraagstuk van de accountantsverantwoordelijkheid heeft
gedurende het afgelopen jaar onverminderde belangstelling
gehad, in de vakpers en nog meer in de kringen en op de
vergaderingen van vakgenooten en van studeerenden. De be-

¹⁾ Het begrip interne controle is in onze vakterminologie onvol-
doend omlijnd. Men verstaat er onder het spontaan overeenstemmen
van de uitkomsten van twee administratieve gegevens langs verschil-
lenden weg verkregen, veelal éénmaal collectief en de andere maal
gedetailleerd — deze interne controle ligt dus vast in het posten-
verband van de administratie —, vervolgens verstaat men er onder
het pointeren door intern personeel en dan in twee gevallen: 1°. om
na te gaan of de overeenstemming bovenbedoeld bestaat of bestaan
zal of om de gebleken verschillen op te zoeken; 2°. verificatie van
het geboekte, zonder dat een zoodanige overeenstemming beoogd
wordt (bijv. bij de Kas en de Kasbescheiden. Het kasboek is zoowel

langstelling voor dit probleem had dan ook een vernieuwde
stimulans gekregen in de behandeling en in de discussie van
het Internationaal Congres van vorig jaar.

In vele discussies en in behandeling in enkele tijdschrift-
artikelen is gesproken over normen die gesteld moeten worden
van waaruit dan de techniek der controle zou kunnen worden
opgebouwd. Anderzijds is beweerd, dat in de controleleer, een
leervak der accountantsopleiding, zoo oud als die opleiding
zelve, zoodanige normen gesteld worden en men dus alleen ver-
schilt over de formulering van deze regels zelve.

De Heer *H. R. Reder* en ook de Heer *Dr. Sternheim* hebben
in lezingen, resp. voor het Ned. Instituut en voor de Amster-
damsche Assistentenvereniging, over dit onderwerp gehandeld
in het afgelopen voorjaar, waarbij beide Heeren zich baseeren
op de formulering van de verantwoordelijkheid, zooals die in
het Congresreferaat van Prof. *Limperc* werd weergegeven.
Beide Heeren trachtten uit deze formulering door deductie af
te leiden de „normen” waardoor de vaktechnische eischen voor
de controlearbeid gedragen moeten worden; de verschillen in
hun deducties daargelaten.

De Heer *R. A. Dijker* gaf over dit onderwerp eveneens in
een referaat voor een Instituutvergadering de formulering
Limperc als ideaal aan, maar kende daarnaast groote beteeken-
nis toe, voor de vaststelling van algemeene regels, aan de wijze,
waarop die controlearbeid onder de huidige omstandigheden
verricht wordt; een inductieve baseering dus, afhankelijk van
en varieerend met de verandering dier omstandigheden.

Geheel tegenover de theorie *Limperc* stelde zich de Heer
Roemer Valk, in een artikel in de Naamlooze Vennootschap,
5en jaargang (met beroep op collegedictaten 1925/26 van Prof.
Volmer), die, als tegenstelling tot den eisch van „absolute juist-

hulpboek voor de kasrekening als controleboek op het geld en dus
zijn er geen twee interne controleerende gegevens als bij de debiteuren-
rekening en debiteurenboek).

Een nauwkeuriger terminologie zou ook veel verwarring t.a.v. dit
onderwerp voorkomen hebben. Ik hoop hier later op terug te komen.
Voor dit artikel achtte ik het niet nodig, omdat ik wilde nagaan, in
hoeverre de accountant, de interne controle in zijn werkplan benutten
kan. Om terminologische redenen heb ik de bekende uitdrukkingen:
„afgaan of steunen op interne controle” niet gebruikt — die uitdruk-
kingen openen een wijdere mogelijkheid voor de interne controle dan
ik haar in het controleplan geven wil.

heid" in het referaat *Limperg*, stelde de erkenning van normen, verschillend voor verschillende omstandigheden en die, blijkbaar zonder een algemeene grondstelling, regels voor de controle naar de bijzondere omstandigheden in de controleleer zou willen formuleerd zien. In dat artikel wordt in het bijzonder de interne controle naar voren gebracht en gevraagd, welke betekenis die kan hebben in de accountantscontrole.

De betekenis van de interne controle wordt daar beschouwd als een tolerantie van toelaatbare afwijkingen, deze term „toleranties" wordt tevens gebruikt om de toelaatbaarheid van kleine onjuistheden aan te geven.

Naar mijn gedachten is het een groot bezwaar, die twee problemen onder een naam te behandelen; dat op zichzelf is verwarrend en bovendien wil het mij voorkomen, dat het een gevaar heeft om de aanwending der interne controle in het plan der accountantscontrole te betitelen als een „tolerantie" van een zekere onjuistheid, in verband met den aard van de opdracht gewettigd. Het begrip tolerantie spreekt van afwijkingen, waarop men niet nader ingaat, omdat ze te onbetekenend zijn; formuleert men nu de betekenis der interne controle op overeenkomstige wijze, dan volgt daaruit, dat men ook in het benutten van interne controle in het controleplan een toelaten van onnauwkeurigheden ziet, echter zonder de begrenzing van relatieve onbelangrijkheid, die bij de bagatellen bestaat. En wanneer daarbij dan de aanwijzing van den opdrachtgever als het richtsnoer genomen zou worden dan verliest daardoor de controletechniek de vaststaande normen der vaktechnische eisen, die alleen in staat zijn aan de accountantsverklaring waarde in het maatschappelijk verkeer te geven.¹⁾

Niet de opdrachtgever, die in de vaktechnische eisen voor het verrichten van de controle een leek is (al kent hij een beetje boekhouden), maar de accountant zal hebben vast te stellen wat en hoe gecontroleerd zal worden, in verband met de verklaring aan het einde van den arbeid af te leggen. Hij zal dat hebben te doen *niet* naar zijn subjectieve verantwoordelijkheidsgevoel, (dat onder invloed van omstandigheden of psychischen aanleg bij verschillende collega's uiteen kan loopen, zelfs soms bij dezelfde norm op andere momenten anders kan spreken) maar hij zal daarbij moeten worden geleid door objectieve normen, die op wetenschappelijke basis geformuleerd dienen te worden.

Vanzelfsprekend zal hij voor elk geval die objectieve normen aan de omstandigheden van het geval moeten toetsen, maar daarmee blijft toch het objectief uitgangspunt als basis voor elk bijzonder geval.

Een poging om ten aanzien van de aanwending van de interne controle in de controletechniek zoodanige norm te ontwikkelen is het doel van dit artikel, in de hoop, dat de critiek op dit pogen tot een juistere formulering van de normen te dezen aanzien moge leiden.

Als uitgangspunt voor de beantwoording van de gestelde vraag, meen ik (principieel dus aansluitende bij de Heeren *Reder* en *Sternheim*) te moeten nemen de „vertrouwens-theorie" van Prof. *Limperg*; dat op deze basering de normen van de controletechniek gebouwd kunnen worden, ligt trouwens vast in het besproken referaat:

„De verklaring mag geen grooter vertrouwen wekken dan gerechtvaardigd wordt door het voorafgegaan onderzoek" en „De verklaring moet zoo zijn, dat ze bij den doorsnee-burger, „die met dergelijke zaken te doen heeft, geen verwachtingen

¹⁾ Aangenomen mag m.i. worden, dat door hen, die geen algemeene formulering (als basis of als ideaal) aanvaarden, als uitgangspunt voor begrenzing van den controle-arbeid genomen wordt de betr. aanwijzing van den opdrachtgever. In alle gevallen, waarin de accountant zich stelt op het standpunt, t.a.v. het „wat en hoe" der controle onafhankelijk te zijn van den opdrachtgever (die dus alleen het doel van de controle kan beïnvloeden) heeft hij behoefte aan een zoodanige algemeene formulering. De oernorm, zoo men wil, waaruit alle andere normen zijn af te leiden.

„wekt, waaraan het voorafgegaan onderzoek niet kan beantwoorden". (vgl. pag. 15, *Limperg* „Accountantsverklaring in verband met de verantwoordelijkheid van den accountant").

Hierop is nu zeer logisch te plaatsen het begrip van de tolerantie der kleine onnauwkeurigheden; geen verstandig lezer van een gepubliceerde balans, zal belangstellen in de juistheid tot in centen nauwkeurig en alleen willen weten, dat de balans een juist beeld vertoont van den financieelen toestand der onderneming, van de grootte van kapitaal en reserves en dat de resultatenrekening het inkomen verklaart naar hare juiste oorzaken. Dit begrip van tolerantie is met de vertrouwens-theorie in geen enkel opzicht in tegenspraak.

Anders echter het benutten van interne controle; degene, die van een accountantsverklaring kennis neemt, mag verwachten, dat de accountant na gedaan onderzoek tot de volle en gefundeerde overtuiging gekomen is van de juistheid van het stuk, dat hij teekent (met inachtnaam van de genoemde relatief kleine afwijkingen).

Het Reglement van Arbeid N. 1. v. A. eischt dan ook, m.i. volkomen hiermede in overeenstemming, in art. 1 „dat de leden gehouden zijn hunnen arbeid op zoodanige wijze te verrichten, dat zij op *goede gronden* overtuigd zijn van de juistheid der medegedeelde uitkomsten" en in art. 2 „de leden zijn verplicht bij de mededeeling van de uitkomst van hunnen arbeid alle inlichtingen te verschaffen, welke noodig zijn, om een *juist denkbeeld* van die uitkomst te geven."

Indien de accountant meent, dat hij bepaalde onderdeelen niet behoeft te controleeren, maar die aan de werking van interne controle kan overlaten, dan verandert daarmee niets aan den eisch van juistheid van de gegevens, die hij certificeert. Degene, die van de verklaring kennis neemt, kan de betekenis van het benutten van interne controle niet beoordeelen; daartoe zou hij ten eerste deskundige moeten zijn op het gebied van controleleer, zoowel als van inrichtingsleer en ten tweede moeten weten hoe de administratieve (event. technische) arbeidsverdeling en organisatie van de desbetreffende bedrijfshuishouding geregeld is. Bij den opdrachtgever geldt geheel hetzelfde; mogelijk zal hij het tweede punt kennen, maar als niet-deskundige kan hij niet beoordeelen of die organisatie voldoende interne controle geeft; hij heeft te dien aanzien hoogstens een kennen maar geen kritisch-kennen; hij is geen deskundige. Voor het benutten van interne controle ten aanzien van bepaalde onderdeelen is dus m.i. geen voorbehoud mogelijk, lezers der verklaring kunnen onder geen omstandigheden de betekenis van zulk een voorbehoud beoordeelen. Het voorbehoud is alleen mogelijk in principieele gevallen, o.a. meeningsverschillen t.a.v. bepaalde waardeering en dgl., of in technische, voor het ontbreken van deelen van de te controleeren verantwoording, in welk geval voorbehoud voor de consequentie daarvan gemaakt moet worden (vgl. *Limperg* t.a.p.).

De accountant, die een deel van de te controleeren taak overlaat aan de werking van interne controle is als vakkundige overtuigd dat dit deel gecontroleerd moet worden, maar is tevens overtuigd, dat met interne controle voldoende zelfs volledige zekerheid kan verkregen worden. Indien dit vakkundig mogelijk is, behoeft er geen enkel bezwaar te zijn de volle verantwoordelijkheid voor die te certificeeren stukken en dus ook voor afdoende controle (door interne controle t.a.v. het onderdeel in kwestie) te aanvaarden. Een voorbehoud hier maken zou demonstreeren, dat men twijfelt aan de juistheid der gekozen werkwijze en dus „so wie so" met de bedoeling van het R. v. A. in botsing brengen. Een benutten van interne controle in het werkplan kan dus alleen toelaatbaar zijn, wanneer aan de gronden, waarop de overtuiging van juistheid berust, te dien aanzien niets ontbroken heeft. Blijft de betrouwbaarheid dier gronden dezelfde dan is het ook t.a.v. het vertrouwen

dat de goedkeuring van de rekening in het verkeer wekt, volmaakt gelijk of één of ander détail aan de werking van interne controle is overgelaten dan wel of dit zelfstandig door den accountant is nagegaan. Of en in hoe verre dit mogelijk is, is dus niets anders dan een kwestie van controletechniek, een probleem, waarvoor de controleleer een oplossing zal dienen te zoeken.

Waar dit echter m.i. niet blijkt te zijn, een punt ten aanzien van de overtuiging omtrent de juistheid van het stuk, dat men teekent, maar een punt ten aanzien van de vraag op welke wijze men tot die overtuiging gekomen is (langs de algemeene regelen der controleleer) mag m.i. deze kwestie nooit met den naam van „tolerantie” betiteld worden. Een terminologie die, gezien al het dubbel gebruik, doet denken aan de relatief kleine afwijkingen, aan *onjuistheden*, waarvan men zich bewust is, maar die naar vak-technisch inzicht de juistheid van het beeld der verantwoording niet schaden.

In ons probleem is geen sprake van toelaatbare of ontoelaatbare onjuistheden, maar alleen van een, voor bepaalde gevallen, meer of minder zich eigenende controletechniek, waarbij echter het punt van de *juistheid onaangetaast* dient te blijven.

De accountant heeft te certificeeren de juistheid van de stukken, wier controle hem wordt opgedragen. (Juistheid met „tolerantie” der bagatellen wel te verstaan, die ik desondanks met het adjectief absoluut wil betitelen). Op welke gronden kan de zekerheid van die juistheid verkregen worden? Het eerst voor de hand liggende antwoord is: door vergelijking met de stukken. In hoeverre echter stukken een bewijs leveren hangt af van hetgeen de bewijzen moeten en van den aard der stukken. Stukken van derden afkomstig hebben een geheel andere beteekenis dan copien van stukken, die men van zich heeft doen uitgaan. Laatstgenoemde stukken kunnen hier alleen benut worden wanneer de juistheid der stukken zelf op andere wijze kan worden aangetoond en dus voor het gegeven geval t.a.v. details als aanvullend bewijs kunnen dienen. Het voorbeeld van copie-facturen moge dit toelichten. Ten tweede de vraag, waartoe de stukken dienen, het onderscheid tusschen positieve en negatieve controle. Wanneer aangetoond moet worden, dat niet minder verantwoord moest worden dan wat uit boeken en staten blijkt, is de bewijsvoering van externe stukken afdoende; daar waar men echter uit externe stukken zal moeten afleiden of niet meer moet worden verantwoord dan gedaan werd, zal men uit die stukken niet het bewijs kunnen vinden, dat het totaalcijfer juist is, men zal dit laatste op andere wijze (uit het verband met andere gegevens) hebben na te gaan en zal ten aanzien van desbetreffende details de stukken kunnen raadplegen, dus nadat eerst de zekerheid geproduceerd werd, dat men inderdaad alle stukken gehad heeft, die aanwezig moesten zijn.

Ten aanzien van het benutten van interne stukken voor positieve en negatieve controle geldt geheel hetzelfde, waarbij dan echter nog komt de eisch, dat men, afgescheiden van die stukken, zeker moet zijn van hunne juistheid, eventueel van hunne overeenstemming met de stukken, waarvan zij de copie zijn en dat die stukken, die uiteraard niet voor derden bestemd zijn (magazijnbons e.a.), niet reeds dadelijk voor onjuiste verantwoording zijn pasklaar gemaakt.

Als controle met externe stukken het voorbeeld van den copiefactuur aannemende, kunnen we de detailvraag van de prijscontrole voorbij gaan. Eveneens de vraag of en in hoeverre controle op de bevoegdheid van den besteller in de accountantcontrole behoort betrokken te worden. De controle op de ontvangen hoeveelheden verkrijgen we door de voorraadadministratie. Wat gefactureerd werd moet in de voorraadadministratie opgevoerd zijn, begin- en eindvoorraden moeten

worden opgenomen (mede-opname noodzakelijk) — men vindt dus door eenvoudige berekening het quantum, dat als verkocht verantwoord zal moeten zijn. Een minder quantum als verkoop verantwoord kan nu oorzaak vinden in een grooteren goederenuitgang dan de boeken aangeven, in een geringere goederenontvangst dan uit de geboekte facturen bleek, enz. Voor dit beoogt maakt de oorzaak geen verschil, het „lek” bleek. Ik mag hier niet aan voorbijgaan zonder op te merken, dat de zelfstandige opname daarbij van vitaal belang is, op basis ook van de vrouwenstheorie, wat trouwens in het referaat *Limperg* beoogd is en dat tevens de controle tot in details van wat als ontvangen verantwoord is, aan de hand der externe stukken. een onmisbare voorwaarde is voor de controle der goederenbeweging; zelfs bij frauduleuze quantiteitenvermelding op de factuur brengt het verband in de te controleeren goederenbeweging het „lek” aan den dag.

Een verdere mogelijkheid, het niet boeken van gedanen in-èn verkoop behoort m.i. (indien daarvan niet op andere wijze uit kostenbetalingen of bankbrieven blijkt) tot het gebied van de „ommissie”, welke het onderzoek der administratie niet aan het licht kan brengen. (Art. 5 R. v. A.) Over de vraag, of men kan volstaan met factuur-berekening en koersomrekeningen globaal na te gaan, omdat het doel der controle niet is bagatellen te vinden en dus globale controle voldoende is, spreek ik niet; m.i. kan men de onjuistheden, die dusdoende niet gevonden kunnen worden, onder de toleranties stellen.

Met de interne stukken staat het echter geheel anders. Wanneer de accountant een verkoopboek checkt met copiefacturen, een debiteurenboek checkt met een verkoopboek, kan men dit strikt genomen geen accountantcontrole noemen. Kan de accountant hiervan de juistheid garanderen, wanneer hij werkt alsof het hier positieve controle geldt en interne stukken als basis neemt?

Wanneer we ons van de beteekenis van het pointeeren met interne stukken of van afgeleide gegevens tegen elkaar rekenenschap geven, dan zien we, dat daaruit alleen maar de zekerheid van het overeenstemmen van twee interne gegevens blijkt; de eene dus alleen juist is, indien de andere het is en omgekeerd. Een dergelijke controle is *naar haar wezen gelijk te stellen aan interne controle*; ook al wordt ze door den accountant uitgeoefend. Ze geeft alleen waarborgen tegen „clerical errors”, mogelijk tegen „principal errors”, (maar die liggen meestal op ander terrein) ze geeft echter niet de minste zekerheid tegen opzettelijke onjuistheden. Deze werkwijze is m.i. op basis van de vertrouwenstheorie niet logisch te verklaren; zij, die als aanhangers van deze leer streven naar de absolute juistheid (met de beperking meergenoemd) kunnen geen beteekenis grooter dan foutcontrole toekennen aan het controleeren aan de hand van interne gegevens.

Baseerende op de vrouwenstheorie hebben we dus te zoeken naar de wijze, waarop we wel de juistheid van den verkoop kunnen vaststellen. Dit zal alleen zijn door van het verband in de quantiteiten uit te gaan en dus na opmaking begin- en eindvoorraad en na controle van den inkoop met stukken van derden vast te stellen, de hoegrootheid van het over de betrokken periode verkochte quantum. Vanuit het verkochte quantum leide men dan na een controle van de prijzen het bedrag van den verkoop af.

De vraag hoe men de juistheid der verkoopprijzen controleert, kan in dit bestek niet volledig behandeld worden; er zij echter op gewezen, dat voor een goede interne controle noodig is, dat t.a.v. de goederenrekening verbandcontrole in hoeveelheden als in geldverantwoording bestaat. Dus gewenscht is een voorraadadministratie met geldswaardeverantwoording aan de goederenrekening aansluitende. Waar een dergelijke voor-

raadadministratie bestaat zal het controleeren van inkoop — als van verkoopprijzen in vele gevallen zonder groote praktische bezwaren en op vrij eenvoudige wijze kunnen plaats vinden, zal men daarbij bijv. vaak met voldoende graad van nauwkeurigheid met gemiddelde maandprijzen kunnen werken; ook zal men bij vaste calculatieverhouding tusschen inkoop- en verkoopprijs van elk artikel of bij catalogusprijzen daarin vereenvoudigende controlemiddelen vinden.

Bij zoodanige voorraadadministratie zal het controleeren van alle prijzen van alle verkoopen vrijwel nooit noodig zijn. Waar men het echter wel noodig heeft, waar men bij een voorraadadministratie zonder waardeverantwoording en met onvoldoende vastheid in het prijssysteem de grootte van het geldbedrag van den verkoop alleen kan vinden door alle verkoopen met voorraadboek en verkoopboek te controleeren, krijgt inderdaad de copie-factuur beteekenis. Niet als bewijsstuk echter, maar als een voor-gemaakte berekening, die onze berekening vereenvoudigt.

Uit hetgeen ik meende te moeten opmerken t.a.v. de verkoopconrole volgt tevens, dat m.i. absolute zekerheid ten aanzien van de verdeling van den verkoop over goederensoorten, aan de hand van de controle der voorraadadministratie te verkrijgen is, maar dat verdeling van den verkoop over de enkele debiteuren nooit met absolute zekerheid uit verkoopconrole is af te leiden. De zekerheid van de juistheid der individuele debiteurensaldi is alleen af te leiden uit de controle op de juistheid aan de hand van de uitstaande incassi, later (na de saldeering) ontvangen betalingen enz. en voorts uit het verband van de ontvangsten met de verkoopen (in totaal). De zekerheid van de ontvangsten is dus via den verkoop ook alleen maar weer in totaal vast te stellen, behoudens weer de controle, die ontstaat bij het doen van de ontvangsten door het intermediair van derden (banken, girodiensten). Terloops zij hier opgemerkt, dat een dergelijke controle-idee op de noodzaak wijst de verbandconrole niet alleen eens per jaar bij balansmaking, maar met grooter veelvuldigheid toe te passen, wat dus tot aansluiten van de controle bij kwartaaloverzichten en maandstaten voert.

Zonder nu verder op details in te gaan, geloof ik in deze korte sehets te hebben aangetoond, dat het uitgaan van de vertrouwenstheorie voor de controle-techniek niet voert tot het controleeren van „alle” posten, maar integendeel tot een scherp onderscheiden van de details, die gecontroleerd moeten worden.

Een verwarring moge hier gesticht hebben de opvatting, dat de accountant verplicht is te doen wat mogelijk is, waaruit dan af te leiden zou zijn, dat hij bijv. bij de verkoopconrole met de copiefacturen moet checken, gedekt daarbij door het voorbehoud van art. 5 van het R. v. A., dus dat hij in casu niet verantwoordelijk zijn kan voor de zeer geringe bewijswaarde van een copiefactuur. (Ik geloof, dat deze afleiding een onjuiste afleiding is van „doen wat mogelijk is”). Deze redeneering voert inderdaad tot een systeem van pointeeren van alle boekingen en tegenover die redeneering is aan te voeren, dat er normen gesteld moeten worden naar de eischen van bepaalde gevallen, wat een meerder inzicht vereischt dan het systeem van alles-checken, alles doubleeren. Maar dit heeft ten eerste met de formulering van *Limperg's* vertrouwenstheorie niets te maken, integendeel; ten tweede, ik geloof niet dat, indien men al eens bovengegeven argumenteering aanvoert, iemand dat zóó, in die consequentie meent, maar alleen een onjuiste formulering gegeven wordt. Daar bovenuit te komen, daartoe stelt ons de formulering van de vertrouwenstheorie in staat, omdat zij laat zien, dat dgl. controle met interne stukken alleen interne beteekenis heeft. Ik zou nu de conclusie kunnen trekken, dat het dus voor de controletechniek, die tee-

kening van de balans vereischt, gelijk is of dat pointeeren met interne stukken door assistent-accountants, dan wel door het personeel van de onderneming gedaan wordt; echter deze conclusie zou te vlug zijn.¹⁾ Ten eerste is het assistentenpersoneel van den accountant onafhankelijk van het personeelverband van de betrokken onderneming en staat dus veel vrijer tegenover samenspanning, hetzij deze opzettelijk geschiedt dan wel uit slaafs opvolgen van bevelen van fraudeerende superieuren. Principeel wordt echter de zaak daardoor niet anders. Men kan alleen daaruit concludeeren, dat de gelijkstelling, bovenbedoeld, alleen dan mogelijk is, wanneer de arbeidsverdeling en de organisatie in de te controleeren onderneming zoodanig is, dat samenspanningen van elkander intern controleerend personeel uitgesloten zou zijn, zolang die organisatie en die arbeidsverdeling seherp blijft gehandhaafd en dus de interne controle effectief blijft. De accountant zal dus, de interne controle benuttende, de werking der elkander controleerende functies hebben na te gaan, zal hebben te constateeren of de arbeidsverdeling naar de verschillende functies juist is, of niet op elkaar aansluitende functies in één hand liggen, of de continuïteit in de arbeidsverdeling over de functies en naar personen blijft gehandhaafd en dus of de naar alle-eischen-gemaakte organisatie ook functioneert zooals ze door den ontwerper bedoeld werd, of de verantwoordelijkheid aan elke taak verbonden harmoniceert met de capaciteiten van den taak-drager, enz., enz. Kortom alle eischen van de interne controle, zoowel in haar constructie als in hare functioneering. Indien nu interne controle daaraan voldoet, en daaraan voortdurend blijft voldoen (waarvan men zich te overtuigen heeft, elke machine moet onder controle blijven, wil ze niet warm loopen) dan kan inderdaad ten aanzien van dat onderdeel, dat wij thans bespreken, n.l. het controleeren aan de hand van interne gegevens, de controle door den accountant worden vervangen door interne controle. Zij kan daardoor vervangen worden zonder dat aan de goede gronden iets begint te wankelen, zonder dat dus reden is voor een minder vertrouwen dan bij het controleeren van deze gegevens door het accountantspersoneel.

Waar een zoodanige perfecte interne controle aanwezig is op de desbetreffende details, werkt deze van moment tot moment; de verbandconrole werkt intern door het in elkander grijpen van de verschillende raderen van het administratieve apparaat (dus via arbeidsverdeling en organisatie). Bij een accountantsconrole, die bepaalde details (bijv. ten aanzien van de debiteurenconrole) overlaat aan interne controle, echter wel de zekerheid van het totaal vaststelt en nagaat of de interne controle en arbeidsvoorschriften goed worden nageleefd, ontstaat nu m.i. ook de grootst mogelijk zekerheid van de details. Men weet, dat het geperfectioneerde controle-apparaat perfect blijft, de controle werkt voortdurend en heeft in eigenconrole (totaalconrole) een overkapping van het geheel.²⁾

In een bedrijf echter waar de interne controle op de details onvoldoende is en de accountant, om daarin te voorzien, die details moet laten checken, kan nooit *die* zekerheid worden verkregen, eerstens niet, omdat de controleerende assistent het tijdstip van verantwoording veel minder nauwkeurig kan na-

¹⁾ Vooropgesteld natuurlijk, dat de accountant omtrent dit deel der verantwoording collectief controle kan toepassen; de gelijkstelling betreft dus alleen de controle op de juiste verantwoording van de samenstellende deelen van die collectiviteit.

²⁾ Het woord totaalconrole begint in te burgeren, ik zou echter teneinde tevens de saamhoorigheid der te overspannen details te doen uitkomen prefereeren het te vervangen door collectiefconrole. Collectiefconrole is een bepaalde methode van accountantsconrole een geheel andersoortig begrip dus dan interne controle, dat op een methode van administratieve organisatie duidt. Collectiefconrole sluit echter in zich interne controle op de daardoor „en masse” overspannen details.

gaan, tweedens, omdat zijn detailcontrole in de conclusie van juistheid afhankelijk is van de verbandcontrole in de accountantsverificatie en die alleen periodiek kan worden samengesteld.¹⁾

Bij deze uiteenzetting heb ik in hoofdzaak gedacht aan een handelszaak en in- en verkoop en debiteurencontrole, omdat deze zoo goed de verhouding van detail- en totaalcontrole demonstreert. In „Uit en Voor” heb ik vroeger al eens getracht praktisch uit te werken de betekenis, die deze beschouwingswijze der controletechniek heeft voor de controle bij fabrieken t.a.v. de orderrekening.

Het is mij onbegrijpelijk, hoe men vaak aantreft de gedachte, dat het opnemen van den voorraad niet tot de taak van den controleerenden accountant behoort en men toch betekenissen wil toekennen aan de werking van interne controle op de verkoop- of de debiteurencontrole. Ook bij vollediger checken van verkoopboek en de debiteurenrekeningcourant zal men, wil men niet de zekerheid van copiefacturen afhankelijk maken, voorraden moeten controleren en inventarisatie moeten meemaken.

Tenslotte nog dit: het is mij onbegrijpelijk, hoe men, uitgaande van den eisch tot de formuleering van objectieve normen voor de controle, tevens kan beweren, dat de omvang van een controle is een compromis tusschen juistheid en kosten (*Roemer Valk* in de Naamlooze Vennootschap). Dus de juistheid afhangt van wat de client voor de controle wil betalen m.a.w. de techniek van de controle hangt af van de declaratie, in plaats van de declaratie van wat, naar objectieve normen gecontroleerd moet worden. Men kan toch in de kosten van de controle nooit een objectieve norm voor de controle-techniek vinden. De accountant die, zooals in het eerste geval, dat de Heer *Valk* in zijn N.V.-artikel stelt, bij een perfecte interne controle de geheele debiteurenadministratie laat overchecken, doet niet alleen dubbel werk en is dus oneconomisch, hij verstaat bovendien niet, dat al dat werk voor de verkrijging van de zekerheid van „juistheid” van te certificeeren verantwoording, in het gestelde geval, niet noodig is, en dus óók achterwege dient te blijven al is de client dubbel en dwars bereid om de declaratie, tot welke hoogte dan ook, te betalen. Ook in het werkplan economisch zijn! Juist als men aannemt, dat er objectieve normen moeten zijn voor de controle-techniek, teneinde een critiekloos al-checken te voorkomen, dan moet men stellen, dat de controle-techniek, evenmin iets te veel als iets te weinig mag omvatten (vergissingen in de belangrijkheid en doeltreffendheid van bepaalde controleverrichtingen daargelaten, dit zijn voor den accountant verliezen en geen kosten van de uitvoering van de opdracht). Dan kan er echter nooit meer sprake zijn van een compromis tusschen kosten en juistheid, het zou compromitterend zijn, dat nog te onderstellen.

ABR. MEY

AFSCHRIJVINGEN

In vakkringen is over dit onderwerp reeds veel geschreven en gesproken, doch niettegenstaande de goede wenken, welke door velen te dien aanzien reeds gegeven zijn, wordt m.i. aan dit onderwerp nog niet de aandacht geschonken, welke het verdient. Naarmate echter het productieproces zich moderniseert, met als gevolg het beleggen van steeds grootere kapitalen in productiemiddelen met langeren levensduur, zal de betekenis

¹⁾ Deze bewering staat gelijk met de opmerking, dat een doeltreffende geregelde controle vereischt een perfecte administratieve organisatie en dat bij ontbreken (t.a.v. onvoldoende-interne controle) de accountant verplicht is de leemte aan te vullen.

Verbetering van die organisatie dus en zoolang dat niet of nog niet bereikt is een uitgebreider werkplan.

der afschrijving toenemen, zoodat het onjuist is, dezelve te onderschatten.

Het zal derhalve noodzakelijk zijn, het vraagstuk der afschrijving (geregeld) aan een grondige studie te onderwerpen, wil men niet, dat door (onjuiste) onzuivere kostprijsberekeningen, productie in ongewenschte richting kan plaats vinden, hetgeen noch van sociaal-, noch van privaat-economisch belang kan worden geacht.

Voor de verdere behandeling van het onderwerp zal in de eerste plaats moeten worden vastgesteld, of onder afschrijving is te verstaan:

- 1° een methode van waardebepaling (balans).
- 2° een factor van de rentabiliteitsberekening (verlies- en winstrekening).
- 3° een samenvatting van sub 1 en sub 2.

Hoewel reeds in 1915 door den heer *de Brey*, (*Accountancy* bl. 77 e.v.) een splitsing in deze richting werd gemaakt, waarbij een pleidooi voor het sub. 2 vermelde begrip wordt gehouden, zien verschillende schrijvers in de afschrijving slechts een methode van waardebepaling, terwijl anderen zich op het sub. 3 aangegeven standpunt plaatsen.

Slechts *Leitner* maakt een splitsing in waardeeringsafschrijving en kostenafschrijving en stelt zich daarmee op het standpunt, dat doorgaans de afschrijving voor beide doeleinden tegelijk niet te gebruiken is.

Volgens *Kovero* was voor het eerst sprake van afschrijving in de eerste helft der negentiende eeuw, en wel van „Waardeering van gebruiksgoederen door afschrijving”, waarbij men dus in het afschrijven een waardeeringsmethode zag.

Daarentegen geeft *van Arkel* in zijn boek „De Balans, fol. 105, over het begrip afschrijving een definitie waaruit blijkt, dat ook deze schrijver reeds heeft gevoeld, dat met afschrijven alléén niet de wijziging in de verkoopwaarde van het stamvermogen kan worden berekend.

Onder invloed van de Duitse wetgeving treft men bij de Duitse schrijvers over het algemeen het begrip waardebepaling aan.

De Duitse schrijvers zien dus over het algemeen in de afschrijving de waardeeringsmethode, terwijl *Leitner* de afschrijving zelfs noemt de indirecte waardeeringsmethode.

Tegen het waardeeren door middel van een jaarlijkse afschrijving behoeft m.i. geen bezwaar te worden gemaakt, indien dan het bedrag der afschrijving bevat alle factoren, welke invloed hebben uitgeoefend op de waarden van het desbetreffende activum. Ook zal het dan kunnen voorkomen, dat een activum in waarde is vooruitgegaan, zoodat men terwille van de juiste waarde op de Balans op het activum moet *bij*schrijven inplaats van *af*schrijven.

Het gevaar bestaat echter, dat in die gevallen, waarbij in het afschrijvingsbedrag zijn verwerkt de invloeden van bijzondere factoren, het afschrijvingsbedrag zonder eenige toelichting in de rentabiliteitsberekening wordt opgenomen, hetgeen niet bevorderlijk is voor het leeren kennen van de economie in het bedrijf, en vermenging van vermogensvermeerderingen met ondernemerswinsten in de hand werkt.

De Heer *Hogeweg* heeft in zijn lezing over afschrijvingen (*Accountancy* No. 106) tot het voorkomen deze vermenging reeds een splitsing gemaakt in geleidelijke waardevermindering (depreciatie) en een toevallige waardevermindering (fluctuatie), en door het boeken der fluctuatie als vermogensverlies, het overblijvende deel der afschrijving (depreciatie) bruikbaar gemaakt voor de berekening van de ondernemerswinst. Het aanwezig zijn van een fluctuatie wijst er echter op, dat een afzonderlijke calculatie is noodig geweest en dat het dus gevaarlijk is zonder meer de waarde van een activum vast te stellen