

Het was de bedoeling van de commissie belast met het samenstellen van een gedenkboek van het Nederlandsche Instituut van Accountants ter gelegenheid van het vijftigjarig bestaan van het Instituut, om de verschillende functies, waarin de accountant werkzaam is, te belichten. De behandeling van de functie van de interne accountant was mij daarbij als taak toebedeeld. Nu door verschillende omstandigheden dit gedenkboek niet zal verschijnen, vind ik het jammer mijn reeds gereedgekomen bijdrage over een onderwerp, dat — naar mij blijkt uit de talrijke D-examens hierover — zeker de belangstelling trekt, niet te publiceren. Ik ben de redactie van het Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde zeer erkentelijk, dat zij mij plaatsruimte hiervoor heeft willen afstaan.

Verschillende opvattingen over het begrip „interne accountant”.

Wanneer men uitgaat van het beginsel, dat ieder handelen in een onderneming de behoefte doet ontstaan aan controle op die handeling, kan men het feit, dat de vervulling van die verschillende behoeften aan controle binnen het kader van de onderneming toevertrouwd wordt aan één persoon, die daarvan dan zijn hoofdberoep maakt, zien als een uiting van specialisatie. Wanneer men echter het vraagstuk benadert van de accountant — en dus uitgaat van het feit, dat zich in het maatschappelijk leven reeds een afzonderlijke groep van personen gevormd heeft, die de controle als beroep gekozen heeft — dan is de vorming van gespecialiseerde interne accountants een uiting van het differentiatie verschijnsel. Gezien de bedoeling van het gedenkboek om de werkzaamheden van de accountant op verschillende terreinen te behandelen, spreekt het vanzelf, dat de laatst beschreven opvatting mijn uitgangspunt heeft gevormd.

De vraag dient dus gesteld te worden, hoe het te verklaren is, dat accountants zich op het beroep van de interne controleur hebben toegelegd en voorts wat de taak van deze interne controleur, die dan wordt interne accountant, wel omvat.

Laten wij beginnen vast te stellen, dat de interne accountants, ofschoon in aantal toenemend, nog steeds slechts een bescheiden plaats innemen in het Nederlandsche Instituut van Accountants. Volgens het laatstverschenen jaarverslag bedroeg het aantal leden per 1 October 1947 801, waarvan werkzaam als intern accountant of chef van de administratie (beide functies worden niet gesplitst opgegeven) 96 leden. Gelijk ik straks hoop aan te tonen zijn hieronder velen, die ik eigenlijk niet onder het begrip „interne accountant” zou willen vatten.

Onder de „interne accountant” verstaat men gewoonlijk de accountant — dit is de administratieve en bedrijfseconomische deskundige — die in dienst is van een particuliere onderneming en als zodanig belast is met accountantswerk, zowel van contrôlerende als van adviserende aard, ten behoeve van het beheer van die onderneming.

In iedere onderneming is op verschillende plaatsen min of meer belangrijk contrôlewerk te doen. Het optreden van de interne accountant is dan te verklaren uit het feit, dat óf de onderneming zo groot is, dat het loont dit contrôlewerk te centraliseren en voor de leiding hierover een gespecialiseerde kracht in dienst te nemen, die uitsluitend voor die

ene onderneming werkzaam is, of dat het bedrijf, wat de controle betreft, technisch zulke problemen stelt, dat de public accountant dit niet aan kan en een gespecialiseerde kracht noodzakelijk is. Bij de banken komt er dan nog dit speciale bij, dat de achterafcontrole van de public accountant in vele gevallen geen zin heeft en slechts een steeds aanwezige interne controle dienst kan helpen.

Het hoofddaccent ligt in al deze gevallen zeker op het controlerend werk, dat van de interne accountant verwacht wordt. Wel is waar zou het mogelijk zijn ook een interne accountant te gebruiken voor adviserend werk, bijvoorbeeld op het gebied van organisatie en kostprijsberekening, doch hiervoor zal men meestal de voorkeur geven aan iemand, die de ervaring heeft van meerdere bedrijven, terwijl ook de opleiding van de accountant te zeer comptabel en te weinig technisch is om hem op deze gebieden tot een all-round adviseur te maken.

Niet allen zien de taak van de interne accountant zodanig. In het in 1947 in het M.A.B. gepubliceerde artikel „De Interne Accountant” geeft Drs L. F. Ras ¹⁾ een wetenschappelijke verklaring van het feit, dat de afzonderlijke functie van de interne accountant zich heeft afgesplitst en komt daarbij tot een andere conclusie.

Zijn betoog komt in hoofdzaak hierop neer, dat de public accountant, belast met de controle van een onderneming ten behoeve van de jaarrekening, minder geschikt is om tegelijk als adviseur op organisatorisch en bedrijfseconomisch terrein op te treden; in plaats van aan hem, kan deze taak beter toevertrouwd worden aan iemand, die evenals de public accountant door zijn controlewerk geheel vertrouwd is met de details van het bedrijf, doch die niet aan het gevaar bloot staat, dat zijn adviezen invloed zouden kunnen hebben op zijn onpartijdigheid en onbevangenheid van oordeel. Dit laatste gevaar is speciaal naar voren gebracht door Prof. Dr H. J. v. d. Schroeff ²⁾ in zijn artikel over „Enige opmerkingen over mogelijkheden en wenselijkheden van een verbijzondering in de uitoefening van het accountantsberoep”. Adviezen van de accountant vinden hun neerslag in beslissingen van de leiding van de onderneming en de accountant, die met de controle van de onderneming is belast, dient terwille van zijn objectiviteit geen enkele, zij het ook slechts indirecte, bemoeienis met de leiding van de onderneming te hebben.

Inderdaad ligt hier een reëel gevaar. Of het echter wenselijk is daarom de adviserende taak over te dragen aan de interne accountant en deze dus te zien als de adviseur „par excellence”, zoals Drs Ras voorstelt dient betwijfeld te worden, speciaal wanneer deze dan daarbij controleur zou blijven: in dat geval zou het gesignaleerde gevaar blijven bestaan, zonder dat de interne accountant de sterke prikkel tot objectiviteit ondervindt van de public accountant, die zich van zijn plaats in het maatschappelijk verkeer bewust is. Beter ware het dan de nieuwe figuur van de raadgevend-accountant te hulp te roepen, waarover Prof. Dr v. d. Schroeff spreekt.

Een geheel afwijkende taak voor de interne accountant ziet de heer A. Goudekot ³⁾, die dit onderwerp behandeld heeft in de ledenbijeenkomst van het Nederlandsche Instituut van Accountants van 4 November 1939.

¹⁾ Drs L. F. Ras: „De Interne Accountant” M.A.B. 1947 No. 11.

²⁾ Prof. Dr H. J. v. d. Schroeff: „Enige opmerkingen over mogelijkheden en wenselijkheden van een verbijzondering in de uitoefening van het accountantsberoep”; M.A.B. 1947 No. 9.

³⁾ A. Goudekot: „De Interne Accountant”; „De Accountant” 1939 No. 9.

Het duidelijkst komt dit naar voren in de navolgende door de heer Goudekete geponeerde stellingen.

1. In de onderscheiding externe en interne accountant heeft de aanduiding „extern” of „intern” slechts een formele betekenis.
2. De verhouding tot het publiek wordt overwegend beheerst door psychologische factoren. Al hoewel de ondertekening van de jaarrekening door de interne of externe accountant van vaktechnisch standpunt uit bezien gelijkwaardig is, zal de ondertekening van de jaarrekening wegens die psychologische factoren terecht het gebied van de externe accountant blijven.

Ter toelichting van zijn stellingen wijst de heer Goudekete er op, dat het onderscheid, of de accountant bij de door hem gecontroleerde onderneming in dienst is of het vrije beroep uitoefent, slechts van formele aard is en dat dit niet leidt tot een verschil van opvatting omtrent de wijze, waarop de controle uitgevoerd dient te worden. Hierbij legt de heer Goudekete nadruk op het feit, dat men van vergelijkbare grootheden moet uitgaan en dat zowel de interne als de externe accountant lid van een door ons erkende accountantsvereniging moet zijn en dezelfde opdracht ontvangen moet hebben, namelijk ondertekening van de jaarrekening. Heeft de accountant de juiste *mentaliteit*, dan zal hij de hem opgedragen taak naar behoren verrichten en zal hij zich, ook wanneer hij in dienstbetrekking is bij degene, dien hij moet controleren, niet laten beïnvloeden door zijn werkgever tot het doen van handelingen in strijd met zijn verantwoordelijkheid.

Aangezien het publiek de formele garantie van zelfstandigheid van de externe accountant belangrijk acht, zal het echter wenselijk zijn de ondertekening van de jaarrekening door de externe accountant te laten geschieden. De heer Goudekete ziet dus geen principiëel verschil tussen de interne en de externe accountant en ontkent daardoor het bestaan van een afzonderlijke functie.

Evenals de meeste debaters op de ledenbijeenkomst kan ik deze stellingen van de heer Goudekete niet onderschrijven. In de eerste plaats onderschat hij naar mijn mening de betekenis van het formele verschil, dat men in het ene geval te doen heeft met iemand, die in dienstverband tot zijn opdrachtgever staat en in het geval van de externe accountant met een deskundige, die zijn werk als zelfstandig beroep uitoefent. Ongetwijfeld is ook het psychologisch kenmerk van de juiste mentaliteit van belang, maar dit heft het eerste punt niet op. Wanneer wij ter illustratie een voorbeeld op ander terrein nemen en nagaan de formele waarborgen omtrent onafhankelijkheid, in Nederland gegeven aan de rechterlijke macht, zoals daar zijn: aanstelling voor het leven en onafzetbaarheid (met de uitzondering van artikel 167 Grondwet), dan weten wij — en de ervaring van de bezettingsjaren heeft het bewezen — dat deze waarborgen een zeer wezenlijke betekenis hebben, niet alleen voor de rechterlijke macht zelf, maar ook voor de waarde, die de rechtsbegeerders aan de uitspraken hechten. Zo is de onafhankelijkheid van de externe accountant meer dan een formeel kenmerk: een wezenlijk vereiste voor zijn functie als vertrouwensman in het maatschappelijk verkeer.

Daarnaast wijs ik er op, dat het een algemeen geaccepteerde regel van controletechniek is, niet alleen wat betreft de accountant, maar overal in het maatschappelijk leven, dat de lagere instantie de hogere niet

controleert en de interne accountant moet tegenover de directie der onderneming, die hem heeft aangesteld, als lagere instantie gezien worden.

In de tweede plaats kan ik niet met de stelling van de heer Goudekete medegaan, omdat deze eigenlijk een soort interne accountant construeert, die naar mijn mening geen zuivere interne accountant meer is. Ditzelfde bezwaar is door een der debaters, de heer S. de Lange, naar voren gebracht en het is, geloof ik, de oorzaak van veel misverstand tijdens het debat. De heer Goudekete gaat uit van een volledig bevoegde accountant, die in dienst staat van de onderneming, die hij moet controleren, die zijn opdracht tot controle ontvangen heeft van het beheer, maar — en hier komt het bijzondere — wiens controle krachtens opdracht moet leiden tot het certificeren van de jaarrekening en dus is een volkomen (de heer Goudekete spreekt van „volledige”) controle, welke ook een controle op de daden van het beheer van de onderneming zelf insluit.

In tegenstelling tot Prof. Blazer wordt niet de eis gesteld, dat de accountant zijn opdracht van een instantie ontvangt, die boven de bedrijfsleiding staat; woordelijk zegt de heer Goudekete: „Het feit, van wien de accountant zijn opdracht ontvangt, speelt hierbij mijns inziens geen rol.”⁴⁾

De heer Goudekete wijst er op, dat naast deze interne accountant, nog een interne controleur met controle-instanties kan zijn en dit in het geval van Philips, waar hij op doelt, ook zo is: de interne accountant is uitsluitend accountant en doet de volledige accountantscontrole, terwijl de externe accountant, uit hoofde van de overwegingen, neergelegd in stelling 2, de jaarstukken ondertekent. Onder deze praemisse is er naar mijn mening niet meer van een aparte functie van de externe accountant sprake en de woorden, die de heer Goudekete wijdt aan de verhouding tussen interne en externe accountant en de beschrijving van de werkzaamheden van de laatste, maken mij diens functie ook niet duidelijker. Er is hier een tussenvorm: een accountant belast met het certificeren van de jaarrekening, die echter in dienstbetrekking is bij de te controleren onderneming: een figuur, die men in de praktijk wel bij de grote banken aantreft, maar die naar mijn mening ongewenst is, aangezien ik aan de eis van zelfstandigheid van de accountant, die het vertrouwen van het publiek vraagt, een meer dan formele betekenis toeken, gelijk ik hiervoor heb uiteengezet.

Terloops wijs ik er nog even op, dat uit het feit, dat deze „interne accountant” eigenlijk naar buiten optreedt, verklaard kan worden de noodzaak van de door de heer Goudekete gestelde eis, dat de accountant lid ener erkende vereniging is. Door andere schrijvers over dit onderwerp wordt hieraan minder belang gehecht.⁵⁾

Ook Prof. Blazer dacht aan zo'n tussenvorm bij zijn in 1929 gehouden lectorale les over „Controle bij Banken”. Hier schrijft hij op pagina 27: „Deze laatste constructie (namelijk, dat de accountantscontrole wordt uitgevoerd door een als ambtenaar aan de bank verbonden accountant) zou inderdaad een oplossing van de moeilijkheden kunnen brengen, maar dan zal men deze ambtenaar door de algemene vergade-

⁴⁾ Zie pagina 320 „De Accountant” No. 9, 1939.

⁵⁾ Zie J. v. Hamersveld: „Enkele opmerkingen over de Controle bij Groot Bedrijven” 21e Accountantsdag N.I.V.A. 1930 en L. Polak: „De Verslaglegging door Holding Companies en Enkele Opmerkingen omtrent de Accountantscontrole bij deze Lichamen” 24e Accountantsdag N.I.V.A. 1933.

ring of door de raad van commissarissen moeten doen aanwijzen en hem de beschikking over het benodigde personeel moeten geven, indien men wenst, dat de jaarrekening door hem mede ondertekend wordt."

Inderdaad ziet men bij sommige banken de interne accountant in zo'n tweeslachtige positie optreden.

Zo is het bijvoorbeeld bij de Twentsche Bank een tijd lang gewoonte geweest, dat de balans en winstrekening werd ondertekend door de heer C. Blaauw, met de titulatuur „Chef-Accountant", waarbij niet vermeld werd, van wie de heer Blaauw, die interne accountant was, zijn controle opdracht had ontvangen. Daarnaast merkten commissarissen in hun verslag op, dat zij gebruik gemaakt hadden van het hen bij de statuten toegekende recht om accountants naar de verschillende kantoren af te vaardigen. Gedurende een aantal jaren zijn de namen van deze personen gepubliceerd, waarbij bleek, dat dit waren zowel bestuurders en procuratiehouders van bijkantoren als accountants in dienst van het hoofdkantoor. De interne accountants traden hierdoor tegenover het publiek naar voren en kwamen zodoende op het terrein, dat naar mijn mening uitsluitend voor de openbare accountant gereserveerd dient te blijven. Het feit, dat men bij de grote banken in het algemeen niet de openbare accountant voor de certificering van de jaarrekening heeft ingeschakeld, is uit historische redenen te verklaren, zoals ik verder hoop uiteen te zetten, maar moet uit een maatschappelijk oogpunt betreurd worden: een certificaat door de interne accountant kan dit gemis niet vervangen.

In de praktijk vindt men nog een andere tussenvorm, namelijk dat de titel van interne accountant ook vaak gedragen wordt door personen, die bij een groot concern belast zijn met de controle op de dochterondernemingen in binnen- en buitenland ten behoeve van de moedermaatschappij: een figuur, die een zekere analogie toont met de kartelaccountant. Deze controle is van gemengde aard: niet alleen gaat het om de certificering van de jaarcijfers van de dochtermaatschappijen, maar ook om vast te stellen of de door de hoofdleiding gegeven instructies zijn nageleefd en om de bereikte bedrijfsefficiency te constateren. Voor deze dochterondernemingen is zo'n interne accountant in zijn functie volkomen gelijk aan een externe accountant en voor de moedermaatschappij is hij een deskundige, die zich met haar interne gang van zaken niet bemoeit. Toch treedt de accountant-beambte in zo'n geval niet op in wat men wel genoemd heeft „de publieke functie" en komt hij dus niet op het terrein, dat, gelijk ik straks nader uiteen zal zetten, uitsluitend gereserveerd dient te blijven voor de openbare accountant. Maar het speciale kenmerk van de interne accountant in zijn controlerende functie, dat hij optreedt als controlerend orgaan ten behoeve van de bedrijfsleiding en dus eigenlijk een deel van de taak van de leiding van het te controleren bedrijf overneemt, ontbreekt in dit geval. Ook het probleem van de samenwerking met de externe accountant van het concern ligt in zo'n geval anders: voor de externe accountant van een concern is de interne accountant, die in opdracht van de hoofdleiding een dochtermaatschappij controleert, gelijk te stellen met een externe accountant, die dezelfde opdracht heeft.

Omtrent de vraag of bij de uitvoering van kartelovereenkomsten de accountantsfunctie beter door de openbare accountant dan door de accountant-beambte kan worden waargenomen, moge ik verwijzen naar de inleiding van de heer H. R. Reder op de Accountantsdag 1934 over „De

Functie van den Accountant bij de vorming van Kartels en de uitvoering van Kartelovereenkomsten". De heer Reder spreekt zich hierbij uit voor de openbare accountant op gronden van meerdere onafhankelijkheid en de mogelijkheid tot betere werkverdeling. De heer T. Zwart in een artikel in M.A.B. van October 1934 trekt deze voorkeur in twijfel en wijst er op, dat onafhankelijkheid van een persoon een kwestie van mentaliteit is: een argument, dat men ook bij de heer Goudekot kan vinden, doch dat mijns inziens het principiële karakter van de functie ontkent.

Bij de banken vindt men voorts wel personen met de titel van interne accountants, die zich uitsluitend bezighouden met het instellen van credietonderzoeken ten behoeve van de bank bij hare cliënten. Deze accountants hebben evenmin de typische functie van de interne accountant, dat zij een deel van de beheerscontrole overnemen. Evenals bij het vorige geval speelt ook hier het feit, of men interne of externe accountant is voor de uitvoering van de werkzaamheden geen rol. Wanneer ik dit schrijf, ben ik er mij van bewust hiermede een heel moeilijk punt aangeraakt te hebben: het gaat hier om bijzondere onderzoeken (investigations), waarbij de opdrachtgever tegenover de accountant het doel van het onderzoek kan bepalen, een taakomschrijving kan geven, maar omtrent de uitvoering van de taak aan de accountant geen beperkingen mag opleggen. De vraag rijst nu of deze eis ook geldt voor de interne accountant, die in een gezagsverhouding tot de opdrachtgever staat, of dat deze zijn werk op een andere wijze mag uitvoeren dan zijn externe collega. Naar mijn mening staan interne en externe accountant hier gelijk en kunnen zij beide als vakman alleen een functie aanvaarden, als deze rationeel is. De interne accountant is in dit verband in eerste instantie gebonden aan de vaktechnische eisen van het accountantsberoep: zijn werknemersverhouding heeft hierop geen invloed.

Ik wil er tenslotte nog even op wijzen, dat vele schrijvers bezwaar hebben tegen de titel van interne accountant en in dit verband van interne *controleur* zouden willen spreken. Pogingen om de titel „accountant” wettelijk te beschermen voor een bepaalde groep van personen hebben geen succes gehad en in de loop van de tijd is de naam „interne accountant” zo zeer gemeengoed geworden, dat verandering uit theoretische overwegingen niet gemakkelijk zal zijn.

Bepaling van de functie van de interne accountant.

In het voorafgaande heb ik gepoogd een begripsbepaling van de interne accountant vast te stellen en daarbij vanzelfsprekend reeds enigszins het vraagstuk van de functie van de interne accountant in het economische leven beroerd. Ik wil hierop nu wat dieper ingaan.

Wanneer wij ons los willen maken van de verschillende betekenissen, die men, gelijk hierboven is uiteengezet, aan de naam van „interne accountant” verbindt en men tot een duidelijke begripsbepaling van de zuivere functie van de interne accountant wil komen, dienen wij ons op een theoretisch standpunt te stellen en de functie uit de doelstelling af te leiden, zoals dit zo duidelijk gedaan is door Prof. Dr Th. Limperg in zijn artikelenreeks, verschenen in het „Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde” in de jaren 1932 en 1933. Prof. Limperg gaat uit van de economische functie van de accountant in het algemeen in Nederland en onderscheidt hierbij dan twee mogelijkheden:

1. contrölerend (en adviserend) orgaan van de bedrijfsleiding,
2. contrölerend (en adviserend) orgaan van het maatschappelijk verkeer.

Deze eerste functie is ontstaan uit het feit, dat de ondernemingen zo groot geworden zijn, dat de bedrijfsleiding haar contröle op de juistheid van de verrichte handelingen en de naleving van de door haar gegeven instructies, niet meer tot in alle geledingen van het bedrijf zelf kan uitstrekken. Het doel van deze functie is om een deel van de taak van Beheer over te nemen: de contrölerende taak van de bedrijfsleiding wordt zodoende gedelegeerd. Natuurlijk ware het mogelijk deze contrölerende functie te geven aan afdelingleiders en aan ieder, die in een bepaald onderdeel van het bedrijf met een stukje van de beherende zaak belast is; men ziet ook wel, dat functionarissen naast hun beherende taak ook met de contröle op ondergeschikten zijn belast, of dat bijvoorbeeld twee gelijk geplaatste personen in een afdeling elkaar contröleren. Maar zowel de theorie als de praktijk leren, dat de samenvoeging van de dirigerende en contrölerende functie in éézelfde persoon op de duur ondeugdelijk is: theoretisch te verwerpen, omdat iemand, die een leiding gevende functie in het bedrijf bekleedt, niet de waarborgen heeft voor de noodzakelijke objectiviteit en belangeloosheid van de contröleur en uit praktische gronden irrationeel, omdat de techniek van het beheren geheel verschilt van de techniek van het contröleren en zich daarom een afzonderlijke contrölerende functie afsplitst, waarvoor men een afzonderlijke opleiding dient te volgen. Aldus ontstaat in het bedrijf de verbijzonderde functie van de „controleur”, waarvoor de gediplomeerde accountant als administratief en economisch deskundige de bij uitstek aangewezen man is.

De functie van contrölerend orgaan ten behoeve van het maatschappelijk verkeer is ontstaan uit het feit, dat door het optreden van de onpersoonlijke ondernemingsvorm verschillende groepen belang hebben gekregen bij de financiële toestand van ondernemingen, terwijl bepaalde ondernemingen er hun bedrijf van maken een beroep te doen op het vertrouwen van het beleggingzoekend publiek, zoals de verschillende soorten banken, levensverzekeringmaatschappijen, ondernemingen, die met obligatieleningen werken enz.

Het is duidelijk, dat het maatschappelijk verkeer op de duur niet bevredigend kan zijn met uitsluitend de inlichtingen van hen, die verantwoording schuldig zijn, wanneer het daarnaast niet de mogelijkheid heeft de juistheid van de gegeven inlichtingen op objectieve wijze te laten vaststellen; en zo ontstaat het verlangen naar een contröle-instantie buiten de sfeer van de onderneming. En hier treedt dan de accountant op als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer voor een meestal niet nauwkeurig te definiëren groep van personen, die echter niet zijn opdrachtgevers zijn. In die functie is de zelfstandigheid van de accountant een absolute voorwaarde voor de doelmatigheid van de arbeid.

Met de doelstelling van het afgeven van een certificaat op de jaarrekening ten behoeve van het maatschappelijk verkeer is de functie van de interne accountant niet verenigbaar. Dit is in tegenstelling tot de hiervoor genoemde opvatting van de heer Goudekot.

Geheel anders ligt dit met de doelstelling om contröle ten behoeve van de bedrijfsleiding uit te voeren: deze ligt geheel binnen de competentie van de interne accountant en zoals ik nader hoop aan te toonen, meen ik, dat hier de interne accountant in vele gevallen een voorsprong heeft boven zijn externe collega.

Prof. Limperg is te dien opzichte een andere mening toegedaan: in het artikel in het *M.A.B.*, October 1932, pagina 152 merkt hij op, dat het opmerkelijk is, dat de functie van contrôlerend orgaan ten behoeve van de bedrijfsleiding in het merendeel der bedrijven aan de openbare accountant toevalt en hij geeft voor dit verschijnsel de volgende oorzaken aan:

1. een afzonderlijk contrôle-orgaan kan het werk meer deskundig en door het toepassen van rationele werkverdeling goedkoper verrichten dan organen, die naast hun contrôlerende taak ook nog voor een belangrijk deel met leidinggevende arbeid belast zijn. Slechts zelden zal een bedrijf zo groot zijn, dat niet alleen één persoon doorlopend met contrôle belast kan worden, maar er ook een interne contrôle-staf permanent werk vindt, waardoor de mogelijkheid van dezelfde gunstige werkverdeling geschapen is, die in de organisatie van de openbare accountant gevonden wordt;
2. de verscheidenheid van de aard der bedrijven, die de openbare accountant contrôleert, is een belangrijk element voor zijn bekwaamheid als contrôleur;
3. het feit, dat de openbare accountant en zijn staf buiten de hiërarchie van de bedrijfsleiding staan, doet de irrationele verhouding vermijden, die kan bestaan tussen de interne contrôle staf en het overige personeel en hierdoor wordt de technische doeltreffendheid van de contrôle bevorderd.

Wanneer ik hiertegenover mijn eigen mening moet verdedigen, wil ik beginnen met een kleine uitwijding over de behoefte aan contrôle binnen het kader van de onderneming.

Iedere uitvoerende arbeid brengt de behoefte aan contrôle mede, hetzij in de vorm van zelf-contrôle, hetzij in de vorm van contrôle op ondergeschikten. Onder zelf-contrôle is in dit verband ook te verstaan het nagaan door de leider of de door hem geschapen organisatie aan het gestelde doel beantwoordt en of de keuze der uitvoerders geschikt is. Deze contrôle van de leider op zichzelf en het onder zijn toezicht werkende personeel heeft twee zijden:

- a. accuratessecontrôle: het vaststellen, dat de gegeven instructies zonder technische tekortkomingen zijn uitgevoerd, dat de vormvoorschriften zijn nagekomen, dat bevoegdheden niet zijn overschreden tussen de in elkaar passende schakels van de organisatie en dat de gegeven administratieve verantwoording overeenstemt met de werkelijkheid;
- b. doelmatigheidscontrôle: het vaststellen, dat de gegeven instructies een juist en logisch geheel vormen, aangepast aan het doel van de onderneming, dat de bedrijfshandelingen vallen binnen het kader van het bedrijf en efficiënt zijn uitgevoerd.

Men gebruikt in dit verband ook wel de woorden formele en materiële contrôle.

Fraudecontrôle is in dit verband niet afzonderlijk genoemd, omdat dit begrip buiten de hiervoor genoemde onderscheiding valt. Fraude zou men kunnen definiëren als een onrechtmatige handeling, waardoor men zich ten koste van de onderneming bevoordeelt en die men door een verkeerde voorstelling van zaken op het een of andere gebied probeert te verheimelijken. Fraude kan zowel bij materiële als ook bij formele contrôle ontdekt worden (in dit laatste verband kan men bijvoorbeeld denken aan het vervalsen van handtekeningen).

De contrôle beperkt zich niet uitsluitend tot het administratieve terrein: ieder uitvoerend werk schept de behoefte aan contrôle, zodat dus deze voor een belangrijk deel op zuiver technisch terrein ligt. Men zal er naar streven alle bedrijfshandelingen zoveel mogelijk administratief vast te leggen, maar dat neemt niet weg, dat tot het uitvoeren van een doelmatigheidscontrôle in sommige gevallen een grote dosis technische kennis vereist is.⁶⁾

Ik wil nog even duidelijk vaststellen, dat ik hier en in het navolgende in dit hoofdstuk spreek over de contrôle ten behoeve van de bedrijfsleiding, die uitgevoerd kan worden òf door de interne accountant òf door de openbare accountant, naast zijn externe taak. Men geeft aan deze contrôle vaak de naam „interne contrôle”. Zo bijvoorbeeld bij Hartog⁷⁾, die interne contrôle definiëert als „alle contrôle, welke door, respectievelijk namens, het beheer uitgeoefend wordt.” Ik ben het met deze begripsbepaling eens, wijs er echter op, dat deze niet overal geaccepteerd wordt, zo bijvoorbeeld niet door Dr Belle.⁸⁾ Beide schrijvers zijn echter van mening, dat er van een contrôle-technisch standpunt geen principiëel verschil is tussen de interne contrôle en de contrôle door de externe accountant, zodat het bij de, in het hiervolgende, ondernomen poging om het gebied te bepalen, waarop de taak van de interne accountant betrekking heeft, de contrôletechniek niet van invloed is.

De accuratessescontrôle is een contrôle, die permanent moet worden uitgeoefend: steekproeven als contrôlemiddel zijn hier ondoelmatig, omdat het te contrôleren materiaal geen homogene massa vormt. Bovendien is het niet mogelijk een vaste foutenfrequentie te bepalen, omdat die voor ieder bedrijf verschillend is en onder de invloed der omstandigheden zich kan wijzigen. Voor de ontdekking van fraude moet de steekproef geheel verworpen worden, omdat bij fraude de wet der grote getallen, waarop de steekproef gebaseerd is, niet werkt, tenzij de fraude zo frequent is, dat zij als een afzonderlijke, permanente factor in de verdeling der fouten beschouwd moet worden. In dit verband moge ik verwijzen naar de zeer belangrijke beschouwingen in de artikelenreeks van Prof. S. Kleerekooper: „De steekproeven als middel van accountantscontrôle in de literatuur” verschenen in het Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde van 1933. Deze accuratessescontrôle, die doorlopend plaatsvindt en een integrerend deel uitmaakt van iedere beheershandeling, is een uitvloeisel van de organisatie van het bedrijf. Prof. Blazer zegt in zijn lectorale les⁹⁾ omtrent de interne contrôle (deze gezien in tegenstelling tot de contrôle van de externe accountant): „Naar mijn mening moet het criterium voor het bestaan van interne contrôle gezocht worden in de omstandigheid, dat de organisatie van het „bedrijf uit zichzelf tot een contrôle-aantekening leidt. Die organisatie „is dus niet gericht op het verkrijgen van contrôle, maar deze wordt, „om zo te zeggen, als bijproduct verkregen.”

Hier heeft de schrijver kennelijk de accuratessescontrôle op het oog. Deze contrôle, die een voortdurende vervulling eist en zich niet alleen

⁶⁾ Dr A. Mey spreekt in zijn voordracht over „De Noodzaak van een Normatieve Theorie der Accountantscontrôle als leidraad voor de Beroepsuitoefening” op de Accountantsdag 1936 over interne contrôle en technische contrôle en toetst deze beide begrippen aan de vraag of de externe accountant op deze gebieden een taak heeft.

⁷⁾ G. Hartog: „Interne Contrôle” Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde, November 1928.

⁸⁾ Dr L. H. Belle: Grondslagen der Accountancy, Delwel, den Haag 1931, pagina 86.

⁹⁾ Prof. C. A. Blazer: „De Contrôle bij Banken”, Purmerend J. Muusses, 1929, pag. 19.

op administratief gebied, doch ook op technisch terrein uitstrekt, dient uitgevoerd te worden door personen, die permanent in het bedrijf aanwezig zijn en een behoorlijke mate van technische deskundigheid hebben. Deze eisen vallen niet samen met die, welke gesteld moeten worden aan de controle door de externe accountant uitgeoefend, om tot certificering van de jaarrekening te komen. Om dit duidelijk te maken moge ik hier een citaat uit mijn lectorale les over dit onderwerp opnemen¹⁰⁾:

„De controle van de public accountant is in eerste instantie gericht „op de controle van de jaarrekening, die de onderneming denkt te publiceren. Om deze controle doeltreffend uit te voeren, zal de accountant „alle bedrijfshandelingen, die in een bepaalde periode in de onderneming „hebben plaatsgevonden, in zijn controle moeten betrekken, doch alleen „voor zover zij van betekenis zijn voor het te bereiken eindresultaat. En „nu spreekt het vanzelf, dat er daarnaast in iedere onderneming nog „heel wat handelingen plaatsvinden, waartoe de bedrijfsleiding volgt- „komen georiënteerd wenst te zijn, doch die niet van belang zijn voor „de jaarrekening. Evenzo worden door de leiding aan de verschillende „functionarissen allerhand instructies verstrekt, waarvan zij de naleving „gecontroleerd zal wensen te zien en het is speciaal de interne controle, „die op dit gebied een taak heeft. Snelle en correcte uitvoering van „orders, tijdige inning van vorderingen, juiste bewaring van documenten, „rationeel gebruik van productieve krachten, dit zijn alle punten van „groot belang voor de bedrijfsleiding, doch die de externe accountant „voor de certificering van de jaarrekening nauwelijks interesseren. Hier- „bij komt, dat de controle van de externe accountant hoofdzakelijk re- „pressief is en er in sommige bedrijven, door de aard der transacties en „de gemakkelijke vervreemdbaarheid der goederen, sterke behoefte aan „preventieve controle bestaat.”

Er is dus hier een werkkerrein geheel apart staande van dat van de externe accountant, hetwelk ook een eigen deskundigheid vraagt en eigenlijk valt buiten zijn taak: en het hangt van de grootte van de onderneming af of dit gebied zal worden toegewezen aan een afzonderlijke persoon, respectievelijk aan een interne controle-afdeling, dan wel ten dele zal toevallen aan de externe accountant, ten dele zal blijven bij de interne organen, die naast hun controlerend werk ook nog een uitvoerende taak vervullen.

Ten aanzien van de doelmatigheidscontrole ligt de zaak iets anders. Deze controle is in het algemeen repressief en behoeft niet permanent te worden uitgeoefend. Voor deze soort controle leent zich als techniek speciaal de totale controle en de controle op kritische momenten: deze controletechniek past de externe accountant toe om vast te stellen of de resultatenrekening een juist beeld geeft van het bedrijfsgebeuren: hij kan dus gemakkelijk deze doelmatigheidscontrole ook ten behoeve van de bedrijfsleiding waarnemen en, voor zover hij dit werk toch zou moeten verrichten voor de controle op de jaarrekening, kan hierdoor een dublering vermeden worden. Echter ook in dit geval gaan de wensen van de bedrijfsleiding op bedrijfs-technisch gebied (efficiency-controle) verder dan nodig is om tot het certificaat van de jaarrekening te komen en de interne accountant kan door zijn grotere technische kennis, de vervlochtenheid van zijn werk met de dagelijkse gang in het bedrijf en zijn voortdurende aanwezigheid beter en sneller inefficiëncie in het bedrijf signaleren en fraudes en verspillingen opsporen.

¹⁰⁾ Mr B. Moret: „De Verhouding tussen de Public Accountant en de Interne Controleur, Amsterdam, H. J. Paris, 1946, pagina 16.

Hiertegenover staat, dat de externe accountant bij de efficiency-beoordeling een voordeel kan hebben in zijn kennis van een aantal vergelijkbare bedrijven en losstaat van de hiërarchie in het bedrijf, welke beide punten door Prof. Limperg speciaal naar voren zijn gebracht. Of deze punten van zo groot belang zijn, zal zeer afhangen, respectievelijk van de bekwaamheid van de interne accountant en van de graad van onafhankelijkheid, die hem door de bedrijfsleiding verleend zal zijn.

Een belangrijk argument tegen de interne accountant in kleine en middelgrote bedrijven is de bewering, dat de geringe hoeveelheid controlewerk een rationele arbeidsverdeling onmogelijk maakt. Hiertegenover wil ik er op wijzen, dat de interne accountant niet alleen controlewerk behoeft te verrichten: ook op het gebied van de bedrijfsorganisatie en de inrichting van de administratie en als bedrijfseconomisch adviseur heeft hij een plaats in de onderneming te vervullen en kan hij waardevol werk verrichten. In het algemeen mist de openbare accountant de tijd — en misschien ook wel de gespecialiseerde scholing — om zich met administratieve inrichtingsvraagstukken in detail bezig te houden. Om een administratieve reorganisatie door te voeren, is een voorafgaande analyse van de toestanden in het bedrijf nodig, die een veel diepergaande kennis, juist in technische en organisatorische details vraagt, dan de openbare accountant op grond van zijn controle voor de jaarrekening heeft. Ook op dit gebied ligt een belangrijke taak voor de interne accountant.

Resumerend meen ik te mogen concluderen, dat voor de technische controle in het algemeen en voor het gehele gebied van de accuratessecontrole (inclusief de organisatie in de onderneming), de externe accountant niet de meest aangewezen persoon is en dat men deze controlewerkzaamheden, althans indien zij voldoende in hoeveelheid zijn om een rationele arbeidsindeling mogelijk te maken, beter kan brengen onder leiding van een interne accountant. Op dit gebied ligt dus de typische functie van de interne accountant. Hoever deze nu ook zijn bemoeiingen zal uitstrekken op het gebied van de materiële (efficiency)controle, hangt af van de noodzakelijk geachte verhouding tussen de interne en de externe accountant, waarover ik straks meer hoop te zeggen. Het spreekt vanzelf, dat, wanneer een onderneming er toe overgaat een interne accountant aan te stellen, men er naar zal streven zijn controle zo volkomen mogelijk af te ronden en men hem dus ook met de materiële controle zal belasten.

Een feit is het, dat sinds de tijd, dat Prof. Limperg zijn artikelen schreef, de ontwikkeling in het bedrijfsleven gegaan is in een andere richting dan hij veronderstelde. In toenemend aantal zijn interne accountants bij particuliere ondernemingen aangesteld en niet uitsluitend bij de zeer grote bedrijven.

Nog een apart woord dient gezegd te worden over de functie als adviseur van de interne accountant. Bij de bespreking van het artikel van Drs L. F. Ras hiervoor wees ik er op, dat deze, in navolging van Prof. Dr H. J. v. d. Schroeff, de public accountant minder gewenst acht als adviseur voor de onderneming. Ik erken de bezwaren, doch acht deze ook aanwezig voor de interne accountant. Prof. Dr v. d. Schroeff wijst er op, dat de interne accountant zowel als de externe public accountant als adviseur een voordeel hebben boven de raadgevende accountant, doordat zij hun adviezen kunnen uitbrengen met een diepgaande kennis van de details van de onderneming, verkregen door hun controlerend

werk. De interne accountant zal daarbij, gelijk wij hiervoor gezien hebben, een kennis hebben, die meer in de details gaat en die meer technisch gericht is dan die van de public accountant: op de gebieden, die deze gespecialiseerde kennis vragen, is hij dan de meest aangewezen adviseur. Op de gebieden, waar kennis van het bedrijfsleven in brede omvang een rol speelt, zoals bij financieringsvraagstukken, vraagstukken omtrent de ondernemingsvorm, expansie en reorganisatie, vraagstukken over de publicatie van jaarresultaten etc. verdient echter de public accountant als adviseur verre de voorkeur.

In ieder geval ben ik van mening, dat de interne accountant niet de enige adviseur van de onderneming moet zijn en dat zijn functie voornamelijk op het contrôlerend gebied ligt.

Het is wel aardig terloops even na te gaan hoe men in de Angelsaksische landen de functie van de interne accountant ziet, ofschoon men door de geheel andere contrôle-principes hieraan voor Nederland weinig steun heeft. Men ziet de interne accountant als degene, die de detailcontrôle verricht en hierbij speciaal ook tracht fraudes en fouten te ontdekken. De „auditor” houdt zich hiermee niet bezig en het werk van de interne accountant vormt dus een zeer wezenlijke aanvulling van de „audit”. In dit verband verwijs ik naar het artikel van V. H. Stempf:

„Influence of Internal Control upon Audit procedure”, The Journal of Accountancy September 1936 en het artikel van F. G. Short: „Internal control from the view point of the auditor”, The Journal of Accountancy September 1940. In het artikel van P. M. Rees: „Internal audit in relation to professional auditors”, The Accountant, 4 en 11 October 1947 wordt scherp onderscheid gemaakt tussen de „internal control” en de „internal audit” en ziet men als taak van de laatste, naast andere werkzaamheden, de efficiency contrôle, terwijl de external audit zich beperkt tot de formele financiële contrôle („money wisely spent versus money legally spent”). Met deze beperkte opvatting van de taak van de public accountant zal men in Nederland wel niet kunnen instemmen.

(slot volgt). *blz. 3*

DE WAARDERING VAN INCOURANTE AANDELEN VOOR DE HEFFINGEN INEENS

door A. Nierhoff

Voor de waardering van effecten bij de heffingen ineens, zijn bij de „Wet effectenwaardering” van 15 Juli 1948 nadere richtlijnen vastgesteld. In deze wet wordt voor de *incourante* effecten voor de waarde per 31 December 1945 (2e peildatum voor de vermogensaanwasbelasting en datum voor de vermogensheffing ineens) als uitgangspunt genomen de in de prijscourant, behorende bij de beschikking van de Minister van Financiën van 20 Januari 1947, voorkomende koersen. Daar slechts een klein gedeelte van alle incurante aandelen in de prijscourant voorkomt, zal voor een zeer groot aantal de waarde per 31 December 1945 nog moeten worden vastgesteld. Tevens zal voor *alle* incurante aandelen de waarde per 1 Mei 1940 (1e peildatum voor de vermogensaanwasbelasting, moeten worden bepaald. Op grond van art. 56 der Wet vermogensaanwasbelasting zal een commissie worden ingesteld, die tot taak zal hebben de waarde der incurante aandelen op de 1e en 2e peildatum te bepalen.

Het aantal naamloze vennootschappen, meestal familievennootschap-