

DE ADMINISTRATIE ALS CONTROLEREND ORGAAN

door *Th. M. van Erp*.

In het M.A.B. van Juni 1954 is een uiteenzetting opgenomen van de hand van Professor van Rietschoten over een der meest actuele vraagstukken in de kring van de Nederlandse accountants. Het principiële karakter van het artikel, gevoegd bij het gezag van de schrijver zullen tot gevolg hebben, dat in de toekomst op zijn beschouwingen nog vaak zal worden teruggegrepen, terwijl geen zesde zintuig nodig is om te begrijpen, dat naar aanleiding van deze publicatie een stroom van artikelen de redactie zal bereiken.

Ik weersta dan ook de verleiding het gehele betoog van Prof. Van Rietschoten aan een kritische bespreking te onderwerpen, maar wel wil ik pogen enkele aanvullingen te geven ten aanzien van hetgeen is opgemerkt omtrent het begrip interne controle en de functie van de administratie in de onderneming.

Over de functie van de administratie en in het bijzonder over de ontwikkeling die hierbij in de na-oorlogse jaren is waar te nemen, is reeds verscheidene malen in dit blad geschreven ¹⁾, terwijl in het buitenland en in het bijzonder in de U.S.A. zeer veel literatuur over dit onderwerp is verschenen. De „controller” heeft in de grote bedrijven zijn intrede gedaan en verkrijgt daar een steeds krachtiger positie en dit niet uit machtsbegeerte, niet als resultaat van een soort belangenstrijd met de accountant, maar omdat de vitale controle-functies in de onderneming slechts door de administratie op de juiste wijze kunnen worden vervuld.

De begripsbepaling van de interne controle, zoals deze door Prof. Van Rietschoten op pagina 240 wordt gegeven, en in het bijzonder de daarbij gegeven serie voorbeelden, lijkt mij dan ook onvoldoende als uitgangspunt voor een discussie over een zo belangrijk onderwerp. Uit de voorbeelden toch meen ik te moeten opmaken, dat de schrijver, wanneer hij aan interne controle denkt, deze vooral of misschien zelfs uitsluitend ziet in de zin van de juiste financiële verantwoording: kas-beheer, debiteuren, voorraden en dergelijke. Natuurlijk is een goede regeling van al deze punten verre van onbelangrijk, maar voor de directie van een grote onderneming is het toch een axioma, dat de interne controle — in deze beperkte zin opgevat — perfect is; hoe dit moet worden bereikt, wordt overgelaten aan de vakmensen, i.c. de administratieve leiders.

Er is echter een groot arbeidsveld van de moderne administratie dat door de schrijver niet wordt genoemd en deze activiteiten vormen naar mijn oordeel nu juist het meest essentiële deel van de controle-functie van de administratie. Weliswaar noemt Prof. Van Rietschoten de verhoging van de betekenis der administratie voor de controle op de bedrijfsverrichtingen, waarbij de budget-techniek een belangrijke rol speelt en komt dan tot de conclusie, dat deze ontwikkeling het onderwerp opnieuw in discussie doet komen.

Het wil mij echter voorkomen, dat op deze wijze gesteld, het karakter van de nieuwe ontwikkeling van de administratieve functie geweld wordt aangedaan. Het gaat toch immers niet om bepaalde nieuwe technieken, maar om een principiële functie-wijziging en het lijkt mij daarom ook onjuist het vraagstuk van de betekenis van de interne controle

¹⁾ o.m. Prof. Van der Schroeff: Een pleidooi voor de invoering van de „controllers” functie (M.A.B. 1953)

Th. M. van Erp: Enkele opmerkingen over de administratieve organisatie in grote ondernemingen (M.A.B. 1951)

voor de accountantscontrole te behandelen met de *budgettechniek* als enig nieuw gezichtspunt.

De controle-functie van de administratie — o.m. bij de budgettering, de kostprijsberekening, de planning, de prijspolitiek en de nacalculatie — begint op het allerlaagste niveau bij de kleinste budget-eenheid en eindigt bij een de gehele onderneming omvattende controle. Deze controle wordt zowel vooraf uitgeoefend (bijv. bij de beoordeling van de aanvaardbaarheid van de budgetten) als achteraf (bijv. bij de nacalculatie) en in beide fasen worden zowel het beleid van de laagste chef als het totale beleid van de directie in de controle betrokken en wordt door de administratie op elk niveau een oordeel gegeven. Het is hier niet de plaats daarover uit te weiden en ik wil mij dan ook tot deze zeer korte aanduiding beperken.

Het volkomen opgaan in de problemen van het bedrijf, in de feitelijke omstandigheden, in de specifieke moeilijkheden en de nauwe samenwerking met alle bedrijfsonderdelen die hiervoor 52 weken per jaar noodzakelijk is, maken het onmogelijk de accountant hiermede te belasten.

Aan de andere kant is het echter op zijn minst onwaarschijnlijk, dat een dergelijke veelomvattende interne controle op het beleid in alle onderdelen van het bedrijf zonder invloed zou zijn op de accountantscontrole. Ik meen dan ook in het betoog van Prof. Van Rietschoten een zodanige leemte te moeten constateren, dat ik de algemene strekking van zijn conclusies — nog afgezien van andere overwegingen — als onvoldoende gemotiveerd van de hand moet wijzen.

Tot slot wil ik nog een persoonlijke opmerking maken. Ik voel mij bepaald gegriefd door de opmerkingen welke Prof. Van Rietschoten op bladzijde 247 maakt ten aanzien van de administratieve functionarissen. De aan de uitvoering van hun werkzaamheden verbonden besloemingen zouden hun hoofdtaak vormen en telkens moet (door de accountants) worden geconstateerd, dat zij onvoldoende kritisch waarnemen, onvoldoende objectief zijn, oorzaken van afwijkingen onvoldoende onderzoeken, afwijkingen niet of onjuist herstellen en niet systematisch waarnemen. Wanneer principiële vraagstukken op deze wijze moeten worden behandeld, dan zou kunnen worden verwacht, dat bij een andere gelegenheid een administratief leider, zich richtende tot zijn collega's, constateert dat voor de accountants de aan de controle verbonden besloemingen hun hoofdtaak vormen, dat hun waarnemingen onvoldoende kritisch zijn enz. enz.

De administratieve leiders hebben groot belang bij de ontwikkeling van de onderhavige discussie in accountantskringen, zij willen stellig gaarne medewerken aan de opinie-vorming, doch dit wordt wel moeilijk gemaakt wanneer op een dergelijke wijze over hen wordt gesproken.

Nu kan men zeggen, dat de gecontroleerden in deze geen stem in het kapittel hebben en dat dit een zaak is van de accountants onder elkaar. De accountants zullen echter goed doen zich niet te zeer als kaste te distancieren van hen die de verantwoordelijkheid voor de praktische organisatie dragen. De belangen lopen volkomen parallel; de administrateurs en de accountants hebben een gemeenschappelijk doel, nl. een juiste verantwoording met minimale kosten. Beiden dragen hierin hun verantwoordelijkheid, de accountant tegenover het maatschappelijk verkeer en de administrateur tegenover zijn onderneming. Ik vermag niet in te zien waarom deze laatste verantwoordelijkheid persoonlijk minder zwaar zou wegen dan de eerste.