

## DE CONSEQUENTIE VAN EEN ONTWIKKELING

door J. W. Pon

1. Het is met de controleleer enigszins als met de jonkvrouw in het sprookje aan wie de eis werd gesteld, dat zij moest komen gekleed en ongekleed, met een geschenk en zonder geschenk. Zij kwam, gekleed in een visnet en reikte een duif ten geschenke, die op dat moment wegvloog.

Al wordt nu aan de controleleer die eis zeker niet gesteld, zij gedraagt zich helaas soms weinig verschillend van de slimme joffer.

Niet dat de bestaande leer onvoldoende is vastgelegd. Over controleleer is bijzonder veel geschreven en gezegd; de associatie met het sprookje kan slechts opkomen, doordat niettemin bij velen het gevoel blijft bestaan, dat de jonkvrouw nog steeds niet echt gekleed is, terwijl zij ons wat wij van haar verwachten slechts schijnbaar reikt.

Nagaande wát er allemaal geschreven is, kan men vaststellen, dat het betrekking heeft op het principe en op de techniek.

Accountants kennen het principe waarop hun controleleer gebouwd is; zij kennen hun controlemiddelen en -technieken. Maar zij zijn niet zeker van de verbinding tussen die beide, het blijft, gegeven het principe, een vraag waarop en in welke omvang de middelen en technieken in concreto moeten worden toegepast.

Van de creatie van de „Leer van het gewekte vertrouwen” tot nu toe, heeft elke accountant zich afgevraagd, of de omvang waarin hij zijn technieken toepaste niet groter of kleiner was dan wat het principe vereiste; de jonkvrouw bleef het antwoord schuldig. Men trachtte haar te doen spreken met behulp van het economisch motief, maar zij was daar wat te zeer principieel en te weinig technisch voor en dat was maar goed ook, want ware zij minder principieel geweest, dan hadden wij nu alleen nog maar technieken, toe te passen als het niet te duur wordt: een visnet met enorme mazen en geheel zónder jonkvrouw.

Waarmede gezegd wil zijn, dat de schrijver voor het bestaan van de jonkvrouw zeer dankbaar is.

De leer van het gewekte vertrouwen is door Prof. Limperg afgeleid uit de maatschappelijke functie van de accountant. Hij stelde de logische grondslag, dat de taakvervulling van de openbare accountant gebaseerd moet zijn op zijn functie in de maatschappij en dat omgekeerd de maatschappij een *goede* taakvervulling van hem zal verwachten, welke taakvervulling overigens door hemzelf uit de functie moet worden afgeleid.

Van overwegend belang voor het inzicht in de taak is dus het functie-begrip.

Functie-begrippen evolueren, niet het minst in de nog jonge wetenschappen der administratieve verantwoording.

Een artikel in dit maandblad over de ontwikkeling van de inrichtingsleer tot een leer van de administratieve organisatie <sup>1)</sup>, toont b.v. duidelijk aan, dat de nieuwe leer is ontstaan uit bezinning op de zich ontwikkelende functie der administratie.

In het navolgende wordt een poging gedaan te onderzoeken,

<sup>1)</sup> Van inrichtingsleer naar administratieve organisatie door C. L. Spits ec.dr.s., en F. D. Zandstra ec.dr.s., MAB juni 1959.

- of de ontwikkelingen die de conceptie der inrichtingsleer zo sterk wijzigden en verhelderden, niet mede de conceptie van de accountantsfunctie en dus van de controleleer moeten doen evolueren;
- of andere invloeden eventueel op deze conceptie werkzaam zijn en
- hoe een in de besproken ontwikkelingen passende conceptie geformuleerd zou kunnen worden.

De schrijver excuseert zich bij voorbaat voor de summiere vorm waarin hij, in het kader van een tijdschriftenartikel, zijn gedachten moet weergeven.

2. Het zal niet nodig zijn te herhalen wat over de ontwikkeling van de inrichtingsleer naar een leer van de administratieve organisatie in het aangehaalde artikel is gezegd. De administratie verricht in de organisatie een aantal functies, waarvan wij voor ons doel gaarne die van de verantwoording nader willen bezien. Het nieuwe Niva-studie-programma omschrijft deze functie als „vastlegging en samenvatting van gegevens voor het afleggen van rekening en verantwoording; beveiliging en controle”.

Deze samengestelde functie dacht men de boekhouding vroeger niet toe. Thans moet echter aan de administratie de eis worden gesteld, dat zij mede kan dienen als een integraal verantwoordingsapparaat, waarin de verantwoordingen, afgelegd door elk niveau van leiding, waaraan verantwoordelijkheid is gedelegeerd, worden opgenomen en gebundeld.

Opdat de administratie een bruikbaar instrument van de leiding zij, dient dit verantwoordingsapparaat op de een of andere wijze zelf-controllerend te zijn, d.w.z. er mag geen twijfel bestaan over de betrouwbaarheid van de verantwoording, die door een lager niveau aan een hoger niveau wordt voorgelegd.

Hoe deze zelf-controllerende werkzaamheid van de administratie kan worden verkregen, wordt door de leer van de administratieve organisatie uiteengezet in het leerstuk van de „beveiliging en controle”. Men kan daarbij vaststellen, dat vrijwel alle controlemiddelen en -technieken, die vroeger uitsluitend tot het terrein van de controleleer schenen te behoren, voor de interne verkrijging van beveiliging en controle kunnen worden aangewend (zie het studie-programma punt 5.2: De middelen ter verkrijging van beveiliging en controle).

Deze controlemiddelen en -technieken zijn niet (meer) kenmerkend voor de controleleer.

Men noemt inrichtings- en controleleer tezamen wel „de rekeningwetenschappen”. In het voetspoor en met de motivering van de paritaire commissie van NIVa en VAGA in haar rapport inzake de wijziging van de reglementen dier verenigingen <sup>2)</sup>, zouden wij beter kunnen spreken van verantwoordingswetenschappen. En al is de leer van de administratieve organisatie thans méér dan dat, voor wat betreft de functie van „beveiliging en controle” is zij ten volle een verantwoordingswetenschap geworden. In de keten van zelfcontrollerende verantwoordingen van het laagste tot het hoogste niveau ontbreekt slechts één schakel, namelijk de hoogste, die van de top-leiding aan háár opdrachtgevers. D.w.z. die verantwoording is er wel, maar zij kan niet zelf-controllerend zijn.

Hier is behoefte aan een controle van buitenaf, een behoefte waaruit de afzonderlijke maatschappelijke functie van extern controleur geboren werd.

Dat is niets nieuws. Prof. Limperg constateerde het in 1926. Maar wat sinds-

<sup>2)</sup> Toelichting bij wijziging Ereregelen NIVa art. 3.

dien veranderde is de conceptie van de leer der administratieve organisatie. Toen was nog niet bewust vastgesteld, dat een administratie noodzakelijk zelfcontrole-rend moet zijn. Het was duidelijk, dat zij gecontroleerd moest zijn, wilde de accountant de slotverantwoording<sup>3)</sup> kunnen controleren. En aangezien het mis-verstand bestond, dat het toepassen van controletechniek kenmerkend was voor de externe controle, gingen de accountants, zoals nog steeds in de aanhef van vele rapporten staat, „de administratie controleren”. Hoe dat te doen hadden zij vast-gelegd in hun controleleer. Dat zij echter in feite alleen de slotverantwoording moesten controleren, legden zij eveneens vast in de controleleer, zij het alleen als principe.

De vastlegging van dit principe was een grote stap, omdat daarmee in beginsel interne en externe controle van elkaar waren losgemaakt. Sternheims controleleer, in feite een leer der controlemiddelen en -technieken, was daarmee belangrijk aan-gevuld. Misschien is het zelfs beter om te zeggen, dat een nieuwe leer ontstond, n.l. die van de accountantscontrole, een leer die zelf moet bepalen welke middelen zij wil aanwenden. Zij heeft zelfs de vrijheid haar toevlucht tot geheel andere midde-len te nemen, dan tot dan toe in de „controleleer” bekend waren.

Maar de visie van Limperg op de functie van de accountant, paste niet in de toenmalige conceptie van de functie der administratie. In deze onvolgroeide con-ceptie paste nog het idee, dat het toepassen van controle-technieken uitsluitend of wel in hoofdzaak des accountants was, hetgeen leidde tot een vermenging van interne en externe controle bij de taakvervulling door de externe controleur, die zich bij dit idee aanpaste.

De leer der administratieve organisatie heeft zich echter sindsdien van dit mis-verstand vrijgemaakt. Zij rekent alle bekende verificatie- en controle-technieken tot haar terrein. En het zou schadelijk zijn voor het accountantsberoep, wanneer de gevolgen van dat misverstand thans niet ook volledig uit de controleleer werden verwijderd.

Nu een duidelijke conceptie van de administratieve functies gevormd is, gecodi-ficeerd is, en ook in de praktijk van het bedrijfsleven reeds vrij ver is doorgedron-gen, mogen de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer daarop geënt wor-den geacht.

Te onderzoeken staat, of een conceptie van de controleleer gevonden kan wor-den, die op basis van de leer van het gewekte vertrouwen aan deze verwachtingen beantwoordt.

Stond reeds in 1926 vast, dat in principe de externe accountant zijn maatschap-pelijke functie vond in het certificeren van de slotverantwoording der bedrijfs-leiding, de ontwikkeling van de inzichten in de functies der administratieve or-ganisatie hebben dat principe versterkt, terwijl de maatschappelijke ontwikke-lingen het wenselijk maken, dat de accountant zich in zijn controlefunctie dan ook in het algemeen strikt tot dat terrein beperkt.

Over deze maatschappelijke ontwikkelingen ter illustratie een enkel woord. Ge-steld kan immers wel worden, dat de perfectionering van de administratie als instrument voor de bedrijfsbeheersing en de daaruit voortvloeiende bewustwor-

<sup>3)</sup> Het woord „slotverantwoording” is gekozen om de bovengenoemde hoogste schakel aan te duiden en daarbij het woord „jaarrekening” te vermijden, daar het gebruik hiervan in dit verband een zekere beperking inhoudt, die theoretisch niet gewenst is. Men denke b.v. aan een intern verslag van directie aan commissarissen, dat tot de slotverantwoording, doch niet tot de officiële jaar-rekening behoort.

ding van de administratieve functies zijn ontstaan onder de druk van de industrialisatie en het duurder worden van de factor arbeid. Deze druk, die ook op het vlak van de controlefunctie wordt gevoeld, konden de accountants niet straffeloos verwaarlozen. Zij hebben dan ook reeds grote aandacht besteed aan rationalisatie der controle-methoden.

Doch deze druk kan niet zonder meer vertaald worden in het begrip rationalisatie. Zeker, de controle van steeds meer en steeds grotere ondernemingen moet steeds sneller plaatsvinden. Indien echter deze omstandigheden leiden tot een rationeler uitvoering van een onvolmaakte controle-conceptie, is het a priori zeker, dat hiermede *functioneel* niet de uiterste rationaliteit wordt bereikt; zelfs ligt er het gevaar, dat de verrichte arbeid irrationeel is in die zin, dat zijn functioneel tekort schiet.

Uiterste rationaliteit is slechts bereikbaar, indien de taak zuiver vanuit de functie wordt geconcipieerd.

De maatschappelijke ontwikkelingen veroorzaken van verschillende zijden druk op de opvattingen van de controleleer. Die druk noopt tot hernieuwde bezinning op de interpretatie van de leer van het gewekte vertrouwen.

### 3. De vraag is: wat moet de accountant onderzoeken?

Het hierboven gegeven antwoord luidt: de slotverantwoording, d.w.z. de betrouwbaarheid en de bruikbaarheid van de hoogste schakel in de keten der verantwoordingen.

Dit antwoord vindt zijn grondslag in de codificatie van de ontwikkeling van de leer der administratieve organisatie, waaruit een verandering valt af te leiden in de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer ten aanzien van hetgeen de externe accountantscontrole, zowel in doelstelling als in uitvoering, betekent.

Indien in principe vast staat, dat een administratie zelfcontroleerend dient te zijn (en dat staat vast), verwacht men - zich baserend op een goede functievervulling door de administratie - van de accountant niet, dat hij „de administratie” controleert.

Dit moge wat scherp gesteld zijn en de omstandigheden die tot andere verwachtingen leiden zullen nog ter sprake komen, *in principe* zal niettemin van deze gedachte moeten worden uitgegaan. Het is de consequentie van de ontwikkeling der denkbeelden inzake de administratieve organisatie.

Op dit punt van de redenering is het zeer gemakkelijk om op dwaalsporen te geraken, hetgeen in de achter ons liggende jaren ten onzent en in het buitenland ook geschied is, omdat men zich van de functie niet voldoende rekenschap gaf bij het zoeken naar rationalisatie. In dit verband zij gewezen op twee voorbeelden:

a) Enige jaren geleden ook in dit blad gevoerde polemieken over het al dan niet „uitgaan van” of „steunen op” de interne controle hebben - terecht - aange-toond, dat de accountant een administratie niet kan controleren wanneer deze niet aan zekere eisen van interne controle voldoet. Maar daarmee werd niet aan-ge-toond, waarom de accountant - bij gegeven goede interne controle - van andere eigen actie dan het constateren van haar goede werking ontslagen zou zijn.

De discussie is dan ook niet verder gekomen dan de vaststelling dezer beide punten, d.w.z. enerzijds het belang der zgn. interne controle en anderzijds dat dit belang geen voldoende motief is om deze interne controle tot belangrijkste controle-object te maken.



Interne controle is helemaal niets bijzonders. Zij is onder de huidige opvattingen een onmisbaar onderdeel van de administratieve organisatie en zij moet in de administratie zijn ingebouwd, of als dat niet kan, daaraan zijn toegevoegd, zodat de administratie dat zelfcontroleerend apparaat zij, dat het functioneel móet zijn. Het is in dit verband zeer toe te juichen, dat het verwarrende begrip „interne controle” uit het studieprogramma geheel verdwenen is. Bij hun bezinning zullen de accountants niet langer de interne controle als basis-probleem van de controleleer moeten beschouwen. Zij hebben als externe controleurs met een administratie-apparaat te maken, dat aan alle uit de functie voortvloeiende eisen moet voldoen.

Wanneer in een concreet geval het administratief apparaat *niet* aan al die eisen voldoet, zal de accountant zich afvragen of hij de slotverantwoording kan certificeren, maar dit is een vraag die óók moet opkomen als het administratief apparaat wél aan al die eisen voldoet. In elk concreet geval zal de accountant dus opnieuw nagaan of en op welke wijze de eigen functie kan worden vervuld; goede interne controle is daarbij één van de facetten.

- b) Amerikaanse accountants gaan zo ver, dat zij hun verantwoordelijkheid voor fraude schriftelijk uitsluiten. Dat is logisch, gezien hun controle-methode; het is echter, gezien de functie van de accountant, niet logisch voorzover fraude het beeld van de slotverantwoording zou hebben beïnvloed.

De Amerikaanse opvatting heeft zich echter volledig ontwikkeld in een richting, die de onder a) bedoelde discussie ten onzent heeft tegengehouden; zij gaat er van uit, dat „review of the internal control is the cornerstone upon which the audit is built”.

Nu zal, aangenomen dat de vordering op de fraudeur moet worden afgeschreven, bij een fraude veelal de balans wel juist zijn (de Amerikanen verrichten een uitgebreide balanscontrole), maar de winst- en verliesrekening geeft een onjuiste voorstelling van zaken.

Daar de winst- en verliesrekening een integrerend deel van de slotverantwoording uitmaakt, moet de accountant verantwoordelijkheid voor de specificatie daarvan blijven aanvaarden en dus zijn controle-methoden zó kiezen, dat hij een „material fraud” zal ontdekken.

Wanneer met deze voorbeelden ter geruststelling is aangetoond, dat niet de bedoeling voorligt om verwerpelijke paden te bewandelen, kan de draad van het betoog weer worden opgevat.

4. Geconstateerd was, dat het maatschappelijk verkeer van de accountant *niet* verwacht, dat hij „de administratie” controleert.

Hier is met opzet een negatieve formulering gekozen, omdat bij velen van hen, met wie accountants in het economisch leven te maken hebben, geen scherp omlijnde voorstelling van de accountantsfunctie bestaat. Men is zich echter in toenemende mate bewust van de administratieve functies en vindt van daaruit dus een houding van afweer indien men denkt, dat de accountant zich er te veel mee bemoeit. Zo uit zich die negatieve verwachting soms in onbegrip ten aanzien van het werk, dat men de accountant ziet verrichten („is het nu wel nodig dat U elk bonnetje checkt?”), een onbegrip, dat wortel vindt in het bewustzijn, dat de administratie zelf-controleerend moet zijn. Aan het verschijnsel van dit onbegrip moet

aandacht worden geschonken, ook wanneer in een bepaald geval de administratie allesbehalve zelf-controlerend is.

Hier ligt in de eerste plaats een taak van bewustmaking aan bedrijfsleiders en aan exponenten van het maatschappelijk verkeer, dat de principieel juiste conceptie van de taak des accountants slechts kan worden gerealiseerd na een principieel juiste opzet van de administratieve organisatie.

Deze taak van bewustmaking moet zéér ernstig worden opgevat. Want elke misvatting die de accountants over de betekenis van hun functie en taak laten bestaan, zal hen dwingen werk te doen buiten hun eigenlijke taak en aldus de misvatting in stand houden.

Maar nemen wij aan, dat deze bewustmaking tot stand is gekomen (en die ontwikkeling is gaande), wat is dan de concrete weg om aan de verwachting van het verkeer te beantwoorden?

Een poging, die weg aan te geven, zal vooraf moeten worden gegaan, door een positieve formulering van de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer ten aanzien van de accountantsfunctie.

Deze verwachtingen moeten gebaseerd zijn op de aan de administratieve organisatie te stellen eis, dat zij - overeenkomstig haar functie - tot op directie-niveau een juiste verantwoording oplevert.

Het verkeer mag dan in de eerste plaats verwachten, dat de accountant onderzoekt of een gegeven administratieve organisatie aan deze eis voldoet, hetgeen tevens inhoudt, dat vastgesteld moet worden, of in haar werking niet is ingegrepen (eerste object van controle).

Vervolgens moet geconstateerd worden, dat de verantwoording-van-de-directie aansluit op de verantwoording-aan-de-directie (tweede object) en tenslotte, dat de eerste een aanvaardbare voorstelling van zaken geeft (derde object).

Betreffen deze drie objecten in hoofdzaak de doeltreffendheid, in de zin van betrouwbaarheid, der administratie, daarnaast zou een vierde object kunnen zijn: het beoordelen van de doelmatigheid der administratieve organisatie.

Deze conceptie van de controleleer berust geheel op de leer van het gewekte vertrouwen; zij beoogt de uitvoering van de maatschappelijke functie en komt tegemoet aan de daarop gegronde verwachtingen. Verschillende werkzaamheden, die ook thans tot de controletaak gerekend worden, krijgen echter een wat andere plaats, zoals blijken kan uit een korte bespreking van de verschillende genoemde objecten.

5. Het eerste object is tweeledig: beoordeling van de organisatie uit het oogpunt van beveiliging en controle, alsmede constatering van haar onverstoorde werking.

Deze beide doeleinden kunnen door „eigen waarneming” worden verwezenlijkt. Eigen waarneming is inderdaad het Alpha en Omega van de controle, mits dat begrip ruim gezien wordt en alle methoden omvat waarmede zelfstandig een oordeel omtrent het controleobject wordt gevormd.

De eigen waarneming diene t.a.v. het eerste controle-object om vast te stellen

- a) dat de verwachting der bedrijfsleiding, dat het gegeven systeem zelf-controlerend is, gerechtvaardigd is;
- b) dat een hoger niveau (en wel speciaal het hoogste niveau, omdat dit de formele organisatie buiten werking kan stellen) niet heeft ingegrepen in de verantwoording van lagere niveaux.

ad a) Deze doelstelling heeft op zichzelf meerdere facetten. Zij vereist een grondige bestudering van de gehele administratieve organisatie, waarbij aanrakingen met de overige organisatie van het bedrijf niet ontgaan zullen kunnen worden, omdat een goede administratieve organisatie slechts kan worden verkregen op basis van een goede bedrijfsorganisatie.

Zij vereist voorts een constatering van de goede werking der formele organisatie, waarbij dan nog niet wordt gedacht aan fraude, maar aan informele afwijkingen, die de papieren sterkte van het systeem ondermijnen. In dit verband is o.a. een periodiek nalopen van de werking der organisatie aan de hand van questionnaires van belang.

De vraag kan gesteld worden, of dit onderzoek wel nodig is, ingeval de accountant zich door zijn ad b) te bespreken controle voldoende zekerheid heeft verworven, dat geen fouten van betekenis voor de slotverantwoording zijn opgetreden.

Het antwoord op deze vraag moet bevestigend luiden. Zoals eerder uiteengezet, mag het maatschappelijk verkeer van de accountant verwachten, dat hij vaststelt of terecht door de bedrijfsleiding in een bepaalde administratieve organisatie vertrouwen wordt gesteld. Repressieve accountantscontrole op fouten in de verantwoording door lagere bedrijfsniveaux komt - zo zij al uitvoerbaar is - voor de bedrijfsvoering te laat. Doelmatig en functioneel juist is, dat deze controle intern plaatsvindt en dat de accountant, preventief, vaststelt of de organisatie deze controle waarborgt.

ad b) Deze doelstelling is o.i. een van de essenties van de externe controle. Zij leidt ertoe, dat met een „testcheck” op de organisatie niet kan worden volstaan: de accountant dient een eigen greep te hebben op de mutaties in activa en passiva en op de specificatie der resultaten, *zij het met een naar de omstandigheden en door de doelstelling van zijn onderzoek bepaalde tolerantie*. De toegepaste controlemiddelen en -technieken dienen een fout van materiële betekenis (hetzij door vergissing of door fraude) aan het licht te brengen.

Die tolerantie behoeft, in het verband van de controle op de slotverantwoording, wel nauwelijks verdediging. Verschuivingen in de specificaties van activa, passiva of resultaten, die voor het oordeel omtrent het gevoerde beleid geen betekenis hebben, behoeven door de externe controleur niet aan het licht te worden gebracht.<sup>4)</sup>

De erkenning van die tolerantie voert evenwel, voor een bepaald onderdeel van de eigen waarneming, n.l. de positieve detailcontrole, direct tot de gedachte aan steekproefmethoden. Omdat slechts geconstateerd hoeft te worden, dat eventuele afwijkingen binnen bepaalde grenzen blijven, is de steekproef hierbij wetenschappelijk de aangewezen controle-methode.

De waarde van positieve detailcontroles wordt hier niet ter discussie gesteld; gesteld wordt, dat het wezen van de accountantsfunctie met zich brengt, dat bij de eigen waarneming van detailgegevens (optredend bij de meeste positieve controles) steekproefmethoden worden toegepast.

Deze methoden moeten voldoen aan de eis, dat zij met een vooraf aan-

---

<sup>4)</sup> Het is wel mogelijk, dat die verwachting in bepaalde delen van het maatschappelijk verkeer nog bestaat, doch hier wordt uitgegaan van een geslaagde bewustmaking van de betekenis der functies.

vaarde waarschijnlijkheid vaststellen of fouten in de verantwoording en vooraf aanvaarde tolerantie t.o.v. het totaalbedrag al dan niet overschrijden.<sup>5)</sup>

Steekproefmethoden, die aan de gestelde eis voldoen, zijn ontwikkeld. Het is niet de bedoeling van dit artikel deze methoden te bespreken. Opgemerkt wordt slechts, dat de vaststelling van de te aanvaarden waarschijnlijkheidsgraad en tolerantie aan het oordeel van de accountant moet worden overgelaten. Hoewel hiervoor op den duur misschien zekere normen kunnen ontstaan, maakt de persoonlijke verantwoordelijkheid, die de accountant draagt, het nodig, dat hij van geval tot geval zijn grenzen zelfstandig bepaalt.

Wel wil dit artikel bepleiten, dat bij het bepalen van waarschijnlijkheid en tolerantie wordt uitgegaan van hun betekenis voor de slotverantwoording, omdat dit functioneel het juiste uitgangspunt is.

Andere methoden van eigen waarneming dan het checken van detail-gegevens, zoals verband- en totaalcontroles, kunnen hier buiten bespreking blijven.

Het geheel der eigen waarnemingen moet tenslotte voeren tot een uitspraak over de aanvaardbaarheid der verantwoording *aan* de directie, in het verband van het onderzoek naar de aanvaardbaarheid der verantwoording *van* de directie.

Dit onderscheid tussen *aan* en *van* wordt hier zo uitdrukkelijk gemaakt, omdat met de aanvaardbaarheid der verantwoording aan de directie voor de doeleinden van de accountant, nog niet vaststaat, dat zij voor de directie zelve aanvaardbaar is. Afgezien van andere aspecten, zal de directie een hogere eis moeten stellen dan de accountant, t.a.v. de betrouwbaarheid (doeltreffendheid) der administratieve organisatie.

De directie werkt dus met een andere tolerantie dan de accountant (daarop wordt onder 6 teruggekomen). De accountant, die bij de onderzoeken, die thans worden besproken met een grotere tolerantie genoeg zal nemen, stelt niet méér vast dan de aanvaardbaarheid der verantwoording aan de directie voor zijn eigen doeleinden.

Tot het eerste object behoort ook een groot deel van wat thans in het vak-jargon balans-controle heet, en wel dat deel, dat de constatering van het *bestaan* der activa en passiva beoogt.

Alle beroepsgenoten weten, dat ook hier het maatschappelijk verkeer een grote druk uitoefent, te weten in de richting van spreiding der balanscontrole in verband met de vereiste versnelling der jaarverslaggeving. Het is o.i. binnen de omschreven conceptie van de controleleer mogelijk hiertoe in grotere mate te geraken.

Ter nadere toelichting op dit standpunt zij verwezen naar de motieven die eertijds werden aangevoerd ter verdediging van het zgn. partieel-roulerend opnemen der goederenvorraden, een thans algemeen toegepaste methode.

In deze motieven speelt het bestaan van een functioneel afgescheiden detailadministratie een rol. Door gespreide opnamen wordt de voortdurende overeenstemming van de voorraden met de voorraadadministratie vastgesteld, waardoor ook op de balansdatum vaststaat, dat de voorraadadministratie de werkelijke

---

<sup>5)</sup> Voor de samenhang dezer beide grootheden zij verwezen naar het artikel van Drs. H. Mey in dit blad van februari 1960. Van belang is echter te vermelden, dat bij lineaire stijging van de fout de waarschijnlijkheid van ontdekking bij een bepaalde steekproef-omvang progressief stijgt.



voorraden representeert. Dit wordt mede gemotiveerd door de totaalcontroles die daarnaast worden verricht.

Mede gezien het feit, dat de accountant in het voorgestane controle-systeem zijn totaal-greep op het bedrijfsgebeuren behoudt, is er o.i. geen bezwaar tegen, voorgenoemde werkwijze ook toe te passen op andere activa (b.v. duurzame produktie-middelen, debiteuren) en daarbij de bovenbedoelde steekproefmethoden toe te passen.

Ook dan zullen een aantal posten overblijven, waarvan het bestaan per balansdatum wordt vastgesteld.

Voor het tweede en derde object blijven van de „balanscontrole” over: de aansluiting aan de interne verslaglegging resp. de waarderings- en groeperingskwesities.

De uitvoering van deze controles moge bekend worden verondersteld.

Een algemene cijferbeoordeling vindt bij alle objecten plaats.

6. Toepassing van een dergelijk controleschema behoeft niet noodzakelijk een verkleining van de omvang der controlewerkzaamheden te betekenen.

Het is waarschijnlijk dat rationalisering van de thans reeds toegepaste steekproeven de omvang van detailcontroles min of meer belangrijk kan terugbrengen, doch daartegenover staat dat de organisatie-beoordeling nog meer aandacht zal behoeven dan tot dusver.

Dat betekent dan niettemin een kwalitatieve verbetering van de controle, *vooral* indien daaraan een beoordeling van de doelmatigheid der organisatie wordt verbonden (vierde object).

Spits en Zandstra stellen in hun genoemd artikel op blz. 246 en 247 aarzelend de vraag, of de accountant in zijn controlerende functie niet een verder reikende verantwoordelijkheid krijgt, of men van hem niet een „audit” van de administratieve organisatie verwacht?

Nu ligt het voor de hand, dat het betrouwbaarheidsonderzoek (object 1) nauwelijks van het doelmatigheidsonderzoek (object 4) is te scheiden. Doelmatig is de organisatie bij een optimale verhouding tussen functievervulling en kosten daarvan. Een absolute functievervulling is vrijwel ondenkbaar en bij de beoordeling der betrouwbaarheid komt dus direct een toe te stane tolerantie naar voren, welke door de bedrijfsleiding aanvaard is na afweging van nut en kosten.

De kwestie van de toepassing van het economisch motief bij de bepaling van de omvang der controle, waarover indertijd ten aanzien van de interpretatie van de leer van het gewekte vertrouwen zoveel is geschreven, blijkt in dit licht een zuiver administratief-organisatorische aangelegenheid te zijn. De accountant zal ten aanzien van de functie „beveiliging en controle” nooit meer dan het economisch-optimale kunnen eisen en zich dus van de doelmatigheidsfactor rekenschap moeten geven. De door de bedrijfsleiding aanvaarde tolerantie, indien zij inderdaad doelmatig is, zou o.i. bewust een plaats moeten krijgen in het axiomatisch voorbehoud. Een bedrijf waarbij de optimale verhouding in dit opzicht zó ongunstig zou liggen, dat de te aanvaarden tolerantie het beeld van de jaarrekening onbetrouwbaar maakt, zou niet voor externe controle vatbaar zijn.

De accountant moet zich dus op grond van het voorgaande rekenschap geven van de intern aanvaarde tolerantie en zich afvragen of deze niet *te groot* is genomen. Hij kan zich dan met weinig meer moeite afvragen of de tolerantie niet *te klein* is genomen, een vraag waarop het antwoord de bedrijfsleiding buitengewoon

interesseert. In de praktijk zal men daarom van de accountant mogen verwachten, dat hij onderzoekt of de administratieve organisatie haar functie van „beveiliging en controle” op economisch-optimale wijze vervult.

Het doelmatigheidsonderzoek zal zich voorts niet bepalen tot de functie „beveiliging en controle”. Wanneer het verricht wordt, hetgeen vrijwel met de voor object 1a nodige onderzoeken kan samenvallen, zal het zich tevens tot andere aspecten moeten uitstrekken. Uitbreiding van het onderzoek tot de doelmatigheid van de administratieve organisatie in het algemeen is, omdat men toch ten dienste van de eigen zekerheid de doeltreffendheid en een belangrijk aspect van de doelmatigheid der administratieve organisatie moet onderzoeken, rationeel en ligt o.i. alleen reeds daardoor in de verwachting. Zie ook 7.

7. De nu ontwikkelde inzichten kunnen getoetst worden aan verschillende uitslatingen in het Limperg-nummer van het MAB, dat in december 1959 verscheen. In de eerste plaats stelt Prof. Diephuis daarin vast (blz. 477), dat de normatieve kern van de leer van het gewekte vertrouwen universeel is, maar dat de concrete taakbepaling zich steeds zal moeten aanpassen aan controle-technische mogelijkheden en aan de behoeften van het maatschappelijk verkeer. Op blz. 478 blijkt wel dat hem een dergelijke aanpassing thans niet zou verrassen. C. L. Spits ec.drs. werkt de in het voorgaande genoemde aarzelende vraag uit en komt tot een zeer positief antwoord (blz. 566): „De accountant . . . . . is gehouden in zijn controlerende functie op te treden als bewaker van de administratieve organisatie. De opdrachtgever verwacht dit ook van hem”. Zoals zijn betoog voor ons ligt, komt het echter alleen tot een *aanvulling* op de huidige conceptie van de controletaak; een integrale analyse van die taak, waarin de genoemde verwachting *past*, is niet gegeven. H. C. Treffers tenslotte voert een pleidooi voor de erkenning van de accountant, óók door de accountants zelve, als organisatie-deskundige.

Zijn conclusies op blz. 572 even beperkende tot het gebied der administratieve organisatie, waarvoor zij ten volle gelden, moet worden opgemerkt, dat de bewijsvoering op verschillende plaatsen zeer versterkt zou kunnen worden indien zij van een andere conceptie van de controleleer uitging; zij vraagt daar om. Op blz. 570 onder (3) wordt b.v. gezegd, dat de eis van deskundigheid t.a.v. de organisatie beperkt zou zijn, door haar uitsluitend in verband te brengen met de controlefunctie; dat men haar daarom ook in verband moet brengen met te verrichten bijzondere onderzoeken. Deze wijze van betogen zou o.i. haars ondanks remmend kunnen werken op de maatschappelijke ontwikkeling van de controlefunctie.

*Juist* in het verband van de controlefunctie moet de eis van deskundigheid op het gebied der administratieve organisatie gelden. Dit leidt dan tot de logische conclusie, dat de primaire functie van de accountant (de controlefunctie dus) hem de deskundige maakt, van wiens diensten ook voor bijzondere onderzoeken met vrucht gebruik kan worden gemaakt. Een dergelijke omkering is voelbaar op blz. 571, waar een weerlegging wordt gegeven van het argument, dat de accountant niet aan organisatie-deskundigheid toekomt, omdat hij „te veel in de praktische uitoefening van het beroep is”. Die weerlegging houdt in - als wij haar goed begrijpen - dat de accountant zijn functievervulling moet uitbreiden, dat hij het er dan nog maar *bij* moet doen. Maar dat is een slechte raad, indien hij „het” er kennelijk niet „bij” *kan* doen. Hij zal „het” moeten inpassen in een nieuwe taak-analyse. Het bezwaar van het inbeslag-genomen- worden door de praktijk, waardoor een

deel van de taak blijft liggen, wijst op een onjuiste functievervulling, dus op een onjuist inzicht in de uit de functie voortvloeiende taak.

8. De „interne controle” is in menige zaak onvolmaakt. De accountant is dan soms genoopt meer te doen, dan op grond van zijn maatschappelijke functie nodig is.

Hij zal zich ervan bewust zijn, daarmee nooit zoveel zekerheid te verkrijgen als wanneer de toegevoegde werkzaamheden intern geschieden, dan wel de organisatie verbeterd werd.

De accountant voegt hier met zijn meerdere arbeid alleen een repressieve controle toe, waar hij een gebrek aan preventieve controle, waarin hij niet mag berusten, constateert.

Al moge zijn repressieve controle toereikend zijn voor zijn eigen verklaring, wanneer hij blijft berusten voldoet hij niet aan de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer (uitgezonderd het geval dat het gebrek aan preventieve controle doelmatig is, zie 6).

De externe controleur kan interne controle niet vervangen, indien zij per definitie een integrerend deel van de administratieve organisatie is (en dat is zij). Een opdracht tot het verrichten van interne controle-arbeid staat gelijk met een opdracht tot administratieve hulp.

Deze slot-overweging moge nogmaals, uit het ongerijmde, aantonen, hoezeer een gewijzigde conceptie van de controleleer noodzakelijk is.

Wij menen, dat de in het voorgaande ontwikkelde summiere poging om een dergelijke conceptie te geven rekening houdt met de ontwikkeling der verantwoordingswetenschappen en met die der maatschappelijke omstandigheden. De waarde van alle vroegere concepties, gevormd onder andere stand van wetenschap en omstandigheden, wordt volledig erkend en kritiek daarop is verre van ons. Wij hopen slechts, dat bekwaamere dan wij de nieuwe conceptie beter zullen funderen dan wij het thans hebben kunnen doen, opdat het accountantsberoep in Nederland de vrijheid vinde zich aan te passen aan en te ontplooien in nieuwe omstandigheden.