

# INTERNE CONTROLE EN ACCOUNTANTSCONTROLE

door *W. J. M. Gevers*

Het artikel van Prof. v. Rietschoten in het M.A.B. van Juni 1954 doet de vraag rijzen, of op het ogenblik gevaarlijke stromingen tot ontwikkeling komen, welke het hechte gebouw van de theorie der accountantscontrole, gefundeerd in de Leer van het gewekte vertrouwen, dreigen te ondermijnen.

Houdt het bestuderen van de mogelijkheden tot gebruikmaking van de interne controle bij de accountantscontrole het gevaar in, dat de accountants, als resultaat van deze studie, verklaringen zullen gaan afgeven, anders dan op basis van de vereiste „deugdelijke grondslag” als bedoeld in art. 2 van het Reglement van Arbeid?

De vraag, welke de gemoederen der vakgenoten bezig houdt, kan ook anders gesteld worden:

Bieden de ontwikkeling van de administratieve techniek, de verbetering van het systeem der bedrijfsbegrotingen, en het, mede onder leiding der accountants, groeiende inzicht inzake de noodzaak ener doelmatig georganiseerde interne controle, geen mogelijkheden tot verdere voortgang op de weg, welke is afgelegd na het verschijnen van Sternheim's Leerboek der Accountantscontrole?

Tot het antwoord op deze vraag is onder meer reeds bijgedragen door de Heren B. Moret, A. A. de Jong, A. F. Tempelaar, G. Diephuis, J. C. Wisse, welke meningen door Prof. van Rietschoten bestreden worden.

Zoals Prof. van Rietschoten opmerkt (blz. 246), doet de functionele ontwikkeling der administratie de mogelijkheden van controle op de bedrijfsverrichtingen toenemen, waarmede een verhoogde behoefte aan controle op de administratie gepaard gaat. Een hernieuwd onderzoek naar de wijze, waarop in deze behoefte op doelmatige wijze voorzien kan worden, is hierdoor noodzakelijk geworden. De functie van de accountant wordt hiermede niet aangetast; deze neemt als gevolg van de door Prof. Van Rietschoten geschetste ontwikkeling zelfs in betekenis toe. Wat onderzocht moet worden is het samenstel van concrete verrichtingen, nodig om de functie te vervullen.

Hoewel ook Prof. van Rietschoten het aan de orde gestelde vraagstuk omschrijft als een onderdeel van het algemeen vraagstuk der verrichtingen, nodig voor de voorziening in de controle op het bedrijfsgebeuren (blz. 240) snijdt hij elders (blz. 243) de pas voor verdere discussie af.

Nadat immers Prof. van Rietschoten recapitulerende de volgende groepen van elementen noemt, welke niet tot accountantscontrole worden ver-  
bijzonderd:

1. die, waar de interne controle verder reikt dan de techniek van de accountantscontrole toelaat;
2. die elementen van controle, waarin een technische deskundigheid van waarde is, die de accountantscontrole niet hanteert;
3. die elementen van controle, die betrekking hebben op materiële bijkomstigheden;
4. die elementen van controle, welke worden toegepast op die details, die in het ver-  
bijzonderd onderzoek door middel van totalencontrole periodiek worden onderzocht;

stelt hij:

„Voorzover controle op, en door middel van de administratie moet wor-

den toegepast, die niet ressorteert onder één van de bovenstaande groepen, zal deze controle onderdeel van de accountantscontrole moeten uitmaken, *daar latende* (cursivering van mij - G.), of daarnaast ook maatregelen van interne controle toegepast blijven worden."

Hiermede schuift Prof. van Rietschoten het gehele probleem terzijde. Het gaat n.l. in het bijzonder om de vraag, of naast de genoemde groepen van elementen van interne controle, andere groepen aanwijsbaar zijn, welke een verdere beperking van de verrichtingen in de accountantscontrole mogelijk maken, zonder aantasting van de „deugdelijke grondslag”.

Als Prof. van Rietschoten, terzake van de controle der bestedingen stelt, dat dit deel van het onderzoek, zo geen bijzondere omstandigheden op dit punt aanwezig zijn, niet kan worden uitgevoerd, anders, dan als detailcontrole, dan menen wij de vraag te mogen stellen, of bij een doelmatige interne organisatie, en daardoor mogelijk geworden interne controle, niet van bijzondere omstandigheden te dier zaken sprake is.

Wanneer — om de gedachten te richten — zulk een doelmatige interne organisatie mede er toe leidt, dat het niveau der bestedingen budgetair wordt vastgesteld, onafhankelijk van de uitvoerende afdelingen, dat o.m. de inkoopafdelingen, goederen-ontvangst-afdelingen, magazijnen, inkoop-administratie, kasafdeling en hoofdboekhouding onafhankelijk van elkaar werken, wat wil de accountant dan door detailcontrole van *alle* inkoopfacturen en betalingsdocumenten toevoegen aan de waarde der interne controle, welke verrichtingen mede door de accountant zijn vastgesteld?

Van groter belang dan de detailcontrole is dan de beoordeling van het verloop der voorraden, de analyse der prijsverschillenrekeningen, het onderzoek der budgetafwijkingen, de beoordeling van het verloop der crediteurenrekeningen. De accountant zal hierbij uiteraard zijn bijzondere belangstelling richten op posten, welke van bijzondere betekenis zijn.

Stelt men hiernaast de voordelen, welke de verbijzonderde (detail-) controle biedt in verband met de persoonskeuze, dan moet niet uit het oog worden verloren, dat deze voordelen inderdaad slechts ten volle bereikt zouden worden, indien de accountant zelf zich met de werkzaamheden, aan omvangrijke detailcontrole verbonden, zou kunnen belasten. Helaas is het onvermijdelijk, dat het overgrote deel van het zo belangrijke beoordelingswerk aan de hand der boekingsbescheiden aan meer of minder gekwalificeerde assistenten moet worden overgelaten. Nog afgezien van het gevaar, dat de betekenis van de werkverdeling voor de kwaliteit der uitkomst op grond van de herhalingen in de beoordeling der bijzonderheden, omslaat in het nadeel van massaal en automatisch checken, moet worden erkend, dat de interne functionaris door zijn inzicht in het bedrijfsgebeuren een voorsprong heeft, welke de assistent van de externe accountant ten enen male mist.

Het hier bedoelde inzicht kan zowel van technische als economische aard zijn, en heeft een geheel andere betekenis dan de bijzondere technische deskundigheid, welke, ook volgens Prof. van Rietschoten, een afzonderlijke groep van elementen van interne controle doet ontstaan, welke niet kan worden verbijzonderd.

Voor al het ontbreken van het hierboven genoemde inzicht bij de assistent van de accountant moet ons er voor doen waken, de betekenis van het checken, in het bijzonder waar dit omvangrijke vormen gaat aannemen, te overschatten. De meest geperfectioneerde werkprogramma's voor de detailcontrole kunnen, terzake van voorschriften inzake beoordeling van inkooprijzen, kwantiteiten, doelmatigheid van de keuze der inkoopmarkt,

betekenis van de bestelling in verband met de aard van het bedrijf en alle andere economische aspecten van de inkoop, niet meer doen verwezenlijken, dan het inzicht van de assistent in het gecontroleerde bedrijf gedooft.

Als regel — zo zegt verder Prof. van Rietschoten — zal de detailcontrole der uitgaven onmisbaar zijn voor de vaststelling van de betekenis der bestedingen voor de te verantwoorden opbrengst. Dat de *contrôle* der uitgaven als regel onmisbaar is voor de vaststelling van de betekenis der bestedingen voor de controle der te verantwoorden opbrengst valt niet te ontkennen. Verschil van mening is er echter over het antwoord op de vraag, of hier steeds van detailcontrole sprake moet zijn. Zo men stelt, dat de interne controle in dit verband geen voldoende zekerheid geeft, mag niet uit het oog worden verloren, dat ook de detailcontrole hiertoe als middel zonder meer ontoereikend is, en wel omdat:

1. bij de detailcontrole belangrijk werk — te weten herhaling van de beoordeling der bijzonderheden — grotendeels aan assistenten moet worden overgelaten;
2. de detailcontrole onvolledigheden in de verantwoording van uitgaven en van de daarmee samenhangende opbrengst niet aan het licht brengt, tenzij de desbetreffende bescheiden bij de controle worden overgelegd; de mogelijkheden van de interne controle reiken te dezer zake verder;
3. op het stuk van handtekeningen-controle de detailcontrole de steun van een deugdelijke interne controle niet ontberen kan.

Wanneer voorts Prof. van Rietschoten zegt, dat de zekerheid van de uitkomst der controle, het belangrijkste nagestreefde doel, gunstig wordt beïnvloed door herhaling van verrichtingen, dan heeft hij volkomen gelijk. Hiermede is dan ook niet in tegenspraak, dat deze zekerheid ook gunstig wordt beïnvloed door verbeteringen in de interne controle.

Dat voor het verkrijgen van die zekerheid die herhalingen nodig zijn, in alle gevallen, waarin zij voor de uitkomst van het onderzoek van betekenis zijn, is evenzeer waar. Van belang is echter te weten, wanneer zij dan wel voor de uitkomst van het onderzoek van betekenis zijn.

Ongetwijfeld wordt de betekenis der herhalingen door de accountant of zijn assistenten minder, naar mate de uitkomst van de interne controle aan betekenis wint.

Mogen wij overigens wel spreken van het *verkrijgen* van zekerheid?

Dat wij er naar streven, vloeit voort uit het wezen der functie. Wij moeten ons er echter van bewust zijn, dat ons leven, ook in de vervulling onzer functie, beheerst wordt door waarschijnlijkheden, en dat wij bij ons werken een bepaalde mate van waarschijnlijkheid hanteren, en wel moeten hanteren.

Onze verwachtingen zijn dan ook te hoog gespannen, wanneer wij van enig controlemiddel de *verkrijging* der absolute zekerheid verwachten. De zekerheid, die wij willen geven, zo leert ons Prof. Limperg, kan geen volkomen zekerheid zijn. Wel komt men tot algemeen geldende normen, welke alle hun grondslag vinden in de rationele eisen van het verkeer, ontsproten aan de behoefte van dat verkeer en in de eisen van de controle-techniek, welke in die behoefte moet voorzien.

Voorop gesteld, dat de ontwikkeling van de administratieve techniek en de budget-techniek, en de verhoging van de betekenis der administratie voor de controle, zowel de behoefte van het verkeer, als de mogelijkheden der controle-techniek beïnvloeden, is een hernieuwd onderzoek naar de normen noodzakelijk te achten. Uit het artikel van Prof. van Rietschoten

is niet gebleken, dat de door de Heren Moret, Diephuis, Tempelaar, de Jong, Wisse en anderen ingeslagen weg, afgezien van de mogelijke critiek op ondergeschikte punten, afleidt van het ook door Prof. van Rietschoten beoogde doel.

Hoewel de organisatie in vele Nederlandse bedrijven nog niet zodanig is, dat afwijking van het minimum programma, passend in de gedachte-gang van Prof. van Rietschoten, overal practisch te verwezenlijken zou zijn, is een voortgezette gedachte-wisseling tussen de accountants reeds daarom van belang, omdat zij het grote belang van de administratieve organisatie der onderneming, in het bijzonder met betrekking tot de interne controle, meer op de voorgrond kan doen treden. De belangen van de ondernemingen en die van de accountants zullen hiermede gediend zijn.

## NASCHRIFT

Voortgezette gedachte-wisseling is zeker gewenst, omdat de verwachtingen van het verkeer in de betekenis der accountantsarbeid niet uitsluitend liggen in de individuele prestatie, maar tevens in die van de groep. Mitsdien is het een beroepsbelang, dat door gedachte-wisseling de divergentie van opvatting, leidende tot verschil in functievervulling, wordt beperkt. Gebeurt dit niet, dan zal de opvatting, die de minste zekerheid biedt, zo ze in aanmerkelijke mate wordt aangehangen, bepalend worden voor het vertrouwen en wordt daarmede de beroepsfunctie ondermijnd. Vgl. Tempelaar (pag. 249), die publicatie van zijn standpunt raadzaam acht, opdat men wete, waaraan men zich te houden heeft. Zie ook P. Wisse met het uitsluiten van verantwoordelijkheid voor de gevolgen van samenspanning (pag. 366).

Van groot belang is de nadere analyse van de vraagstukken van interne administratieve organisatie, maar niet alleen in het bijzonder met betrekking tot de interne controle, ook evenzeer met betrekking tot de accountantscontrole. Is het niet zo, dat een goede organisatie nodig maakt, dat aan de in te stellen functies duidelijke verantwoordelijkheidsgrenzen worden gesteld? Hoe staat het dan met die grenzen voor de accountantscontrole (interne zo goed als externe), zodra de verbijzondering der administratieve controle als doelmatig is erkend en tot instelling van accountantscontrole heeft geleid? Het is voor de accountantscontrole uiteraard niet alleen een vraagstuk van interne organisatie, omdat zij tevens ten opzichte van derden moet fungeren.

Nu meen ik, dat reeds de doelmatige verantwoordelijkheidsafgrenzing van de functie ten dienste van de leiding ertoe noodzaakt, dat de accountant alle zekerheid geeft, waartoe de techniek van de accountantscontrole hem in staat stelt. Zoals ook de verwachting van het verkeer, het vertrouwen, volgens de leer van het gewekt vertrouwen, gericht wordt op die zekerheid, waartoe de techniek van de accountantscontrole controle in staat stelt.

Dat dit niet tengevolge heeft het bereiken van een absolute zekerheid wordt zelfs reeds sinds Sternheim in de vakdiscussie niet meer gemeend. Dat collega Gevers hier toch over schrijft, moet naar mijn oordeel worden verklaard uit het feit, dat hij er zich van bewust is, dat de geboden zekerheid lager zou moeten worden gesteld, zo men de accountantscontrole op onderdelen vervangt door interne controle. Vandaar ook, dat hij meent, dat het om waarschijnlijkheden gaat. Als zich het onwaarschijnlijke mocht voor-

doen, meent hij, dat de functie onverlet in takt blijft. Ik stel daar tegenover, dat voor behoud van de functie noodzakelijk is, dat het gebrek niet kan worden opgemerkt, dan wel er van een incidenteel falen sprake is. Stellig kan in mensenwerk dit laatste niet worden uitgesloten, ook niet door deskundige controleurs. Maar als het gebrek wel kan worden opgemerkt, maar zulks niet is geschied tengevolge van de inperking van de verrichtingen in de accountantscontrole, wordt de functie ingeperkt ten nadele van de belanghebbende bij haar instelling. Slechts dan, wanneer de accountantscontrole bij machte is zelfstandig te bepalen, dat een eventueel en onwaarschijnlijk gebrek van geen groter betekenis kan zijn, dan onbetekenend is voor de uitkomst van het onderzoek, gezien het doel, waarmee dat onderzoek is ingesteld, blijft de functie doelmatig. Zonder dat, verliest de functie haar doelmatigheid.

Nadere analyse van hetgeen op dit gebied kan worden bereikt onder nauwkeurig omschreven omstandigheden is stellig nuttig.

Tenslotte moet hetgeen collega Gevers nog schrijft over de gevolgen van de werkverdeling in de verrichting van de werkzaamheden, waaruit het accountantsonderzoek bestaat, nog nodig een wederwoord hebben, al acht ik de betekenis voor het vraagstuk, dat aan de orde is, slechts bijkomstig.

Ik ben het niet met hem eens, dat de detailcontrole bij uitstek doelmatig, dus voor de uitkomst van het onderzoek van de gewenste betekenis, zal zijn, indien de accountant zelf daarmee kan zijn belast. De werkverdeling is niet alleen omderwille van de lagere kosten gewenst, zij is tevens nodig om een bijdrage te geven tot de kwaliteit van de uitkomst van het onderzoek, in alle gevallen, waarin de controlewerkzaamheden uit een groot aantal waarnemingen bestaan. De waarnemingen moeten worden opgedragen aan assistenten, teneinde de accountant in staat te stellen al hetgeen hijzelf aan het onderzoek moet doen onder de gunstigste voorwaarden te doen en daarin dus de noodzakelijke kwaliteit te handhaven. Van belang zijn daarbij o.m. het behoud van een voldoende mate van gevarieerde ervaring en de afstand van het detail en met name van de uitzondering; dat laatste wegens het gevaar, dat de uitzondering van nature een indruk maakt, groter dan haar werkelijke betekenis. Bovendien wordt het controletechnische voordeel van de herhaalde bewerking der bijzonderheden slechts verkregen door middel van de werkverdeling.

Maar dat betekent niet, dat men controle-verrichtingen kan opdragen aan „meer of minder gekwalificeerde assistenten”, zoals collega Gevers het uitdrukt. Voor de uitvoering van de hem opgedragen deelverrichtingen in het onderzoek, moet de assistent volkomen deskundig zijn. Wanneer men maar zorgt, dat dat het geval is, zal men zelfs kunnen constateren, dat de assistent die verrichtingen beter volvoert, dan de accountant het zou kunnen.

Hanteert men in de argumentatie verschijnselen van een ondoelmatige werkverdeling, dan staat bij voorbaat vast, dat de conclusie geen waarde heeft. Slechts een doelmatige werkverdeling mag in de discussie worden getoetst.

A. M. van Rietschoten.