

DE INTERNE ACCOUNTANT

door J. Keuzenkamp *ec. drs.*

Met betrekking tot de vraagstukken verbonden aan het fungeren van een interne accountant heeft het zevende Internationaal Accountantscongres verschillende fundamentele verschillen van inzicht naar voren gebracht. Het lag niet in de lijn der verwachtingen, dat over het hier te behandelen onderwerp eensgezindheid zou heersen, zodat zou kunnen worden gesproken van een internationale opvatting. Zo echter bij iemand de verwachting heeft bestaan, dat de referaten door duidelijke analyse van het probleem die fundamentele verschillen althans zo naarvoren zouden brengen, dat een in de openbare discussie afwegen van het vóór en tegen der standpunten mogelijk werd, dan waren zijn verwachtingen beslist te hoog gespannen. Immers alleen het Nederlandse referaat getuigt van een poging de aan het onderwerp verbonden problematiek op een wetenschappelijk verantwoorde wijze te ontwikkelen uit de bedrijfseconomie in casu uit de leer van de organisatie. Van de buitenlandse schrijvers geraakte alleen Mr. Sinnott (United Kingdom) enigszins op dit pad in zijn schets van de historische ontwikkeling van de functie van de interne accountant, doch de overigen beperkten zich in feite tot een weergave van de bestaande verhoudingen en opvattingen. Zij gingen daarbij niet of nauwelijks in op het „waarom”. Deze verschillen in benaderingswijze van het probleem bemoeilijkten een vruchtbare discussie wel zeer.

Bij het analyseren van de opvattingen, zoals die uit de referaten blijken - de openbare discussies hebben daaraan maar weinig van waarde toegevoegd - komt men tot de conclusie, dat op de principiële punten de Nederlandse (W. N. A. F. H. Stokvis) en de „Britse” inzichten nog enigszins in dezelfde richting gaan. Het ligt het eenvoudigst daarop eerst nader in te gaan. Die „Britse” inzichten dan zijn weergegeven door de Heren Sinnott (United Kingdom), Irish (Australia) en Macpherson (Canada), die onderling in hun opvattingen niet sterk divergeren. Daarom kunnen zij bij de behandeling van het onderwerp in vele gevallen als één worden beschouwd, vertegenwoordigende daarbij de door mij als „Brits” gedoopte visie.

Tot de voor het onderwerp principiële punten wil ik rekenen

1. de functie en taak van de interne accountant,
2. zijn functionele plaats in de organisatie van het bedrijf,
3. het van de interne accountant te verlangen niveau van bekwaamheid,
4. zijn lidmaatschap van een door het maatschappelijk verkeer erkende beroepsorganisatie,
5. de verhoudingen in het samenspel tussen interne en externe accountant, wanneer beiden in hetzelfde bedrijf fungeren.

Alle genoemde schrijvers zien de interne accountant als een verbijzonderd controle-orgaan ten behoeve van de leiding. Als een van zijn belangrijkste taken ziet men het uiteraard door zijn controlemaatregelen zorgdragen voor de volledigheid en betrouwbaarheid van de voor het bedrijfsbeleid nodige gegevens. Er dient daarbij door hem grote aandacht te worden besteed aan de interne organisatie.

De Nederlandse visie stelt nadrukkelijk, dat het fungeren van de interne accountant het maximale nut geeft, indien hem is opgedragen een oordeel over de (interne) jaarrekening te geven. Zover gaan de Britse schrijvers niet. Zij zien dit als te behoren tot de competentie van de interne accountant en van een wens te geraken tot een controle tot en met de jaarrekening ook

door de interne accountant is geen sprake. Deze zienswijze hangt ongewijfeld samen met de door hen aan de interne accountant toegedachte functionele plaats in de organisatie, waarop hieronder nader wordt ingegaan.

Bij een beschouwing over wat zij dan nader gepreciseerd als taak voor de interne accountant zien valt uit de door hen gekozen volgorde van behandeling en hun toelichtingen op, dat zij onderling verschillende elementen van die taak accentueren. Mr. Sinnott (U.K.) stelt dat de interne accountant moet verzorgen:

- a. Prevention and detection of theft, fraud or any other losses of a like nature.
- b. Prevention and detection of error.
- c. Detection and reporting of non-compliance with financial regulations and accounting instructions. Het begrip „financial regulations” moet daarbij zeer ruim worden opgevat.
- d. Suggestions for improvements in systems and methods etc. etc.

Uit deze volgorde en uit de verdere behandeling in het referaat blijkt, dat schrijver aan de vanouds bekende taken (a en b) de grootste betekenis toekent. Gecombineerd met de punten c en d kan zijn zienswijze echter geacht worden overeen te stemmen met de grondgedachten van de Nederlandse visie, indien men die even ontgaan denkt van de verlangde controle van de jaarrekening. De schrijvers uit Canada en Australië komen tot dezelfde conclusies met betrekking tot de taak van de interne accountant, doch zij stellen de bewaking van organisatie en efficiency in het algemeen voorop, daarbij dan tegelijk meenemende de voorkoming c.q. ontdekking van fraude. Het Australische referaat wijst er zelfs nadrukkelijk op, dat van de controle door de interne accountant niet teveel op het gebied van het ontdekken of voorkomen van fraude mag worden verwacht, omdat daarvoor niet genoeg in details wordt gegaan. Deze laatste uitspraak moet men mede zien in het kader van de in de Britse landen gebruikelijke controletechniek, die de systematische verificatie slechts aanvaard als middel om de interne organisatie in een bepaalde periode te toetsen. Overigens zij hier opgemerkt, dat ook al loopt de doelstelling van het fungeren van de interne accountant in Nederland en de Britse landen voor een deel parallel, de opvattingen over de ter bereiking van het doel nodige technieken nog verschillen. De Britse techniek richt zich in beginsel meer op bewaking van de systemen en de interne organisatie, dan dat door eigen actie een gecontroleerd gegeven wordt opgebouwd.

De functionele plaats van de interne accountant in de organisatie dient zeer hoog te zijn. Hierover laten de referaten van Nederlandse en Britse zijde geen twijfel bestaan en de voor dit standpunt aangevoerde argumenten liggen in hun praktische uitwerking in hetzelfde vlak. Daarbij komt slechts één schrijver (Mr. Sinnott, U.K.) op tegen de plaatsing van de interne accountant op het hoogst mogelijke niveau nl. rechtstreeks en uitsluitend onder de topleiding. Zijn motief daartegen is, dat het een overbelasting geeft van de leiding, indien men teveel functionarissen rechtstreeks aan die leiding subordineert en hij verlangt dan ook een plaatsing van de interne accountant onder de leider van de financiële sector, waarbij niettemin de interne accountant het recht moet hebben in bijzondere gevallen rechtstreeks contact op te nemen met en te rapporteren aan de leiding.

Deze conceptie is naar Nederlandse opvattingen organisatorisch een

monstrum, alleen al omdat dan de interne accountant in voorkomende gevallen te zijner beoordeling zou moeten rapporteren over het hoofd van een functioneel boven hem gestelde heer. Indien de leiding overbelast is zal toch beslist de remedie op een ander punt in de organisatie moeten worden gevonden. Het is onaannemelijk dat de visie van Mr. Sinnott in dezen het algemeen aanvaarde standpunt in Engeland is.

De functionele plaats van de interne accountant heeft tevens aanleiding gegeven tot beschouwingen over diens functionele afhankelijkheid en diens taak met betrekking tot controle van de geses van de leiding. Terzake van de consequenties voortvloeiende uit de functionele afhankelijkheid bestaat tussen de genoemde schrijvers nauwelijks verschil van mening. Uiteraard dienen de door de leiding verstrekte opdrachten met objectiviteit en vaktechnisch verantwoord te worden uitgevoerd, zonder dat bij die uitvoering enige invloed van de leiding of wie dan ook in de hiërarchie mag worden aanvaard. De invloed van de leiding kan zich echter doen gelden - en men denke hier niet direct aan boosaardige dingen - bij de formulering van de opdracht en het is geheel overeenkomstig de Nederlandse visie, dat een van de Britse schrijvers nadruk legt op de omzichtigheid, die de interne accountant dus moet betrachten bij het aanvaarden van een opdracht. Hij zal zich dan rekenschap moeten geven of de opdracht vaktechnisch uitvoerbaar is, in Nederlandse terminologie dus of er sprake kan zijn van een „volkomen” controle.

Waren de meningen tot dusverre wel gelijk, op het punt van de controle door de interne accountant van de geses van de hoogste leiding wijkt het Nederlandse standpunt af. Immers de noodzakelijkheid van die controle wordt in het Nederlandse referaat duidelijk gesteld, waartegenover de andere schrijvers deze controle beslist afwijzen of slechts aanvaarden, indien en voor zover de topleiding zelf het ten aanzien van bepaalde kwesties eens wenselijk vindt. De door de Britse groep aangevoerde bezwaren betreffen het dan door de interne accountant veranderen van de controle vóór de leiding in een controle op de leiding. Het gevolg hiervan zal zijn, zoals Mr. Irish het uitdrukt, een doorwrocht post-mortem van elke gese van de leiding, waardoor tenslotte het initiatief zal worden uitgeblust en de leiding onzeker wordt. Opmerkelijk bij de redenering is, dat kennelijk geen plaats wordt gelaten aan de mogelijkheid van behoefte van de leiding zelf om zich op punten, welke de interne accountant van belang acht, de spiegel te laten voorhouden.

De controle van de geses van de leiding door de interne accountant, zoals in het Nederlands referaat voorgestaan, heeft echter niet de bedoeling het beleid als zodanig te beoordelen of zo nodig te veroordelen. Dit zou immers kunnen voeren tot een door de interne accountant in feite deelnemen aan die leiding. Het Nederlandse standpunt beoogt slechts het verschaffen van een doeltreffend inzicht in de consequenties van het beleid, hetgeen niet te bereiken is zonder beoordeling van de geses in hun verband met het door de leiding gestelde doel.

Unaniem hebben de tot nu toe genoemde schrijvers geconcludeerd, dat aan de interne accountant hoge eisen moeten worden gesteld met betrekking tot zijn vakbekwaamheid. De garantie voor die bekwaamheid wordt gezocht in een diploma afgegeven door een erkende accountantsorganisatie of door, maar dat spreekt eigenlijk vanzelf, een universiteit of hogeschool. Daarbij moet echter worden aangetekend, dat naar de Britse opvattingen de vakbekwaamheid ook op andere wijze kan zijn verkregen en dat het bezit

van een diploma als hierboven aangeduid slechts als wenselijk wordt gezien. Men is dan ook in tegenstelling tot de Nederlandse opvatting bereid onder omstandigheden met iemand als interne *accountant* samen te werken, ook al heeft hij geen accountantsdiploma. Deze opvatting wordt verder consequent doorgetrokken met betrekking tot het lidmaatschap van een organisatie van beroepsgenoten; de Britse schrijvers zien voor de interne accountant dit lidmaatschap als wenselijk, doch niet als noodzakelijk. Van een in beginsel samengaan van interne en externe accountants onder dezelfde richtlijnen voor de beroepsuitoefening, zoals in Nederland gebruikelijk is in NIVA en VAGA, is dan ook geen sprake.

Gelet op de in Nederland middels de beroepsorganisaties bestaande band tussen externe en interne accountant, waardoor vaststaat, wat zij op het gebied van de beroepsuitoefening van elkaar mogen verwachten, is het niet verwonderlijk, dat tussen hen speciaal met betrekking tot de controle van de jaarrekening een grote mate van samenwerking mogelijk is. Dit betekent niet, dat de externe accountant daarbij de door de interne accountant verrichte controles zonder meer mag aanvaarden als waren die zijn eigen waarnemingen. In het Nederlandse referaat worden dan ook voor de samenwerking een aantal voorwaarden opgesomd, die in hoofdzaak ten doel hebben de externe accountant de mogelijkheid te verschaffen om eventuele gevolgen van de functionele afhankelijkheid en de bedrijfsgebondenheid van de interne accountant te ondervangen.

Het is opmerkelijk, dat de opvattingen van de drie Engelse schrijvers over de punten van nader onderzoek door de externe accountant en over de techniek van de samenwerking aardig parallel lopen met de Nederlandse visie, hoewel toch hun verlangens met betrekking tot de vakbekwaamheid en de beroepscode veel minder stringent zijn. Een openhartige bespreking door de interne accountant van alle door hem van belang geachte kwesties, het overleg ter zake de vaststelling van diens controleplan, het kennismaken door de externe accountant van de controledossiers, het door overleg vermijden van irrationele doublures, al deze middelen worden ook door hen aanvaard. Het Institute of Chartered Accountants in Engeland and Wales heeft, zoals Mr. Sinnott met enige nadruk schrijft, in een publicatie het in belangrijke mate door de externe accountant „steunen op” de door hemzelf getoetste controleresultaten van de interne accountant aanvaard. Het doelde daarbij in het bijzonder op het gebruik maken van diens specifieke kennis van de organisatie en verantwoordingsmethoden en van het resultaat van de door hem verrichte detailcontroles.

Dat de verhoudingen echter bij een ontbreken van een beroepscode c.a. voor interne accountants toch niet zo eenvoudig liggen, blijkt wel uit de verzoeking van Mr. Irish (Australië), dat de externe accountant dan toch wel erg afhankelijk is van niet door enig tuchtrecht gestimuleerde integriteit, plichtsbesef en moed van de interne accountant. Vanuit Nederlands standpunt bezien kan van samenwerking op zulk een basis geen sprake zijn.

Tot hiertoe is het Amerikaans referaat geschreven door W. A. Walker C.P.A., lid van het Controllers Institute of America geheel buiten beschouwing gebleven. Het referaat laat helaas een zo weinig wetenschappelijke indruk achter en is op sommige punten ook zo strijdig met wat uit andere bronnen over de verhoudingen in de Verenigde Staten bekend is, dat een behandeling op één lijn met de Engelse en Nederlandse referaten wordt bemoeilijkt. Het referaat als geheel kan niet worden gezien als weergevende het Amerikaanse standpunt.

Volgende niettemin de hierboven aangegeven hoofdpunten van het onderwerp dan kan men constateren, dat Mr. Walker de interne accountant slechts in beperkte mate ziet als een controle-orgaan van de topleiding doch veeleer als een controle-instantie direct ten behoeve van die plaatsen in de organisatie, waar een element van leiding aanwezig is en waar maar behoefte aan zijn arbeid kan bestaan. Dat die arbeid controle met zich brengt en tot op zekere hoogte ook verificatie, wordt erkend, doch opmerkelijk is de steeds terugkerende nadruk erop, dat de interne accountant zo min mogelijk moet laten merken, dat hij iemand controleert en zo veel mogelijk duidelijk moet maken, dat hij de desbetreffende functionarissen helpt en terzijde staat. Het aldus gelegde accent met betrekking tot de door de interne accountant aan te nemen houding hangt nauw samen met het feit, dat ondanks de benaming „internal auditor” en ondanks de erkenning van de noodzakelijkheid van een zekere controle op zich zelf, van de interne accountant ook nog iets anders verwacht wordt. Hij dient onafgebroken te speuren naar mogelijke verbeteringen en daarover te spreken met of te rapporteren aan de leiding gevende functionarissen, die met de vraagstukken rechtstreeks geconfronteerd zijn. De interne accountant moet zijn werk daarbij weten te verkopen, aldus Mr. Walker en hij moet laten merken dat men wat aan hem heeft; „it is a sales job”.

Het blijkt uit het referaat wel duidelijk, dat functie en taak van de interne accountant anders worden gezien dan door de Britse en Nederlandse vertegenwoordigers. Mr. Walker schetst ook in zijn verder betoog de interne accountant meer als een nieuwe tak in het stelsel van Taylor, een organisatie- en efficiencyboss, dan als een gedifferentieerd controle-orgaan van de leiding. Hij is daarbij wel zeer duidelijk in zijn uitspraak, dat de controle door de interne accountant van de juistheid van cijfermatige gegevens alleen maar „of negative benefit is” tegenover de positieve factor, die schuilt in het zoeken naar verbeteringen. Dat de interne accountant in deze visie niet toekomt aan de controle van de jaarrekening is zonder meer duidelijk.

Over de functionele plaats van de interne accountant in de organisatie maakt Mr. Walker zich weinig zorgen. Hij zegt ervan overtuigd te zijn, dat er toch geen oplossing kan worden gevonden, die een ieder bevredigt. Aangezien Mr. Walker geen uitspraak doet, omtrent de functionele plaats van de interne accountant, waardoor deze dus in de organisatie komt te zweven, is het begrijpelijk, dat volgens inleider de rapportering door de interne accountant behalve aan de President, Vice-President, Controller of Treasurer ook mag geschieden aan elke subalterne leider, die bevoegd is te oordelen en te handelen terzake van het door de interne accountant aan de orde gestelde onderwerp.

Ten aanzien van dit punt in het bijzonder moet worden vastgesteld, dat Mr. Walker niet de Amerikaanse opvatting vertegenwoordigt. Over de functionele plaats van de interne accountant bestaan aldaar verschillen van mening, die, gegeven het in ontwikkeling zijn van diens functie en taak, wel niet op korte termijn zullen worden beslecht. Zo is en wordt onder meer gestreden over de vraag of de interne accountant functioneel onder, boven of naast de controller moet staan, doch men ziet de interne accountant zeker niet als iemand, die alleen maar tracht zich ergens - functioneel zwerfend - in de organisatie zo nuttig mogelijk te maken.

Aangezien Mr. Walker op de voor de interne accountant noodzakelijk te achten vakbekwaamheid en op diens al dan niet lid zijn van een erkende

beroepsorganisatie niet ingaat moet ook op dit punt diens visie onbehandeld blijven. Van de in de aanvang van deze beschouwing genoemde vijf punten resteert nu nog te bespreken de samenwerking tussen interne en externe accountant.

Het is niet te verwonderen, dat de afwijkende opvatting met betrekking tot functie en taak van de interne accountant zijn weerslag vindt in de verhouding tussen interne en externe accountant. In de verhoudingen met betrekking tot de controle, zoals Mr. Walker die schetst, blijkt er in feite geen plaats voor een samenwerking tussen interne en externe accountant anders dan terzake van enig detailwerk ter toetsing van het systeem van interne controle. En dan nog kan deze samenwerking maar beperkt zijn, aangezien, aldus Mr. Walker, de interne accountant zijn onderzoek richt afdeling voor afdeling of zo men wil functie voor functie (en daarbij in een jaar het bedrijf niet rond hoeft te komen) en daartegenover de externe accountant „account bij account” de betrouwbaarheid van de verantwoording vaststelt. Het referaat komt dan ook tot de merkwaardig aandoende conclusie, dat de samenwerking, behoudens dan op detailpunten, het best verloopt, indien de beide functionarissen elkaar uit de weg blijven, zodat zij het personeel van het bedrijf niet overbelasten en niet tegelijk dezelfde bescheiden nodig blijken te hebben.

Uiteraard zijn in de referaten op nog meer punten deels gelijk gerichte, deels afwijkende meningen gebleken, die hier niet alle aan de orde kunnen komen. Een uitzondering mag echter wel worden gemaakt voor het vraagstuk van de wenselijkheid de interne-accountantsafdeling mede te laten fungeren ter opleiding van administratief personeel. Hierin staat het Amerikaanse standpunt, dat zulk een opleiding aanbeveelt, diametraal tegenover het Nederlandse. Het pleidooi voor zulk een opleiding vindt vooral zijn grond in de brede kijk, die men vanuit de accountantsafdeling op de organisatie en het bedrijfsgebeuren verkrijgt en die later in een andere functie in het bedrijf van nut kan zijn. Dat deze zienswijze in Nederland niet wordt gedeeld is verklaarbaar uit de andere inzichten omtrent de functie en taak van de interne accountant en diens personeel en uit de daaruit voortvloeiende noodzaak tot scherpe afscheiding van de controle ten opzichte van de andere functies teneinde de objectiviteit bij de controle zo goed mogelijk te waarborgen. Het onbevangen naar voren brengen van controle-ervaringen mag immers niet belemmerd kunnen worden door vrees voor mogelijke moeilijkheden bij een latere positie als lijnfunctionaris.