

DE WAARNEMING VAN HET BESTAAN EN DE WERKING VAN DE INTERNE ORGANISATIE ALS MIDDEL VAN ACCOUNTANTSCONTROLE

door J. P. van Rossem R.A.

1 Inleiding

Bij het beschouwen van interne organisatie als middel van accountantscontrole bevinden wij ons op het gebied van de taakuitoefening door de accountant in zijn controlerende functie. De functie heeft invloed op de taak in die zin dat middels de taakvervulling moet worden waargemaakt hetgeen men verwacht dat de functie zal opleveren. Voor de juiste taakuitoefening dient dus tevens een goed begrip omtrent de functie te bestaan. Zulk een goed begrip is kennelijk niet algemeen aanwezig, hetgeen zich vooral zal uiten in verschillen in de verwachtingen van belanghebbenden bij de uitkomst van accountantscontrole.

Uit de verklaringen van accountants, zijnde schriftelijke mededelingen inhoudende de uitkomst van een onderzoek naar de getrouwheid van verantwoordingen (zoals jaarrekeningen) en ook uit mondelinge mededelingen of uit zwijgende instemming, worden uiteenlopende conclusies getrokken. Zo kan bij de gebruiker van de verklaring de verwachting bestaan dat met de verklaring tevens een oordeel omtrent de kwaliteit van het gevoerde beleid wordt gegeven. Voorts wordt kennelijk ook wel verwacht dat de (goedkeurende) verklaring inhoudt dat de interne organisatie van de huishouding aan alle daaraan te stellen eisen voldoet. Ook blijkt dat aangenomen wordt dat uit de verklaring bij een verantwoording volgt dat de accountant in staat moet zijn geweest om alle verschijnselen zonder enige uitzondering waar te nemen en te waarderen, dus ook in de toekomst blijvende en de overige zich (nog) niet voor waarneming lenende gebeurtenissen. Waar te nemen valt dat in het algemeen meer van de accountant(sverklaring) wordt verwacht dan kan worden waargemaakt.

In het hiernavolgende wordt uitgegaan van de (redelijke) verwachting van belanghebbenden die inhoudt dat de verklaring de weergave van de uitkomsten van het gebeuren in de huishouding dekt, bepaald op grond van de omstandigheden die ten tijde van het opmaken en de controle van de verantwoording objectief waarneembaar waren.

De taakuitoefening van de accountant zal op die verwachting moeten zijn ingesteld: er zal een „volkomen” controle moeten zijn verricht op het niveau dat in de huidige stand van het beroep mogelijk is. Belanghebbenden mogen verwachten dat een goedkeurende verklaring inhoudt dat de accountant tot het *eigen* oordeel is gekomen dat de verantwoording voldoet aan de eraan te stellen eisen. Deze zijn de algemene eisen die aan de verantwoording worden gesteld, weliswaar met inachtneming van de bijzonderheden die in het specifieke geval van belang zijn. Dit houdt in dat van de accountant mag worden verwacht dat hij niet alleen beschikt over de deskundigheid van de registeraccountant in de algemene controlepraktijk sec maar mede over bijzondere des-

kundigheid die in het kader van de desbetreffende verantwoording in de gegeven omstandigheden tevens vereist is, bijvoorbeeld op de gebieden van organisatie, automatisering, belastingen en internationale accountantspraktijk.

De verwachting kan niet inhouden dat accountants verantwoordelijkheid aanvaarden op gebieden waarover zij geen eigen oordeel kunnen geven. Evenmin kunnen zij worden geacht in het oordeel te hebben betrokken hetgeen een controleur redelijkerwijze niet kan waarnemen. De redelijkheid omvat de aspecten van deskundigheid, tijd, kosten en relatief belang in het kader van de controle van de verantwoording.

De middelen van accountantscontrole zullen in de taakuitoefening dienstbaar moeten zijn om het doel te bereiken. Die middelen dienen zodanig te worden gekozen en toegepast dat zij het gewenste en haalbare oordeel mogelijk maken tegen de daarvoor verantwoorde kosten. Dan is er sprake van een volkomen uitvoering en dus van een volkomen controle.

2 De interne organisatie in de huishouding

In elk samenstel van elementen waarin op grond van het economisch principe wordt gestreefd naar een (min of meer) bepaald doel is interne organisatie nodig. Deze organisatie staat ten dienste van het functioneren, waaronder het besturen van de huishouding en dient vorm te geven aan het streven naar het doel. De organisatie omvat zowel het systeem voor de realisatie van de doelstellingen als het functioneren ervan. Middels de werking van het systeem streeft men naar de beheersing van en de controle op het gebeuren. Organisatie is een middel in het handelen, geen doel.

Een organisatie zal derhalve voor de gebruikers moeten voldoen aan eisen van doelgerichtheid en doelmatigheid, inzichtelijkheid, controleerbaarheid en nuttigheid in vergelijking met de kosten. Zij omvat o.a. het informatiesysteem en de interne controle. Door middel van de interne organisatie dient aan alle aspecten van de huishouding die nodig zijn voor de realisatie van het doel de nodige aandacht te worden gegeven. Dit omvat dan ook meer dan de organisatie die nodig is voor de verantwoording van de uitkomsten van het gevoerde beleid. Die verantwoording heeft betrekking op het in het verleden gevoerde beleid (waarbij ook belangrijke toekomstgerichte zaken aan de orde komen). De interne organisatie als geheel omvat elementen die de ontwikkeling van het beleid betreffen, zonder dat die op de huidige verantwoording - zichtbaar - invloed hebben. Voorbeelden van de meer toekomstgerichte delen van de organisatie zijn maatregelen met betrekking tot meerjarenplannen, markt- en produktontwikkeling, personeelsbeleid, public relations etc.

De accountant komt in de vervulling van zijn specifieke functie in de huishouding in aanraking met het geheel van de interne organisatie. Voor de verantwoording van de uitkomsten van het beleid zijn echter slechts delen van de organisatie werkzaam zodat de accountant - eventueel - alleen van die delen daadwerkelijk behoeft kennis te nemen.

Van laatstbedoelde delen van de interne organisatie zijn dan nog weer de informatie- en interne controleaspecten relatief van het grootste belang. Deze deelgebieden van de interne organisatie kunnen in principe in aanmerking komen als middel van accountantscontrole. Niet bij de verantwoording betrok-

ken onderdelen behoeven niet door de accountant in de controle te worden betrokken. Dit betekent dat de accountant via zijn verklaring niet impliciet een oordeel over de doelmatigheid van de interne organisatie als geheel kan uitspreken. Tevens betekent dit dat de verantwoording van de uitkomsten van het gevoerde beleid - betrekking hebbend op een verstreken periode - niet zonder meer kan dienen voor een oordeel (ook niet van de accountant) over de toekomstige ontwikkeling en de continuïteit van de huishouding.

Daarvoor is meer nodig: ook de specifiek toekomstgerichte delen van de organisatie - en de kwantificering en de waardering daarvan - zouden beschikbaar moeten zijn. Deze toekomstgerichte informatie is nog (te) weinig aanwezig en niet geschikt voor publicatie, mede omdat er nog nauwelijks mogelijkheden zijn om betrouwbare prognoses op middellange of lange termijn samen te stellen.

3 Middelen van accountantscontrole

Voor de accountantscontrole zijn te onderscheiden objecten van controle, middelen en methoden. Objecten zijn onderdelen van het gebeuren waarover een oordeel nodig is ten behoeve van het eindoordeel. De accountant kiest middelen met behulp waarvan hij zijn doel denkt te bereiken. De methode is de wijze waarop de middelen worden gebruikt. Middelen en methoden zijn onderdeel van de techniek van accountantscontrole.

Op de weg om te komen tot een verantwoord oordeel staan de accountant vele middelen ten dienste. De NIVRA onderwijs- en examenprogramma's voor het vak leer van de accountantscontrole noemen daarvan in deze volgorde:

- onderzoek naar de interne en administratieve organisatie in het bijzonder wat betreft de interne controle;
- bewijsstukken;
- inlichtingen van de gecontroleerde;
- verbandscontroles;
- bestaansvaststelling;
- prognoses, normen, machtigingen;
- toetsing aan algemene regels en bijzondere voorschriften;
- cijferbeoordeling.

De middelen worden veelal in combinatie toegepast. Het zal dan van het accent op één of enkele ervan kunnen afhangen hoe men de aanpak omschrijft. Het verschil in accentlegging heeft er mede toe geleid dat er vele jaren discussie in accountantskringen is over de benoeming van de controle-aanpak. Degenen die het accent leggen op het onderzoek naar de interne organisatie (en interne controle) - doch evengoed de andere middelen toepassen - vinden hun aanpak een geheel andere dan degenen die meer de nadruk op het gebruik van de andere middelen leggen - doch ook het middel van waarneming van de interne organisatie hanteren. Vandaar de herhaling van mijn eerder geuite conclusie: bij een goede taakuitoefening - leidend tot een volkomen controle - kan er tussen de beide benaderingswijzen slechts een gradueel verschil zijn.

De problematiek wordt meestal benaderd vanuit de interne controle als onderdeel van de interne organisatie. De interne controle kan in vele gevallen

min of meer separaat worden behandeld. Vooral bij de niet verbijzonderde interne controlefunctionaris of -afdeling zijn echter vaak aan handelingen binnen de interne organisatie een aantal aspecten - ook die van interne controle - verbonden. Alle aspecten hebben hun belang in het kader van het doelmatig functioneren van de huishouding. Ook als de accountant slechts van de interne controle-aspecten van de interne organisatie gebruik maakt, is in feite de interne organisatie middel van accountantscontrole. Vandaar dat in dit artikel het begrip interne organisatie - met nuanceringen - wordt gebruikt als tevens omvattend de interne controle. De accountant zou overigens ook van de interne organisatie gebruik kunnen maken voorzover betrekking hebbend op andere dan interne controle-aspecten.

Interne controle omvat in dit verband niet interne accountantscontrole. Deze is geen onderdeel van de interne organisatie doch evenals externe accountantscontrole specifiek gericht op de verificatie van de juistheid van een verantwoording. Uit dezen hoofde zijn dus de uitgangspunten en benaderingen van de interne en externe accountant gelijk.

Welke middelen hebben nu de voorkeur? Algemeen gesteld zijn dit de meest effectieve en dus ook in relatie tot het nut de goedkoopste. Bij de keuze van de middelen moet tevens aan de orde komen de wijze waarop het middel wordt gehanteerd, de methode van toepassing. De middelen en methoden hebben samen betekenis voor de keuze.

Bij deze keuze is bepalend of het middel de door de accountant nodig geachte waarneming mogelijk maakt en op economische wijze tot een oordeel leidt. Dit noodzaakt tot een afweging van de betekenis van *alle* mogelijke middelen. Omdat dit een keuze betekent uit een zeer groot aantal mogelijkheden en omdat de criteria voor die keuze niet eenduidig vastgesteld zijn en ook niet algemeen geldend vaststelbaar zijn is deze keuze het moeilijkste onderdeel uit de taakuitoefening door de accountant. Hierbij worden de andere „zware” problemen uit de waarderingsproblematiek (toekomstgericht!) en allerlei vaktechnische zaken (controle in geval van geautomatiseerde gegevensverwerking, steekproeven) overigens niet zonder meer als „licht” beschouwd. Echter, het aangeven van de beste weg naar het (deel)resultaat in elk specifiek geval toont eerst goed de bekwaamheid van de accountant aan.

Een objectieve beoordeling van de juistheid van die keuze vindt overigens zelden plaats. Er zijn geen normen voorhanden en zeer zelden zijn er andere accountants die de gemaakte keuzen overdoen. De effectiviteit van de uitkomsten van de controle is meestal ook niet te toetsen: waaraan moet worden getoetst en hoe is bekend wat niet tot stand is gekomen? Mogelijk is dat het collegiale overleg in voorkomende gevallen, het gebruik van verworven kennis van collega's en de kwaliteitsbewaking hierbij behulpzaam zijn. Mogelijk zullen de kosten van de controle een aanwijzing zijn. Echter, hoe en waaraan toetst men de absolute hoogte van die kosten en waarmee kan men vergelijken of dezelfde of een betere uitkomst voor ten hoogste dezelfde kosten zou kunnen zijn verkregen?

Een zekere beoordeling vooraf van de kosten van de controle en daarmee van de doelmatigheid van de aanpak zou kunnen plaatsvinden als een opdrachtgever alvorens een opdracht te verstrekken vooraf enkele accountants een begroting van de controlekosten doet maken. Daarbij rijst de vraag of

vooraf een voldoende nauwkeurige begroting mogelijk is: er kunnen tijdens de voorbereiding en zelfs tijdens de uitvoering van de controle belangrijke wijzigingen van veronderstelde omstandigheden blijken. Voorts kan de objectiviteit van de begroting er onder lijden als betrokken accountants hun wens om de opdracht te verwerven in de controlekosten „calculeren”.

Het is m.i. in de huidige stand van het accountantsberoep in Nederland onvermijdelijk dat subjectieve elementen een wezenlijke rol spelen in de keuze van de middelen van accountantscontrole. Dit is niets bijzonders voor accountantscontrole. In zeer veel handelen - vooral bij ondernemers - is het subjectieve inzicht overheersend. Ook dan is toetsing slechts uit mislukkingen mogelijk; toetsing aan hetgeen beter haalbaar zou zijn geweest is bij gebrek aan normen vrijwel altijd onmogelijk.

4 De betekenis van de interne organisatie voor de accountantscontrole

Ontwikkelingen

Reeds lang is in het accountantsberoep de betekenis van de interne organisatie als middel van accountantscontrole in behandeling. De fundamentele aanpak door Limperg van de inhoud van de accountantsfunctie en de gevolgen voor de taakuitoefening zijn uniek en wezenlijk onaangetaast. Uiteraard is een belangrijke wijziging van de omstandigheden aanleiding om de begrippen en de uitwerking van een en ander nader te overwegen. Zo is er voor velen aanleiding geweest tot een discussie over de vraag of en in welke mate de accountant gebruik kan maken van of steunen kan op de interne organisatie en de interne controle.

Limperg

Limperg heeft (zie o.a. Leer van de Accountantscontrole door Limperg/Groeneveld 1976) als uitgangspunt dat een volkomen controle vereist is. Daaraan zal niet afbreuk mogen worden gedaan door irrationele beperkingen van het accountantsonderzoek.

Zeer duidelijk wordt echter wel gesteld dat men mag eisen dat zoveel mogelijk van de interne controle gebruik gemaakt wordt.

Limperg duidt aan dat er kritische momenten zijn waarop interne controle moet worden vervangen door externe controle. Erkend wordt dat een deel van de uitvoering niet of niet doelmatig in voortgezette waarneming door de accountant kan worden gecontroleerd en dat een andere deskundigheid nodig kan zijn dan die waarover de accountant beschikt.

De accountant zou zijn controle door interne controle kunnen laten vervangen (steunen op interne controle) voorzover de eigen functie van de accountant daardoor niet onvolkomen wordt. Daarbij is bepalend het vertrouwen dat door de accountant in zijn „vertrouwensfunctie” is gewekt. Deze gedachte leidt tot de uitspraak „De gedachte dat het verkeer zou moeten veronderstellen en aanvaarden dat een deel van de controle is verricht door organen van het gecontroleerde bedrijf - dat is dus door de gecontroleerde zelf - is zo absurd dat het onbegrijpelijk is dat zovele accountants bereid zijn op schier onbepaalde wijze op de interne controle te steunen”. Als wij hieraan zouden toevoegen, na „de gecontroleerde zelf”: „zonder eigen oordeel van de accountant over de

uitkomst van die interne controle”, vraag ik mij af wie - ook nu - beweert dat deze uitspraak niet nog onverkort geldig is.

Als mogelijkheden van „inschakeling” van de interne controle worden door Limperg behandeld:

- Onderdelen waarin een fout het beeld van de jaarrekening niet essentieel kan beïnvloeden en van welke onderdelen de controle door de accountant onevenredig hoge extra kosten zou veroorzaken. (Hier worden dus onderdelen aan de interne controle overgelaten.)
- Wanneer de techniek van de controle toelaat groepen van verschijnselen collectief waar te nemen en de juistheid van het daarvan in de jaarrekening gegeven beeld collectief kan worden onderzocht, kan het detailonderzoek aan de interne controle worden overgelaten. (Hier vult de interne controle dus de accountantscontrole aan.)
- Details die door de accountant niet doeltreffend kunnen worden gecontroleerd en waarvan controle slechts betrekkelijke betekenis heeft omdat geen stellige conclusie omtrent de juistheid kan worden bereikt. (Hier wordt accountantscontrole dus vervangen door interne controle.)

Limperg wijst erop dat het belang van het eerste geval slechts gering kan zijn. Dan kan de accountantscontrole „zich in die gevallen ertoe bepalen de werking van de interne controle op die onderdelen te toetsen”. Vervanging van accountantscontrole door interne controle wordt voor „essentiële dingen” niet mogelijk geacht.

In het tweede geval is de aanvulling door de interne controle niet van belang voor het openbare verkeer.

In het derde geval kan de accountant volgens Limperg niet controleren: „deze moet andere middelen toepassen”. Later wordt overigens opgemerkt dat bij het ontbreken of niet voldoende functioneren van de interne controle de accountantscontrole moet aanvullen hetgeen aan interne controle ontbreekt.

In de behandeling van de controle op de goede werking van de interne controle komt de stelling voor dat de accountant ook verantwoordelijk is voor de goede werking van het administratieve apparaat en van de interne controle. De goedkeurende verklaring zou ook vertrouwen wekken in die zin. (Deze uitspraak kan m.i. - zo ongenueanceerd - niet worden aanvaard.)

Limperg heeft enkele conclusies getrokken ter zake van de controle op de goede werking van de interne controle die ook thans nog behartenswaardig zijn:

- De verificatie van een *toestand* is anders dan de waarneming die op de *uitvoering* zelve is gericht. *De uitvoering wordt indirect gecontroleerd in het resultaat.*
- Gebruik van de resultaten van de interne controle moet tot de overtuiging leiden dat het systeem van interne controle doeltreffend is.
- Het resultaat van interne controle maakt niet een deel uit van het resultaat van accountantscontrole; de interne controle staat naast de accountantscontrole.
- Indien het resultaat van interne controle wel deel zou uitmaken van dat van de accountantscontrole dan zou - aldus Limperg - de accountant zich moeten overtuigen van de deugdelijke werking van de interne controle hetgeen slechts te bereiken is door volkomen accountantscontrole toe te

passen.

- De deugdelijke werking van de interne controle kan eerst volkomen worden vastgesteld door een volkomen accountantscontrole op de verrichtingen en de getallen waarop de interne controle is toegepast.
- Vervanging van het resultaat van de accountantscontrole door dat van de interne controle is slechts geoorloofd indien men dezelfde zekerheid heeft als wanneer men (de accountant) zelf controleert.

Limperg's standpunt blijkt nog eens te meer in de weergave dat het meest principiële bezwaar tegen het steunen op de interne controle is dat een stuk accountantscontrole wordt prijs gegeven en wordt vervangen door interne controle zonder na te gaan of aldus geen onvolkomenheid van de accountantscontrole ontstaat.

Verdere ontwikkeling, tot 1950

Het blijkt wel dat de probleemstelling in de loop van de tijd niet veel is veranderd. Blazer verkondigt in 1929 ter zake van de controle bij banken dat op de vraag of de accountant bij zijn arbeid op de interne controle mag steunen, een positief antwoord dient te worden gegeven. Ook in die publikatie komen al elementen voor van de later steeds weer in de discussie betrokken punten zoals niet door de accountant zelf waarneembare verschijnselen (obligo's) en details die overgelaten moeten worden aan de interne controle („het dagelijkse controlewerk”).

Min of meer algemeen was „sinds Limperg” in Nederland aanvaard dat de accountant eigen actie dient te verrichten ter zake van de controle van een verantwoording. Bij huishoudingen waarin goederen doorstromen dienden verbanden te worden gelegd in de goederen- en geldbeweging. Dit houdt in dat men zich in brede kring baseerde op de controle van inkopen, verkopen, voorraden, betalingen, ontvangsten, vorderingen en schulden. Het accent valt daarbij op de volledige verantwoording van de opbrengst, hetgeen uit de resultante van de goederenbeweging kan worden afgeleid. De verbanden worden zoveel mogelijk in totalen gelegd. Veelal is onvermijdelijk dat inkopen op de een of andere wijze in detail worden gecontroleerd.

Voor huishoudingen zonder goederenstroom is de theorie van aanpak van de controle minder eenduidig. Ter waarborging van de volledigheid van de opbrengstverantwoording dienen nu andere specifieke maatregelen van interne controle te worden getroffen. Dit leidde (en leidt) nogal eens tot de opvatting dat voor de controle van die huishoudingen de accountant wél (ten dele) op de interne organisatie en interne controle moest steunen. Dit is niet zozeer gezien als een onvolkomenheid in de controle maar als een verschil in de mogelijkheden van de controle.

Het is interessant hier even stil te staan bij hetgeen aan deze controle-aanpak ten grondslag ligt. In elke huishouding leidt actie tot reactie, ofwel prestatie tot contraprestatie. Prestatie en contraprestatie behoeven niet gelijkwaardige gevolgen te hebben. Al naar gelang de doelstelling van de huishouding zal op verschillende gronden worden gehandeld. De onderneming heeft andere waarderingsnormen dan de non-profitorganisatie. Toch heeft elke handeling in de huishouding een gevolg. Een inkoop en daarmee het recht op een zaak leidt tot een verplichting; een levering of dienst tot een recht; een betaling tot

een vermindering van een verplichting; een ontvangst tot een vermindering van een recht, etc.

Hierin ligt de basis van de kringloop van de goederen/prestaties · versus rechten/verplichtingen. De handelingen in de huishouding en de gevolgen daarvan zijn uit te drukken in een model dat gelegenheid biedt het gebeuren te volgen en te beheersen. Deze kringloop is daarmee onderwerp van de verlaglegging. Dit uit zich in de (financiële) weergave van de handelingen, uitmondend in de resultatenrekening en in de opstelling van de vermogenspositie. Hierop zal de accountantscontrole gericht moeten zijn: is al hetgeen de handelingen tot gevolg hebben op de juiste wijze in de verantwoording begrepen.

Deze kringloop (vaak goederen- en geldbeweging genoemd) heeft veel aanleiding tot discussie gegeven in de beschouwing van de controle-aanpak. Velen hebben dit uitgangspunt verlaten met als motivering dat de verbanden in die „beweging” niet · in totalen · door de accountant kunnen of behoeven te worden gecontroleerd. De theoretisch sluitende verbanden zijn immers praktisch niet (in totalen) waarneembaar, respectievelijk de uitvoering kost teveel „eigen” eigen actie.

Daarover echter gaat het niet; dat is een mogelijke doch niet noodzakelijke uitwerking. De kern is dat de verbanden op zich in de huishouding dwingend bestaan. De organisatie zal dit moeten beheersen en de accountant zal zijn oordeel moeten geven over de juistheid van de verantwoording ervan.

Opgemerkt wordt dat dit geensdeels inhoudt hoe de organisatie dit alles (volledig) beheerst, noch hoe de accountant dit alles controleert. De controle op basis van de „goederenbeweging” (beter is: de prestatiebalans) wil nog niets zeggen omtrent de wijze van controle, dus ook niet over een volledige (detail)controle, noch over eigen waarneming van de basisgegevens „sans plus”. Het onderkennen van de uitgangspunten is m.i. noodzakelijk; het interpreteren in een wijze van controle is daarbij nog niet aan de orde.

Verdere ontwikkeling, na 1950

De ontwikkeling richtte zich verder vooral op een streven naar bekorting van de eigen actie van de accountant, in het bijzonder met betrekking tot detail controles. Steekproeven werden verder ontwikkeld doch vrij algemeen tot in de zestiger jaren op theoretische gronden verworpen. Tot in de jaren vijftig wordt vrijwel onweersproken in accountantskringen als theoretisch uitgangspunt gehanteerd dat al hetgeen relatief belangrijk is door de accountant zelf moet worden waargenomen, vastgelegd en naar de verantwoording doorgecheckt. De interne organisatie is hulpmiddel voor deze wijze van accountantscontrole, niet object van accountantscontrole. Een minimum van interne organisatie wordt geacht noodzakelijk te zijn wil accountantscontrole doelmatig mogelijk zijn.

De verschillen in inzichten bleken eerst duidelijk met de publikaties in 1951 e.v. Deze gaven aanleiding tot een discussie die nog steeds niet „echt” is beëindigd. Uit deze discussie is de conclusie getrokken dat er twee benaderingen van de wijze van uitvoering van accountantscontrole zijn. De ene richt zich primair op de interne organisatie en concludeert uit het bestaan en de werking ervan dat de verantwoording aan de daaraan te stellen eisen moet voldoen.

Indien vaststaat dat stelsel en werking van de interne organisatie voldoende/goed/optimaal zijn *moet* de weergave van de uitkomsten van het bedrijfsgebeuren juist zijn. De andere zou vinden dat de juiste weergave van de gebeurtenissen slechts kan volgen uit de eigen waarneming van de basisgegevens: het eigen oordeel over de van belang zijnde onderdelen van de verantwoording is vereist. In beide benaderingswijzen kan men zich bedienen van dezelfde controlemiddelen en controletechnieken. Uiteraard zal eenieder zich ook (zelf) ervan overtuigen dat de verantwoording als zodanig aan bepaalde gestelde normen voldoet. Los van allerlei theoretische overwegingen wordt gesteld dat in feite het verschil neerkomt op een geringere omvang van de handelingen door de accountant. Kort gezegd: beoordeling van de organisatie plus bijkomende handelingen kost minder tijd dan eigen actie plus gebruik van de organisatie. Dus een verschil in tijdsbesteding en daarmee van kosten, alles binnen de noodzaak van eenzelfde volkomen uitkomst van de controle.

In 1974 en 1975 zijn in een aantal publikaties de verschillen in opvattingen nog weer eens breed uitgemeten. Van Kampen recapituleert het onderwerp in „Klassiek of modern” aldus dat, indien accountantscontrole via interne controle wordt verricht, het besef bestaat dat een volkomen controle uitsluitend op basis van eigen actie niet mogelijk is. Derhalve is onderkend „dat men niet sluitend kan controleren”. Hij constateert een gebied dat niet geschikt is voor accountantscontrole: voor de volledigheid van de verantwoording dient men te biecht te gaan bij de interne controle waarop helaas geen sluitende externe controle mogelijk is.

Nordemann merkt in „De betekenis der eigen actie” op dat in het accountantsonderzoek naar de getrouwheid van een jaarrekening een belangrijke plaats toevalt zowel aan de interne controle als aan de eigen actie. Het superieur stellen van een bepaalde werkwijze wordt door hem veroordeeld. Op grond van het functioneel ondergeschikt zijn van interne controle aan accountantscontrole - interne controle is gericht op het functioneren van een informatiesysteem, accountantscontrole op de onafhankelijke toetsing op getrouwheid van door een systeem geproduceerde (mede) voor derden bestemde informatie - stelt hij vast dat het tenslotte de eigen actie is die de basis moet leveren voor de verklaring omtrent de getrouwheid. Eigen actie omvat toepassing van „andere” controlemiddelen (dan interne controle), zoals bewijsstukken, inventarisaties, bevestigingen van buiten het systeem, verbandscontroles e.d.

Blokdijk meent in „Een kernvraagstuk van de leer der accountantscontrole” dat eigen actie tevens een onderzoek naar de werking van de interne controle omvat. Ook hij streeft een synthese van de verschillende zienswijzen na. Hij concludeert dat inspectie (controle door een momentopname) van de administratieve organisatie en de daarin ingepaste bewakingsmaatregelen zonder controle van de opgeleverde informatie geen deugdelijke grondslag voor een accountantsverklaring geeft.

Van Hulsentop merkt op in „Subjectieve aspecten van de accountantscontrole” dat er met betrekking tot de beoordeling van de organisatie geen uniforme normen zijn waaraan organisaties moeten voldoen en dat - in Nederland - nauwelijks goede evaluatietechnieken voorhanden zijn. Met betrekking tot het onderzoek naar de werking van de organisatie bestaat zijns inziens nog

minder duidelijkheid. Gebruik door de accountant van de uitkomsten van door de huishouding zelf verrichte toetsingen wordt nodig geacht. Toch zal behoefte blijven bestaan aan het „uitvoeren van detailwaarnemingen”, waarbij volgens Van Hulsentop in het midden wordt gelaten of deze detailwaarnemingen gericht zijn op de vaststelling van de goede werking van de organisatie danwel direct gericht zijn op het cijfermateriaal zelf.

Recapitulatie van de ontwikkelingen

De ontwikkelingen in het gebruik van/steunen op de interne organisatie als middel van accountantscontrole hebben een aantal gevolgen gehad. De verschillen in inzicht concentreren zich weliswaar op de middelen van accountantscontrole maar strekken zich tevens uit tot de inhoud van de begrippen volkomen controle en eigen actie. Men is het er in feite wel over eens dat de accountant een eigen oordeel moet hebben over de te onderzoeken verantwoording. De vraag is echter of dat eigen oordeel voortvloeit uit het eigen oordeel over het bestaan en de werking van de interne organisatie of dat dit in principe tot stand komt met als uitgangspunt waarneming van aan de verantwoording ten grondslag liggende gegevens.

De basisgegevens komen ongetwijfeld in beide opvattingen aan de orde. Bij de één „pas” nadat waarneming van de (resultaten van de) interne organisatie dit nodig maakt of als middel om die organisatie te onderzoeken, bij de ander „naast” de waarneming van de interne organisatie. Dit leidt tot verschil in inhoud van het begrip eigen actie en naar veelvuldig wordt aangenomen tot een verschil in de omvang van de controlewerkzaamheden door de accountant. In de beide opvattingen is ruimte voor zaken die zich wel lenen voor interne controle maar niet of slechts ten dele voor accountantscontrole. Afhankelijk van de vraag wat wel of niet middels accountantscontrole aan het licht kan komen · het axiomatisch voorbehoud omvat immers hetgeen buiten het bereik van accountantscontrole ligt of hetgeen binnen een aanvaardbaar stelsel van interne organisatie toch nog aan oncontroleerbare onjuistheden kan voorkomen · ontstaat een ander begrip volkomen controle.

Vastgesteld moet worden welke uitgangspunten in acht genomen moeten worden om op verantwoorde wijze tot het eigen accountantsoordeel te kunnen komen. Deze uitgangspunten omvatten de inhoud van de verwachtingen van belanghebbenden · en dus de strekking van de verklaring ·, de daarop ingestelde taak als geheel en de aanpak door de accountant binnen die taakvervulling.

Naar mijn mening dient ten behoeve van een zinvolle vervulling van de taak door de accountant het volgende vast te staan:

- De strekking van de verklaring moet aan eenieder duidelijk zijn, hetgeen inhoudt dat deze niet meer en niet minder geeft dan het oordeel over de verantwoording op basis van hetgeen in de omstandigheden redelijk haalbaar is. De verklaring kan (thans) niet omvatten:
- een oordeel omtrent de kwaliteit van hetgeen de huishouding heeft gepresteerd;
 - een oordeel omtrent toekomstige ontwikkelingen van de huishouding;
 - een oordeel omtrent de kwaliteit en het functioneren van de interne organisatie als geheel;

- meer dan hetgeen middels accountantscontrole objectief gezien direct of indirect controleerbaar is.
- De controle moet volkomen zijn, d.w.z. dat de accountant een dusdanig samenstel van controle/ waarneming/ eigen actie heeft toegepast dat hij - op doelmatige wijze - tot een eigen oordeel is kunnen komen.
- Binnen de taakvervulling door de accountant dient de meest doelmatige aanpak te geschieden. Dit brengt de noodzaak mee tot keuze van de middelen die de volkomen controle tegen de laagste kosten mogelijk maken. Een van de middelen is de interne organisatie. De interne organisatie heeft in een aantal aspecten (voornamelijk beheersing en interne controle) een doelstelling die gelijkgericht is met accountantscontrole. Indien de interne organisatie uitkomsten oplevert die in die gelijkgerichte doelstelling waarneembaar zijn voor de accountant - zich dus lenen voor accountantscontrole - dan *dient* de accountant deze te gebruiken. Dit kan met, naast of in de plaats van andere middelen; het geheel ten opzichte van de uitkomst is bepalend. De keuze van de controlemiddelen zal daarom steeds vanuit de analyse van hetgeen de interne organisatie (aan informatie) oplevert moeten geschieden. De accountantscontrole is daarbij niet gericht op een oordeel omtrent die interne organisatie maar op een oordeel over de verantwoording die door de interne organisatie tot stand komt.
- De keuze van de middelen kan worden beïnvloed door de inrichting en de hulpmiddelen van de interne organisatie. Automatisering zal ongetwijfeld op die keuze invloed hebben. Principieel verandert daardoor echter niets in de accountantscontrole. Of men meer of minder van bepaalde middelen toepast is een kwestie van de wijze van uitvoering.

5 De waarneming van het bestaan van de interne organisatie

De interne organisatie heeft o.a. middels de interne controle-aspecten ten doel een waarborg te geven voor de bewaking van waarden, het opvolgen van voorschriften en het hanteren van normen en de verstrekking van juiste informatie. In het kader van de beheersing en controle van (de uitkomsten van) het gebeuren in de huishouding heeft de interne organisatie aldus een gelijkgericht doel als de accountantscontrole. Deze wil immers de juiste weergave van dat gebeuren vaststellen. Reeds hieruit vloeit voort dat als eerste middel van accountantscontrole de interne organisatie in aanmerking komt.

Hiermee is nog niet de vraag beantwoord of de interne organisatie zich dan ook wel leent voor het gebruik als middel van accountantscontrole en hoe de toepassing zou moeten geschieden. Daartoe dient te worden onderzocht welk systeem van interne organisatie fungeert (bestaan) en of het zodanig wordt gehanteerd dat de verantwoording van de handelingen van de huishouding het getrouwe beeld oplevert dat door de accountant moet worden gecertificeerd (werking).

Het inzicht in het stelsel wordt verkregen door de vastlegging van het voorgeschreven en feitelijk gebeuren binnen de organisatie. De bekende technieken daarvoor zijn het inzien van organisatieschema's, taakomschrijvingen en bevoegdheidsvaststellingen en het toepassen van questionnaires, interviews e.d. Doelmatig ingerichte questionnaires dienen o.a. reeds te zijn gericht op de

wenselijke organisatiestructuur zodat middels de wijze van opzet van de vastlegging tevens de nodige functiescheidingen blijken al dan niet aanwezig te zijn. Het nalopen van complete reeksen van gebeurtenissen (lijncontroles) en het vastleggen daarvan in vergelijking met de voorgeschreven werkwijzen geeft inzicht in de feitelijk bestaande organisatie. De vastlegging van de gang van zaken in de organisatie kan bij omvangrijke en complexe huishoudingen problemen opleveren. Hiervoor is de vorm van z.g. flow charts dan aan te bevelen.

De accountant dient ook een oordeel te verkrijgen over de doeltreffendheid van het stelsel van interne organisatie. Dit vereist kennis van hetgeen normatief aanwezig zou moeten zijn. Daarbij zijn twee criteria denkbaar:

- Hetgeen als geheel optimaal is in het kader van het functioneren van de huishouding;
- Hetgeen minimaal als stelsel aanwezig zou moeten zijn opdat in het kader van de accountantscontrole een voldoende omvang en niveau van interne controle in uitvoering is.

Het is veelal zo dat het eerste criterium verder reikt dan het tweede (interne controle is onderdeel van hetgeen nodig is voor de huishouding zelve). In sommige gevallen kan het tweede criterium verder reiken, bijv. wanneer de interne controle-eisen van de huishouding minder ver gaan zoals bij kleine omvang en bij vermenging van belang van eigendom en beheer.

In het huidige bestel van de accountantscontrole zal toetsing op basis van het tweede criterium voorop staan. Daarnaast komt het veelvuldig voor dat organisatie adviesbureaus - al dan niet als organisatie-afdelingen van accountantskantoren of daarmee gelieerd - een afzonderlijke opdracht krijgen ter toetsing aan het eerste criterium.

De toetsing van het stelsel in het kader van het gebruik als controlemiddel is vooral gericht op de doeleinden van de interne controle en de daarvoor in gebruik zijnde middelen. De zekerheid met betrekking tot de juistheid van de informatie in en door de huishouding en met betrekking tot de totstandkoming van normen, de bewaking van waarden en van de activiteiten en de zekerheid omtrent de uitvoering van opdrachten vallen onder die doeleinden. Functiescheiding als een van de voornaamste middelen van interne controle en de wijze waarop de uitkomsten/vastleggingen van de verschillende functies met elkaar worden geconfronteerd zullen veel aandacht krijgen. Als de accountant hieruit als eigen oordeel heeft dat de interne organisatie bij juiste werking van dat systeem informatie oplevert die een getrouwe weergave is van vermogen en resultaat zal dat systeem alle mogelijkheden bieden om als controlemiddel gebruikt te worden. Desondanks kan het voorkomen dat hetzelfde resultaat zou kunnen worden verkregen met een doelmatiger wijze van organisatie. De huishouding respectievelijk het maatschappelijk verkeer mag dan verlangen dat in die gevallen de accountant ongevraagd adviseert over verbeteringen. Hetzelfde geldt uiteraard voor onvolkomenheden in de organisatie die overigens de „basis” zelve niet aantasten. De z.g. management letters zijn daarvoor de geschikte wijze van berichtgeving.

Om doelmatigheidsredenen (vastleggingstechnieken) en ook wel als gevolg van een zekere branchegewijze verbijzondering binnen accountantskantoren worden wel meer gespecialiseerde krachten ingeschakeld. Bij geautomatiseer-

de gegevensverwerking zal bovendien nogal eens gebruik worden gemaakt van de hierop in het bijzonder gerichte collega's.

Als geconcludeerd wordt dat het stelsel een te gering niveau van interne controle omvat, dient te worden bezien of de accountant de leemten kan ondervangen. Kostenoverwegingen en vereiste deskundigheid kunnen deze aanvulling verhinderen (zie 6. hierna).

Gesteld mag worden dat de accountant in de algemene controlepraktijk in staat is het waarnemen te verrichten van het bestaan van de interne organisatie, inclusief de waardering ervan.

6 De waarneming van de werking van de interne organisatie

Wil de accountant gebruik kunnen maken van de interne organisatie als middel van accountantscontrole dan zal hij niet alleen inzicht moeten hebben in (de doeltreffendheid van) het stelsel maar ook in de wijze waarop het stelsel werkt respectievelijk heeft gewerkt.

Het is vrijwel niet mogelijk in het kader van de accountantscontrole van een verantwoording het functioneren van de interne organisatie waar te nemen, laat staan over dat functioneren een volkomen oordeel te geven. Deze verhindering wordt ten aanzien van de werking van de interne controle o.a. veroorzaakt door het feit dat de interne controle binnen de interne organisatie een breder gebied bestrijkt en in bepaalde opzichten verder gaat dan de accountantscontrole. De interne controle vindt doorlopend plaats, accountantscontrole niet. Interne controle kan technische en dusdanige specialistische handelingen omvatten dat deze als zodanig buiten de accountantscontrole vallen.

Nog een ander verschijnsel verhindert de werking van de interne controle als zodanig te controleren. Als de handelingen wel binnen de deskundigheid van de accountant vallen, is het de vraag op welke wijze die handelingen - de werking van de interne controle - kunnen worden waargenomen. Aangezien het praktisch niet mogelijk is de uitvoering permanent bij te wonen of alle handelingen over te doen, moet het onderzoek zich richten op de uitkomsten van het handelen. Als uit de accountantscontrole blijkt dat de uitkomsten goed zijn en dat de oorspronkelijk voorkomende onjuistheden door de interne controle ontdekt zijn, wordt wel geconcludeerd dat dus de interne controle goed gewerkt heeft. Deze conclusie is echter niet zonder meer te trekken. Er kan immers geen oordeel worden gegeven over de werking van de interne controle in de - normaal in de overgrote meerderheid zijnde - gevallen die oorspronkelijk goed waren. Er kan hoogstens het oordeel worden gegeven dat alle onjuistheden intern waren geconstateerd. Een negatief oordeel is mogelijk in de gevallen dat de interne controle niet alle onjuistheden had opgespoord: dan is de werking niet goed geweest. Hoe onjuist de werking was kan als gevolg van de voorkomende oorspronkelijk goede gevallen weer niet worden geconcludeerd.

De werking van de interne organisatie als zodanig is ook niet waarneembaar uit de signalen die de handelingen binnen de organisatie mogelijk nalaten, zoals tekenen van aanvaarden en verwerpen, corrigeren en vastleggen. De zichtbaarheid van de handelingen/werking van de interne organisatie wordt niet verkregen door kennisneming van uiterlijke verschijnselen zoals stempels, parafen en checktekens.

De handelingen van de interne controle zijn alleen op het moment van verichten zichtbaar en voor de deskundige beoordeelbaar. Bij het aanwezig zijn bij de uitvoering van interne controle zullen onjuistheden maar ten dele blijken omdat de gecontroleerde zich dan bewust is van de accountantscontrole en de uitvoering wel zal aanpassen. Het is dan ook onjuist te concluderen dat bijvoorbeeld door het bijwonen van een interne voorraadopneming een sluitend oordeel over de toepassing van deze maatregel van interne organisatie is te geven. Men zal in het bijzijn van de accountant heus wel zo goed mogelijk voorraad opnemen. Systematische fouten en niveautekortkomingen kunnen door het bijwonen wel worden ontdekt.

Indien tot een bekorting middels steekproeven wordt overgegaan wordt het probleem van het niet zichtbaar zijn van de werking zelve nog vergroot. Immers, alleen vanuit de populatie van de afwijkingen (fouten) kunnen uitspraken over de werking van de interne organisatie worden gedaan. De accountant zou moeten constateren dat de oorspronkelijk bestaande afwijkingen al dan niet door de interne controlefunctie van de interne organisatie zijn opgemerkt. Aangezien normaliter de afwijkingen een gering deel van de totale handelingen uitmaken, moet daarmee alleen op basis van een (te) klein deel van de populatie van alle handelingen een oordeel gevormd worden. Dit kleine deel is vóór de controle aanvangt bovendien onbekend.

Alhoewel de doorlopende juiste werking van de interne controle (op de oorspronkelijk goede handelingen) niet vaststaat kan blijken dat de interne organisatie inclusief de interne controle echter wel tot de gewenste juiste *uitkomst* heeft geleid. De uitspraak van de accountant zal dan dus betrekking hebben op de juistheid van de uitkomst en (de werking van) die interne controlehandelingen die tot correctie aanleiding dienden te geven.

Dit leidt tot de conclusie dat de totale werking van de interne organisatie en interne controle niet door de accountant kan worden waargenomen en gecontroleerd. Hierop volgt de stelling dat de accountant echter toch van dit primaire controlemiddel gebruik zal kunnen en moeten maken indien de uitkomsten van de werking van de interne organisatie zich voor accountantscontrole lenen. Anders gezegd: de werking van het stelsel is in het kader van de accountantscontrole aanvaardbaar als de interne organisatie tezamen met de interne controle de juiste uitkomsten oplevert. Dit betekent dat uiteindelijk een verantwoording wordt opgeleverd die getrouw is.

Binnen die verantwoording zullen vele delen (van informatie) voorkomen die door de accountant voor de opbouw van zijn eindoordeel relevant worden geacht. Die delen zijn object van accountantscontrole waarop eigen actie nodig is, leidend tot een eigen oordeel. Voorbeelden zijn inkopen en daarmee verbonden verplichtingen; voorraden; verkopen en daarmee verbonden rechten; vorderingen; schulden; investeringen. Wanneer nu de interne organisatie deze zelfde objecten met eenzelfde doelstelling behandelt - hetgeen nagenoeg altijd het geval zal zijn als gevolg van de noodzaak tot beheersing van die delen van handelingen van de huishouding - zal de organisatie voor de accountant „voorbewerkte” uitkomsten moeten kunnen leveren. Het feit dat elke inkoop tot een verplichting leidt zal intern of de een of andere wijze tot een constatering daarvan moeten hebben geleid. Dit geldt evenzeer voor verkopen en rechten, betalingen en schuldvermindering, ontvangsten en tenietgaan van vorderingen.

Het spreekt vanzelf dat de organisatie niet alleen steeds de verbanden tussen prestatie en contra-prestatie vaststelt maar dat tevens op de bevoegdheden en andere regelingen wordt toegezien. Dit zal zich kunnen uiten in allerlei vormen, afhankelijk van de eisen van de specifieke omstandigheden. Gemeenschappelijk zal zijn dat de uitkomsten als interne controle-aspect een zekere verantwoording tonen van de „prestatie-balans”. Hieraan wordt de benodigde waarde toegevoegd door normen, zoals begrotingen, autorisaties, calculaties en andere vergelijkbare interne en externe gegevens.

De basisgegevens worden middels de interne organisatie door verwerking, totalisering en controle „veredeld”. De uitkomsten zijn gericht op doelstellingen van informatie, waarvan belangrijk zijn het doen functioneren en beheersen van de huishouding.

Gedurende dat verwerkingsproces uitmondend in de verantwoording worden de gegevens „ingedikt”. De omvang neemt af, het belang neemt toe. Daarmee neemt het belang toe van de verantwoordelijke leiding om de uitkomsten te beïnvloeden. De functiescheiding verliest aan betekenis zodat de mogelijkheid van beïnvloeding door de leiding toeneemt.

Hiermee is tevens richting gegeven aan de invalshoek van de controle-aanpak. Deze zal ten behoeve van de keuze van de controlemiddelen uitgaan van een analytische benadering. Uit hetgeen de interne organisatie aan informatie heeft opgeleverd wordt door de accountant bepaald welke controlemiddelen hij zal toepassen op de door hem reeds bepaalde controle-objecten. Mede bepalend zal zijn hetgeen van die informatie door de verantwoordelijken kan worden beïnvloed.

Kernpunt in de interne en externe verantwoordingen blijven de ten principale bestaande dwingende verbanden in de prestatiebalans. Wanneer deze dwingende verbanden niet door de huishouding worden beheerst ontbreekt de werkelijke greep op het gebeuren met het risico van niet te kunnen blijven fungeren op het noodzakelijke niveau. Het eigen oordeel van de accountant omtrent de getrouwe weergave van deze verbanden in de handelingen van de huishouding is vereist in het kader van de controle van de verantwoording.

De door middel van de uitkomst „zichtbare” handelingen van de interne organisatie zijn de middelen van accountantscontrole. Zij zijn in hun verschijningsvormen zeer verschillend en daarom niet in een uniforme handelwijze te beschrijven. Het controleprogramma voor elke huishouding is daarom maatwerk met zo mogelijk confectie-onderdelen.

7 Samenvatting

Interne organisatie is een onmisbaar middel voor het functioneren van huishoudingen. In vele onderdelen van interne organisatie komen interne controle-aspecten voor. Deze zijn mede gericht op het doelmatig realiseren van de doelstellingen van de huishouding.

De functie van de accountant wordt verschillend beoordeeld. Belanghebbers bij de uitkomst van accountantscontrole mogen slechts verwachten dat de verklaring betrekking heeft op de verantwoording van de huishouding en dat controle is geschied op alle objectief waarneembare en voor de verantwoording van relatief belang zijnde bestanddelen. De verklaring geeft geen

oordeel omtrent de kwaliteit van de organisatie, evenmin over de toekomstige ontwikkelingen.

De accountant dient zijn taak te vervullen op de meest doelmatige wijze. De controle moet volkomen zijn met de laagste kosten. De keuze van de controlemiddelen dient op deze doelstelling te zijn gericht, hetgeen er toe leidt dat de interne organisatie het meest geëigende controlemiddel is door de met accountantscontrole gelijkgerichte doelstellingen. In het kader van het gebruik van de interne organisatie als controlemiddel dienen bestaan en werking te worden onderzocht. Het bestaan van een doeltreffende organisatie is op niet al te ingewikkelde wijze mogelijk. Controle op de (goede) totale werking van de organisatie is niet mogelijk: niet door waarneming van de uitvoering en niet door waarneming van de uitkomst. Door toepassing van steekproeven is dit nog minder mogelijk.

Toepassing van de interne organisatie als middel van accountantscontrole dient te geschieden door gebruik te maken van de uitkomsten van de interne organisatie. Kern van de interne controle-aspecten van de interne organisatie is het vaststellen van het dwingend verband tussen prestaties en contra-prestaties en de (naleving van) bevoegdheden. Dit is tevens hetgeen de accountant zal dienen vast te stellen middels de informatie uit de interne organisatie. Analyse van deze informatie en de mogelijkheid van beïnvloeding door de verantwoordelijken zijn richtinggevend voor de keuze van de controlemiddelen.

Literatuur

- American Institute of Certified Public Accountants: Codification of statements on auditing standards, Commerce Clearing House, Inc. 1979
- American Institute of Certified Public Accountants: Report of the special advisory committee on internal accounting control, 1979
- G. G. M. Bak: Accountantsverklaringen bij prognoses, Noord-Hollandsche Uitgevers Maatschappij B.V. 1975
- H. Belle: Accountancy en beroepsethiek, MAB januari 1940
- C. A. Blazer: Controle bij banken, J. Muusses 1929
- J. H. Blokdijk: Een kernvraagstuk van de leer der accountantscontrole, MAB april en mei 1975
- J. A. Burggraaf: De grenzen van het kunnen, MAB maart 1974
- G. Diephuis: De „eigen actie” van de openbare accountant, MAB januari 1953
- A. B. Frieling: De GBR verklaard, Kosmos 1974
- A. Goudeker: Behoeftte aan een nieuwe conceptie? MAB maart 1962
- G. L. Groeneveld: De verhouding van de accountantscontrole tot de interne organisatie en controle, Handboek accountancy; Samsom Uitgeverij mei 1977
- G. Hartog: Interne controle, MAB november 1928
- A. van Heerden: Steekproeven als middel van accountantscontrole, MAB december 1961
- L. A. van Hulsentop: Subjectieve aspecten van de accountantscontrole, Samsom Uitgeverij 1976
- L. van Kampen: Klassiek of modern, MAB januari 1974
- Limperg/Groeneveld: Leer van de accountantscontrole, Kluwer 1976
- A. Mey: De noodzaak van een normatieve theorie van de accountantscontrole, De Accountant 1936 NivRA-geschrift nr. 13: Automatisering en controle, NivRA 1975
- H. H. J. Nordemann: De betekenis der eigen actie, MAB april 1974
- A. M. van Rietschoten: De betekenis van de interne controle voor de accountantscontrole, MAB juni 1954
- J. P. van Rossem: Criteria voor de keuze der te hanteren methoden en middelen, MAB april 1974
- R. W. Starreveld: Leer van de administratieve organisatie, deel I, Samsom Uitgeverij 1977
- A. F. Tempelaar: De eigen actie van de accountant bij het controleren van de jaarrekening, MAB september 1951
- A. L. Westers: De betekenis van interne organisatie en interne controle, MAB maart 1974
- P. Wisse: De betekenis van de interne controle voor de externe accountant, MAB september 1954