

# DE TAAK VAN DE PUBLIC ACCOUNTANT BIJ DE ALGEMENE CONTROLE

door J. C. Wisse,

## §1. Inleiding.

Het artikel van de Heer G. Diephuis in het Januari nummer van dit blad <sup>1)</sup> heeft naar mijn mening de impasse doorbroken, waarin de discussie over de verhouding tussen de openbare accountant en de interne controle was geraakt. Zoals de Heer Diephuis, onder verwijzing naar het artikel van de Heer A. F. Tempelaar in het M.A.B. van September 1951 <sup>2)</sup>, aangeeft, kunnen te dezen aanzien in de Contrôleleer twee verschillende opvattingen worden onderscheiden. Deze kunnen wellicht het beste worden getypeerd met de aanduidingen „klassiek” en „modern” <sup>3)</sup>.

De klassieke opvatting is gebaseerd op het standpunt, dat — in bedrijfshuishoudingen, waarin een goederenbeweging aanwezig is — de openbare accountant ten behoeve van de door hem te verrichten externe controle het niveau, waarop het verband in deze goederenbeweging moet worden gelegd, moet (en kan) bepalen door „zelfstandige actie”, waaronder is te verstaan het in détail checken van de inkoopfacturen.

De moderne opvatting daarentegen ontkent de mogelijkheid om door een „zelfstandige actie” in dezen zin het niveau te bepalen en grondt hierop de gedachte, dat in bepaalde omstandigheden moet worden afgezien van het in détail checken der inkoopfacturen.

Beide opvattingen gaan uit van het zogenaamde „optimale geval”, dat wil zeggen het geval, waarin de interne organisatie en dus ook de interne controle aan alle te stellen eisen voldoen.

De eerstgenoemde opvatting wordt door de Heer Diephuis korthedshalve aangeduid als „richting A”, de laatstgenoemde als „richting B”.

Drs A. A. de Jong <sup>4)</sup> constateert daarnaast nog het bestaan van een derde opvatting, welke hij aanduidt als de „richting Hogeweg”, omdat hij meent, dat de destijds door de Heer G. P. J. Hogeweg genropageerde werkwijze ten aanzien van de controle op de inkopen <sup>5)</sup> niet kan worden beschouwd als samen te vallen met de beide eerder genoemde opvattingen.

Voor een nadere uiteenzetting omtrent de inhoud van deze drie „richtingen” moge worden verwezen naar de genoemde artikelen.

## § 2. Niveaubepaling door zelfstandige actie?

De Heer Diephuis is er naar mijn mening in geslaagd aan te tonen, dat de positieve controle aan de hand van de inkoopfacturen voor de beoogde niveaubepaling een ondeugdelijk controlemiddel is. Deze posi-

<sup>1)</sup> G. Diephuis, „De „eigen actie” van de openbare accountant”, M.A.B. Januari 1953, blz. 3.

<sup>2)</sup> A. F. Tempelaar, „De eigen actie van de accountant bij het controleren van de jaarrekening”, M.A.B. September 1951, blz. 321.

<sup>3)</sup> Prof. Dr. A. Mey spreekt van „Theorie en Practijk in de Beroepsuitoefening van de Accountant”. Zie de gelijknamige inleiding tot Deel Vb van de Bedrijfseconomische Encyclopedie.

<sup>4)</sup> Drs. A. A. de Jong, „De „eigen actie” van de openbare accountant”, M.A.B. Maart 1953, blz. 136.

<sup>5)</sup> C. P. J. Hogeweg, „De controle van de inkopen als onderdeel van de controle op de goederenbeweging”, M.A.B. Maart 1949, blz. 73.

tieve détailcontrôle is namelijk óf overbodig, óf als „zelfstandige actie” ontoereikend.

De in het artikel van de Heer Diephuis op blz. 6 gegeven opsomming van mogelijke „afwijkingen” is echter wellicht te beperkt, als gevolg waarvan het mogelijk blijft gevallen te construeren, waarin het gegeven betoog niet heeft voorzien. Een nadere analyse van deze mogelijkheden (welke ik de lezers, teneinde niet al te zeer in détails af te dalen, moge besparen), zowel in het geval van een exact quantitatief verband, als in het geval van een niet-exact verband in de goederenbeweging, leidt — een optimale structuur der interne organisatie als uitgangspunt nemend — niettemin eveneens tot de volgende conclusies:

1. De noodzaak tot het instellen van een détailcontrôle op de inkopen, bestaat niet ten behoeve van het vaststellen van de *volledigheid* der verantwoordde goederenbeweging, omdat de détailcontrôle op de inkopen te dezen aanzien geen enkele functie kan vervullen;

2. Deze noodzaak bestaat evenmin ten behoeve van het vaststellen van de *juistheid* der verantwoordde goederenbeweging, omdat de détailcontrôle op de inkopen te dezen aanzien als overbodig is te beschouwen.

De eerste conclusie is op zichzelf beschouwd niet zo verwonderlijk, omdat de positieve contrôle naar haar aard een ondeugdelijk middel is om de volledigheid der positief gecontroleerde gegevens vast te stellen.

De tweede conclusie vereist daarentegen nog wel enige toelichting, omdat voor de contrôle op de juistheid der geboekte inkopen op het eerste gezicht de détailcontrôle aan de hand van de inkoopfacturen afdoende schijnt. Allereerst moet hierbij echter in aanmerking worden genomen, dat aan externe stukken (zoals inkoopfacturen) slechts een beperkte bewijskracht kan worden toegekend. In het algemeen wordt gesteld, dat de inkoopfactuur behoort te worden gestaafd door interne bescheiden als bestelorder, ontvangstbon e.d., dan wel door accoordparafen van verantwoordelijke functionarissen. Op grond van het gekozen uitgangspunt (een optimale structuur der interne organisatie) kan verder worden gesteld, dat een op deze wijze behoorlijk gestaafd extern document ten behoeve van een personeelsfraude slechts zou kunnen worden geproduceerd door middel van samenspanning van *alle* bij de behandeling betrokken functionarissen. Deze mogelijkheid sluit ik in mijn betoog uit. Ten aanzien van de mogelijkheid van een „directiefraude” kan vervolgens worden opgemerkt, dat het verkrijgen dan wel het doen vervaardigen van „externe” bescheiden door de met het beheer belaste instantie zeer wel mogelijk moet worden geacht, evenals het doen voorzien van dergelijke bescheiden met de nodige interne stukken en parafen, met doorbreking dus van de interne organisatie.

Hieruit vloeit dus reeds voort, dat de détailcontrôle met behulp van de inkoopfacturen in geen enkel geval tot méér dan een *beperkte zekerheid* omtrent de juistheid van de geboekte inkopen kan leiden.

In de tweede plaats dient men echter wel te bedenken, dat de verbandscontrôle en de voorraadcontrôle door de externe accountant zonder détailcontrôle der inkoopfacturen tot precies dezelfde zekerheid kunnen leiden, behalve in het geval, dat bij te hoog opgevoerde inkopen het verband in de goederenbeweging wordt gehandhaafd door een eveneens te hoog opvoeren van de verkopen, zodat de voorraad juist blijft opgevoerd.

Dit zou ertoe leiden, dat dan van de ten onrechte opgevoerde verkopen de gehele opbrengst (inclusief winst) ook zou moeten worden verantwoord, zodat een dergelijke „fraude” tengevolge zou hebben, dat per

saldo gelden aan het bedrijf zouden toevloeien. Deze mogelijkheid kan als ongerijmd van de hand worden gewezen. Een dergelijke manipulatie laat zich slechts bij zeer bepaalde investigations denken, doch zeker niet bij de doorlopende jaarrekeningcontrole. Slechts in het ook door de Heer Diephuis gesignaleerde geval, dat met verlies wordt verkocht (bruto) <sup>6)</sup>, ligt deze zaak anders; dit geval meen ik echter als een uitzondering te mogen bestempelen, waarin — gelijk ook de Heer Diephuis aangeeft — inderdaad bijzondere controlemaatregelen noodzakelijk zijn.

Op grond van de bovenstaande overwegingen kan dus inderdaad worden bevestigd, dat ten behoeve van het vaststellen van de *juistheid* der geboekte inkoop de détailcontrole aan de hand van de geboekte inkoopfacturen in het optimale geval als overbodig is te beschouwen.

Niettemin heeft het betoog van de Heer Diephuis mij nog niet geheel voldaan; naar mijn mening is tot op heden het theoretische aspect van de door de aanhangers der moderne opvatting gepropageerde werkwijze te veel buiten beschouwing gebleven. De tot dusverre van deze zijde verschenen publicaties bewegen zich, naar het mij wil voorkomen, nog te zeer in het technische vlak, zodat dientengevolge voor de verdedigers der klassieke opvatting de mogelijkheid wordt open gelaten op theoretische gronden te volharden in het ingenomen standpunt.

Ik wil trachten in de hiernavolgende paragrafen tot een ook theoretisch verantwoorde motivering der moderne opvatting te komen.

### § 3. *Principiële overwegingen.*

Thans moet dus worden nagegaan, of de weg der theoretische redenering leidt tot een bevestiging van de in de voorafgaande paragraaf geformuleerde conclusies ten aanzien van de détailcontrole op de inkoop.

In de opvatting van Prof. Mey <sup>7)</sup> is het begrip zelfstandige actie onverbrekkelijk verbonden met de détailcontrole op de inkoop, welke hij als noodzakelijk stelt ten behoeve van de niveaubepaling der goederenbeweging. In het door hem gekozen voorbeeld neemt Prof. Mey de détailcontrole op de inkoop als grondslag voor de gehele verdere externe controle, ook voor de verdere verbandscontroles, welke hij natuurlijk wel noodzakelijk, doch op zichzelf beschouwd onvoldoende acht voor de niveaubepaling door zelfstandige actie van de openbare accountant.

Hierbij dient nu echter in aanmerking te worden genomen, dat een verbandscontrole, dat is het constateren van het juiste verband tussen twee grootheden, de eigenschappen van de ene (als uitgangspunt gekozen) grootte overbrengt op de andere (met behulp van de verbandscontrole vast te stellen) grootte. Aangezien de positieve controle vaststelt de juistheid (in de zin van toelaatbaarheid, niet volledigheid) der geboekte gegevens, wordt derhalve in het controlesysteem, zoals dit door Prof. Mey wordt beschreven, uiteindelijk slechts vastgesteld de juistheid (in de zin van toelaatbaarheid, niet volledigheid) van de verslaglegging. Niet méér! Of, en zo ja, hoe méér ware te bereiken zal hierna nog nader worden besproken. Te dezer plaatse dient slechts te worden vastgesteld, dat op deze wijze dus van „niveaubepaling” geen sprake is, omdat in geen enkel opzicht enige zekerheid omtrent de volledige weergave van de werkelijkheid in de verslaglegging is verkregen.

Terloops moge in dit verband nog worden gewezen op het feit, dat de

<sup>6)</sup> G. Diephuis, t.a.p. blz. 6.

<sup>7)</sup> Prof. Dr. A. Mey, „Theorie en Practijk in de Beroepsuitoefening van de Accountant”, Inleiding tot deel V b van de Bedrijfseconomische Encyclopedie.

zogenaamde „negatieve” controle heet gericht te zijn op het vaststellen van de volledigheid der gecontroleerde gegevens. Na het bovenstaande zal het duidelijk zijn, dat hier slechts sprake kan zijn van een relatieve volledigheid, hetgeen als zodanig een verwarrend begrip is. Het is daarom wellicht beter te spreken van „afgeleide juistheid (toelaatbaarheid)”.

In het algemeen kunnen binnen de bedrijfshuishouding drie kringlopen worden onderscheiden en wel die van de goederen, die van de vorderingen en de schulden en die van de geldmiddelen. Het wil mij voorkomen, dat tot dusverre de kringloop van de goederen te zeer werd geïsoleerd bij de opzet van theoretische beschouwingen, terwijl bovendien de daarbij gekozen richting van de te leggen verbanden te zeer als vaststaand werd aangenomen. Hierbij is klaarblijkelijk uit het oog verloren, dat de verbandscontrole principiëel wederkerig is in dien zin, dat, bij geconstateerde juistheid van het verband, in beide richtingen eigenschappen worden overgedragen.

*Het is nu zo, dat de juistheid (in de zin van toelaatbaarheid) van de geboekte inkopen vaststaat op het moment, waarop wordt geconstateerd, dat de goederen óf aanwezig, óf als verkocht verantwoord zijn.*

Bij aanwezigheid van de goederen is dit zonder meer duidelijk, terwijl ten aanzien van de verantwoorde verkopen de juistheid wordt vastgesteld bij de verdere afwerking, in casu de afloopcontrole op de vorderingen. In wezen komt dus in deze gehele procedure het principe van de afloopcontrole naar voren.

*De juistheid (in de zin van toelaatbaarheid) van de inkopen wordt derhalve door middel van afloopcontrole vastgesteld.*

Wanneer men deze gedachtengang accepteert, dan verwerpt men daarmee tezelfder tijd de noodzaak — in het optimale geval — van de detailcontrole op de inkopen, als zijnde een overbodige, en dus economisch niet verantwoorde doublure.

Intussen moet worden geconstateerd, dat op deze wijze de volledigheid van de verslaglegging evenmin wordt vastgesteld als bij de klassieke werkwijze. Te dezen aanzien moet echter in aanmerking worden genomen, dat aan de volledigheid van de verslaglegging bij een juiste structuur der interne organisatie en hij integraal gehandhaafd verband slechts kan worden tekort gedaan in het geval van een „directiefraude”. Consequent en volledig moet dan de juiste werking der interne organisatie worden doorkruist, en wel op zodanige wijze, dat alle verbanden binnen de genoemde kringlopen en tussen deze kringlopen onderling blijven gehandhaafd. Ik wijs in dit verband slechts op de „directe” kosten (men vergeve mij deze inexacte formulering).

Tussen de „indirecte” kosten en de door de bedrijfshuishouding lopende goederenstroom bestaat weliswaar vaak geen dwingend causaal verband, doch wel op meerdere punten een op grond van ervaringen in het verleden te construeren correlatie. Het moet praktisch ondoenlijk worden geacht een „directiefraude” op een dusdanige wijze ten uitvoer te leggen, dat deze correlaties niet worden aangetast, behalve in het geval, waarin een deel der goederenstroom wordt afgesplitst buiten het apparaat van de bedrijfshuishouding om. Op dit laatste geval is echter het axiomatische voorbehoud <sup>8)</sup> met reden toepasselijk. Voor de overige ge-

<sup>8)</sup> N.I.V.A.-Reglement van Arbeid, Art. 5 (oud).

vallen moet worden verwacht, dat de onvolledigheden in de verantwoording aan het licht moeten kunnen worden gebracht met behulp van een ver doorgevoerde *cijferbeoordeling*, waarin naast de ons bekende *causale verbanden* ook de door ons geconstateerde *correlaties* worden betrokken. Dat, behalve deze laatstgenoemde mogelijkheid tot „Zeitvergleich”, ook de eventuele mogelijkheden tot „Betriebsvergleich” moeten worden benut, spreekt wel vanzelf.

(Uiteraard zal het steeds noodzakelijk blijven de „indirecte” kosten, voorzover het ontstaan daarvan uitsluitend afhankelijk is van de wil van de met het beheer belaste instantie, positief te controleren. Het zij mij vergund dit punt voorlopig echter te laten rusten).

Het belang van een aldus uitgevoerde cijferbeoordeling kan naar mijn mening niet genoeg worden onderstreept.

Na de vorenstaande opmerkingen kan thans de door Prof. Mey geformuleerde eis, dat de public accountant door zelfstandige actie moet komen tot een objectief oordeel, in nadere beschouwing worden genomen. Anderen vóór mij hebben reeds opgemerkt, dat de begrippen „zelfstandige actie” en „détailcontrôle” ten onrechte blijkbaar door vele aanhangers der klassieke opvatting worden vereenzelvigd.

Natuurlijk moet de „zelfstandige actie” van de public accountant volledig worden gehandhaafd. Hieromtrent kan geen enkele twijfel mogelijk zijn. Ter voldoening aan deze eis staan evenwel meerdere controletechnieken ter beschikking; deze zijn principiëel als nevengeschiedt ten opzichte van elkaar te beschouwen. Er is geen enkele reden, waarom zonder meer een bepaalde techniek als meerwaardig en uit dien hoofde als samenvallend met het begrip „zelfstandige actie” zou moeten worden aangemerkt.

In ieder concreet geval behoort te worden uitgemaakt, welke techniek moet worden toegepast. Daarbij is allereerst de mate van de te bereiken zekerheid bepalend. Indien een bepaalde graad van zekerheid met behulp van meer dan één techniek kan worden verkregen, dan beslissen uiteraard nog slechts kostenoverwegingen.

De term „zelfstandige actie” is door de jaren heen geworden tot een met sentimenten geladen begrip. Het zou wellicht beter zijn te spreken van de noodzaak tot het vormen van een objectief oordeel op grond van „werkzaamheid, los van het gevoerde beheer”, „eigen werkzaamheid” of dergelijke. Mogelijk zou hiermede een verdere spraakverwarring kunnen worden voorkomen.

#### § 4. *Onjuiste gevolgtrekkingen.*

Ik hoop er in de voorafgaande paragraaf in te zijn geslaagd de onhoudbaarheid aan te tonen van het door vele accountants ingenomen standpunt ten opzichte van de controle op de inkopen in het optimale geval, zoals dit ook reeds in het artikel van de Heer Diephuis is geschied. Het is uiteraard noodzakelijk na te gaan, welke de gevolgen zijn van de ten aanzien van dit onderdeel bereikte conclusie voor de Controleleer als geheel.

In deze paragraaf zal ik eerst een voor de hand liggende redenering volgen, een redenering evenwel, welke naar mijn overtuiging tot een onbevredigend resultaat leidt. De daarop volgende paragrafen zijn ge-

wijd aan enkele beschouwingen, waarvan ik hoop, dat zij uiteindelijk zullen bijdragen tot een gewijzigde conceptie der Contrôleleer.

In de voorafgaande paragrafen werd als voorbeeld steeds gehanteerd de contrôle op de goederenbeweging, resp. de contrôle op een handelonderneming. Aangetoond werd daarbij, dat — in het optimale geval — contrôle op de juistheid en de volledigheid der verslaglegging mogelijk is door de constatering van de juiste verbanden binnen de kringlopen der goederen, der vorderingen en schulden en der geldmiddelen, zomede tussen de factoren van deze kringlopen onderling, respectievelijk door het instellen van een vèr doorgevoerde cijferbeoordeling (zie § 3).

*Het schijnt nu zeer voor de hand liggend deze resultaten van toepassing te verklaren op de Contrôleleer in het algemeen, onder negatie van het feit, dat de verbanden, welke bestaan mede het uitgangspunt van de redenering vormden, in bepaalde soorten van bedrijfshuishoudingen geenszins worden aangetroffen.*

Deze procedure schijnt nog des te aantrekkelijker, omdat in § 3 het vraagstuk van de verhouding tussen de public accountant en de interne contrôle tegen de verwachting in niet aan de orde bleek te komen, zodat zelfs een strikte afwijzing van het „steunen op de interne contrôle” geen beletsel kan vormen voor een aanvaarding van de gevolgde redenering. Hiertoe is slechts een (taalkundig) juiste, of, zo men wil, ruimere interpretatie van het begrip „zelfstandige actie” vereist.

Bovendien behoeft ook de gesignaleerde moeilijkheid ten aanzien van het in bepaalde gevallen ontbreken van organische verbanden tussen de bedrijfshandelingen ogenschijnlijk geen beletsel te vormen, hetgeen hieronder nader zal worden toegelicht.

De bedrijfshuishoudingen, omtrent wier jaarrekening het oordeel van de public accountant wordt gevraagd, kunnen in een tweetal groepen worden onderscheiden, namelijk de bedrijfshuishoudingen, bij welke directe verbandscontrôle *wel* en de bedrijfshuishoudingen, bij welke directe verbandscontrôle *niet* mogelijk is.

Binnen elke groep zijn weer twee mogelijkheden denkbaar: binnen de eerste groep namelijk in de eerste plaats de bedrijfshuishoudingen, waarbij de basis voor de verbandscontrôle ligt in de niet-roulerende activa (bijvoorbeeld verhuurmaatschappijen, hypotheekbanken, en dergelijke) en in de tweede plaats de bedrijfshuishoudingen, waarbij de basis voor de verbandscontrôle ligt in de goederenbeweging (handels- en industriële bedrijven).

De tweede groep omvat allereerst de bedrijfshuishoudingen, waarbij het mogelijk is gebruik te maken van het in een te creëren quasi-goederenbeweging te leggen verband of van een verband met grootheden, welke organisatorisch in een geheel andere hoek liggen, zoals bijvoorbeeld bepaalde kosten (sommige dienstverleningsbedrijven), en in de tweede plaats de bedrijfshuishoudingen, waarbij zelfs dit niet mogelijk is (bijvoorbeeld verzekeringsmaatschappijen, de overige dienstverleningsbedrijven, algemene banken, en dergelijke).

Uiteraard maakt deze indeling geen aanspraak op juistheid of volledigheid, zij is echter wel geschikt voor het hier beoogde doel.

Ik mag te dezer plaats wel stellen, dat de door de public accountant door eigen werkzaamheid te bereiken zekerheid — zowel bij de thans

veelal gevolgde werkwijze, als bij die, welke in het voorgaande werd aangeduid — *a/n* neemt, naarmate de desbetreffende bedrijfshuishouding *later* in de opsomming wordt genoemd. Ook in de huidige conceptie der Contrôleleer neemt bij de later en laatstgenoemde bedrijfshuishoudingen de interne contrôle een steeds belangrijker plaats in, eenvoudig, omdat de contrôle door de public accountant niet over de middelen beschikt, waarmee in deze gevallen een dusdanige zekerheid kan worden verkregen, dat de interne contrôle — behalve als vooronderstelling in een theoretisch betoog — kan worden genegeerd.

Dit alles wordt mogelijk gemaakt door een beroep te doen op de leer van het Gewekte Vertrouwen van Prof. Dr Th. Limperg Jr.<sup>9)</sup>. Deze leer leidt tot de conclusie, dat de in het maatschappelijk verkeer bestaande norm van vertrouwen met betrekking tot de door public accountants gecertificeerde jaarrekeningen van bedrijfshuishoudingen wordt bepaald door een tweetal factoren, te weten:

- a. de rationele behoefte aan zekerheid van het maatschappelijk verkeer;
- b. het vermogen van de contrôletechniek in deze behoefte te voorzien.

De redenering schijnt nu zeer eenvoudig: de rationele behoefte van het maatschappelijk verkeer aan zekerheid omtrent de juistheid der te certificeren jaarrekeningen is uiteraard niet afhankelijk van het object der bedrijfshuishoudingen, het vermogen der contrôletechniek is dit wel; aangezien dit vermogen afneemt, naarmate de bedrijfshuishouding in de gegeven opsomming later wordt genoemd, is dientengevolge de norm, waaraan de arbeid van de public accountant heeft te voldoen, in deze gevallen lager, zodat uiteindelijk ook hier een „deugdelijke grondslag” voor het door de public accountant te vormen objectieve oordeel en voor de door hem af te geven verklaring blijft bestaan.

Bij de algemene contrôles komt men op deze wijze evenwel tot vreemde gevolgtrekkingen; uit de laatste alinea blijkt duidelijk, dat de norm van het vertrouwen bij de gevolgde redenering in feite niet is de *resultante* van de twee genoemde factoren, doch in omvang wordt bepaald door de laagste daarvan. En deze is bij de algemene contrôle als regel de laatstgenoemde factor: het vermogen van de contrôle techniek. De beschouwingen omtrent de mate, waarin en de wijze, waarop de public accountant zekerheid omtrent de *volledigheid* der verslaglegging kan verkrijgen, zullen dit duidelijk doen zijn.

Verder rijst de vraag, boven welke omvang van de tweede factor nog wel en beneden welke omvang niet meer een accountantsverklaring zou kunnen worden afgegeven. Het vermogen van de contrôletechniek om door *eigen werkzaamheid van de public accountant* te voorzien in de behoefte aan zekerheid van het maatschappelijk verkeer moet in de bedrijfshuishoudingen, welke in de eerder gegeven opsomming het laatst worden genoemd, op zeer gering of misschien zelfs op nihil worden gesteld. Mag nu hieruit worden geconcludeerd, dat in deze gevallen de functie van de public accountant volkomen zou zijn ineen geschrompeld?

De logische consequentie zou dan zijn, dat men bijvoorbeeld bij algemene banken en bij dienstverleningsbedrijven, waar geen secundaire verbanden zijn te hanteren, het certificaat van de public accountant ten aan-

<sup>9)</sup> Congresrede 1926 en M.A.B. 1932/33.

zien van de juistheid en volledigheid der jaarrekening onbestaanbaar acht, evenals waarschijnlijk bij verzekeringsbedrijven. Zulks, ondanks het feit, dat de juistheid der verslaglegging binnen de sfeer der bedrijfshuishouding in al deze gevallen voldoende kan worden vastgesteld.

Hier past naar mijn overtuiging slechts één gevolgtrekking en wel deze, dat de gevolgde redenering onjuist moet zijn. Ik meen dit voldoende — zo men wil met een bewijs uit het ongerijmde — te hebben aangetoond.

Hoe is nu deze onjuiste redenering te verklaren? Op zichzelf beschouwd schijnt zij toch wel sluitend. Zijn dan de grondslagen onjuist?

Als uitgangspunten zijn aan te wijzen:

1. het door Prof. Limperg gestelde met betrekking tot de in het maatschappelijk verkeer geldende „norm van vertrouwen”;
2. de eis, dat de public accountant door „eigen werkzaamheid” moet voorzien in de behoefte van het maatschappelijk verkeer aan zekerheid.

Beide punten schijnen onaantastbaar. Punt 1 is dit naar mijn mening ook inderdaad. Bij punt 2 stuit men echter weer op het begrip „eigen werkzaamheid”. Ik meen met de eis tot „zelfstandige actie”, voor zover dit begrip werd vereenzelvigd met „détailcontrôle” als grondslag voor de gehele verdere contrôle, te hebben afgerekend. De term „eigen werkzaamheid” omvat meer; de public accountant kan deze eigen werkzaamheid realiseren met behulp van alle hem heden ten dage bekende contrôletechnieken. Bij deze laatste treden de verbandscontrôle en de cijferbeoordeling naar voren als zijnde van meer overheersend belang dan voorheen werd erkend.

Niettemin blijkt de klassieke opvatting (al dan niet geamendeerd op het punt van de contrôle der inkopen), welke in het gekozen voorbeeld van het handelsbedrijf zulk een bevredigend resultaat opleverde, bij andere categoriën van bedrijven tot onaanvaardbare consequenties te leiden.

Ik zal trachten in de volgende paragraaf een uitweg uit deze merkwaardige situatie aan te geven.

#### *§ 5. De universele grondslag voor de zekerheid omtrent de juistheid en de volledigheid der verslaglegging.*

Welke fundamentele fout in de redenering of haar grondslagen kan er toe hebben geleid, dat als uiterste consequentie van de huidige theorie de public accountant in principe de mogelijkheid zou moeten worden ontzegd tot het vormen van een objectief oordeel omtrent de juistheid en de volledigheid van de jaarrekening van bijvoorbeeld een algemene bank? En zulks, terwijl intern wel aanvaardbare zekerheid omtrent deze juistheid kan worden verkregen?

Het antwoord op deze vragen is gelegen in het feit, dat steeds als praemisse voor de theorie is uitgegaan van het organische verband tussen de bedrijfshandelingen zelve. Waar dit organische verband hetzij ontbreekt hetzij niet voldoende stringent aanwezig is, daar faalt de theorie in het aangeven van de middelen, waarmee de public accountant op grond van eigen werkzaamheid tot de vorming van een objectief oordeel kan komen.

*De zekerheid, welke intern wordt verkregen omtrent de juistheid der*



*verslaglegging, is evenwel primair gebaseerd op de juiste structuur en de goede werking der interne organisatie, de interne controle daaronder uiteraard begrepen.*

In dit verband is het interessant hier enige citaten weer te geven uit een artikel van Prof. Limperg<sup>10)</sup>. Sprekende over de waarde van het accountantsonderzoek bij de effectencommissioonnair, constateert Prof. Limperg:

„Geen accountant is in staat om in dit bedrijf het binnenkomen van de waarden vast te stellen, indien de eigenaar of de eigenaren van het bedrijf dat binnenkomen verheimelijken, door het niet in de boeken te vermelden”<sup>11)</sup>.

En verder:

„Bedenkt men daarbij, dat in het merendeel der commissiehuizen het persoonlijke verkeer tussen de eigenaar of de eigenaren van het bedrijf en de cliënt regel is en dat ook in bedrijven, waar miljoenen omgaan, het aantal personen klein is en dus de interne controle, welke in de organisatie van de banken en de bedrijven der commissioonnairbankiers nog een aantal hulpmiddelen van controle verschafft, geheel ontbreekt, dan beseft hij, die het commissioonnairsbedrijf in Amsterdam kent, dat het bestuur ten onrechte in de accountantscontrole de oplossing van het vraagstuk heeft gezocht”<sup>12)</sup>.

In dit citaat wordt de vinger op de wonde plek gelegd: het kleine aantal personen, als gevolg waarvan *dus* de interne controle geheel ontbreekt.

De conclusie is, dat als criterium voor de mogelijkheid tot het instellen van een public accountantscontrole met als doelstelling de verklaring bij de jaarrekening *niet* geldt de mate, waarin door eigen actie de verslaglegging kan worden gecontroleerd, en *ook niet* de omstandigheid, of — en zo ja, met welke graad van exactheid — verbandscontroles kunnen worden ten uitvoer gelegd, doch *dat als criterium geldt het bestaan van een doelmatige interne organisatie, daaronder begrepen een sluitende interne controle!*

De interne controle kan in alle bedrijfshuishoudingen van enige omvang — uitzondering vormt slechts het zeer kleine bedrijf — voldoende zekerheid verschaffen omtrent de juistheid en de volledigheid der verslaglegging. *Zij is dan ook, wat ik in het opschrift boven deze paragraaf heb genoemd de universele grondslag voor de zekerheid omtrent de juistheid en de volledigheid der verslaglegging. Als zodanig behoort zij te zijn het primaire object van de controle door de public accountant.*

Daarom dient te worden onderzocht, of, en zo ja, hoe de public accountant de noodzakelijke zekerheid kan verkrijgen omtrent de juiste structuur en de goede werking der interne organisatie (met inbegrip der interne controle). Dit is op zichzelf nog niet voldoende: men pleegt de interne controle te omschrijven met de uitdrukking „gedelegeerde beheerscontrole”; daaruit vloeit voort, dat het derhalve bovendien noodzakelijk zal zijn te onderzoeken, of, en zo ja, hoe door de public accoun-

10) Prof. Dr. Th. Limperg Jr., „Accountantscontrole in het Effectenbedrijf”, M.A.B. 1940, Jubileumbundel, dl. II, blz. 662 e.v.

11) t.a.p. blz. 664.

12) idem.

tant contrôle op de verslaglegging kan worden uitgeoefend met betrekking tot de gesties van het beheer zelf.

In de gevallen, waarin het in de voorafgaande alinea vermelde onderzoek tot positieve resultaten leidt, zal de toepassing van de nader aan te wijzen controletechnische maatregelen voldoende zekerheid kunnen verschaffen omtrent de juistheid en de volledigheid van de verslaglegging, respectievelijk van de jaarrekening.

Ik vermeld in dit verband een uitspraak van Prof. Dr. A. Mey:

„Bij een arbeidsverdeling, welke de taken scherp stelt en de functies juist verdeelt, tussen verschillende personen, wier arbeid op elkander aansluit in handeling of in resultaat, de verantwoordelijkheden scherp scheidt en voorkomt, dat competentie-overtredingen, technische fouten, enz. onopgemerkt of ongestraft blijven (c.q. bij voorkomen worden hersteld, wat ook van de fouten geldt), is juistheid der verantwoording door de interne controle gegarandeerd”<sup>13</sup>).

Naar mijn mening houdt deze uitspraak van Prof. Mey een bevestiging in van de hier thans door mij ontwikkelde gedachtengang, die in de volgende paragraaf nader zal worden uitgewerkt.

#### § 6. *De taak van de public accountant bij de algemene controle.*

Bij de aanvaarding van de in de voorafgaande paragrafen ontwikkelde denkbeelden, en met name van de conclusie, dat de interne controle behoort te zijn het primaire object van de controle door de public accountant, ontstaat de noodzaak te komen tot een gewijzigde conceptie van de Contrôleleer.

Het spreekt vanzelf, dat deze taak niet in het kader van een tijdschrift-artikel kan worden volbracht. Niettemin wil ik trachten een eerste schrede te zetten op dit nog ongebaande pad. Op enige clementie ten aanzien van het hierna volgende meen ik daarbij dan wel aanspraak te mogen maken.

Naar mijn mening zal moeten worden gesteld, dat de taak van de public accountant bij de algemene controle uiteen valt in de volgende delen:

- A. Het verzamelen en à jour houden van *kennis omtrent de structuur der interne organisatie*, zomede het *toetsen van deze structuur* aan de door de accountant als deskundige te stellen eisen.
- B. Het analyseren van de mogelijke invloed van eventueel aangetroffen *onvolkomenheden in de structuur der interne organisatie* op de juistheid der verslaglegging; het beramen en ten uitvoer leggen van *aanvullende controlemaatregelen* ter opheffing van de gevolgen hiervan, waar mogelijk en noodzakelijk; het aangeven van mogelijkheden ter *opheffing van vermijdbare onvolkomenheden*.
- C. *Het controleren van de juiste werking der interne controle.*
- D. Het analyseren van de mogelijke invloed van eventueel geconstateerde

<sup>13</sup>) Prof. Dr. A. Mey, Syllabus Capita Selecta CII, blz. 2, N.I.V.A.-cursus Contrôleleer 1950/1951.

*fouten in de juiste werking der interne contrôle* op de juistheid der verslaglegging; het handelen naar analogie met het onder punt B. gestelde.

- E. Het analyseren van de mogelijke invloed van *handelingen van het beheer* op de juistheid der verslaglegging; het beramen en ten uitvoer leggen van contrôlemaatregelen ter vaststelling van deze juistheid, waar mogelijk en noodzakelijk.

In het bovenstaande is het begrip „juistheid” gehanteerd in zijn gebruikelijke taalkundige betekenis, en niet slechts in de zin van „toelaatbaarheid”; de volledigheid is hierboven dus in de term „juistheid” mede begrepen.

In het zogenaamde „optimale geval”, het geval dus met een vóór-onderstelde juiste structuur der interne organisatie en goede werking der interne contrôle, omvat de public accountantscontrole het onder de punten A., C. en E. gestelde.

De punten B. en D. betreffende de aanvullende taak van de accountant, ingeval zich de „optimale omstandigheden” niet voordoen. Ik moge op enkele van de punten A. tot en met E. nog iets nader ingaan, zonder daarbij uiteraard af te dalen in de détails van praktijkgevallen.

#### *Ad A. De structuur der interne organisatie:*

Structuur en werking kunnen worden onderscheiden als statisch, resp. dynamisch element der interne organisatie. De structuur omvat mede de interne *controle-mogelijkheden*, welk aspect hier met name van belang is. Ziet men de administratie als instrument onder anderen tot het zichtbaar maken der bedrijfshandelingen, en neemt men daarbij in aanmerking, dat de interne controle-mogelijkheden veelal in de administratieve organisatie kunnen worden verankerd, resp. door middel van de administratie kunnen worden geëffectueerd, dan zal het duidelijk zijn, dat een gescheiden behandeling van de structuur der interne contrôle en van de administratieve organisatie niet wel mogelijk is. Om redenen van doelmatigheid vindt deze behandeling bij de vakopleiding plaats bij het vak Inrichtingsleer.

Te dezer plaatse zou dus kunnen worden volstaan met de vermelding, dat de aangetroffen structuur der interne organisatie moet voldoen aan de eisen, gesteld door de Inrichtingsleer (liever: Leer van de Administratieve Organisatie).

Eén belangrijke eis mag in dit verband thans echter niet onbesproken blijven, namelijk de noodzaak tot functiescheiding. Prof. Limperg stelde in zijn eerder geciteerd artikel<sup>14)</sup> vast, dat een te geringe personeelsbezetting van een bedrijfshuishouding een beletsel kan vormen voor het instellen van een doelmatige interne contrôle. De oorzaak hiervan is uiteraard het alsdan ontbreken van de noodzakelijke scheiding van functies, te weten de beherende, bewarende en administrerende functies (met eventueel een deel der interne contrôle verbijzonderd in een afzonderlijke controlefunctie). Zonder hierop thans nader in te gaan, wil ik stellen dat iedere organisatie uit controletechnisch oogpunt goed kan zijn, indien de genoemde functies consequent en effectief zijn gescheiden.

<sup>14)</sup> Prof. Dr. Th. Limperg Jr., „Accountantscontrole in het Effectenbedrijf”, M.A.B. 1940, Jubileumbundel, dl. II, blz. 662 e.v., t.a.p.

*Ad B. Onvolkomenheden in de structuur der interne organisatie:*

Het ligt niet in de bedoeling hier aan te geven, hoe de in punt B. genoemde analyse zal moeten worden uitgevoerd; evenmin kan ik in concreto aangeven, welke eventueel de noodzakelijke aanvullende controlemaatregelen zullen zijn. In ieder concreet geval zal ten aanzien van beide punten een beslissing moeten worden genomen.

*Ad C. Supervisie op de werking der interne controle:*

Onder interne controle versta ik alle beheers- en gedelegeerde beheerscontrole, zonder hierbij dus in eerste instantie te denken aan een gedifferentieerd intern controle-apparaat.

Aan de juiste werking der interne controle kan — ook bij een overigens perfecte structuur der interne organisatie — op twee manieren worden te kort gedaan, namelijk door het optreden van *principiële fouten* en *incidentele fouten*.

*Principiële fouten* zullen, zoals algemeen in de literatuur wordt gesteld, aan het licht komen bij een door de public accountant in te stellen *steekproefsgewijze controle*.

*Incidentele fouten* in de werking der interne controle kunnen principiëel niet door een steekproefsgewijze controle worden ontdekt; zij kunnen ontstaan als gevolg van:

1. een incidenteel achterwege blijven, resp. op onvolkomen wijze ten uitvoer leggen van bepaalde interne controle-maatregelen;
2. een bewust van de zijde van het beheer doorkruisen van de werking der interne controle.

Ten aanzien van de sub 1. vermelde mogelijkheid moet nog weer worden onderscheiden tussen fouten, die wèl en fouten, die géén invloed kunnen hebben op de juistheid van het door de verslaglegging opgeroepen beeld.

Het laatste geval zal zich voordoen, indien de betrokken punten zijn onderworpen aan een meervoudige interne controle, of indien de interne controle is gebaseerd op het bestaan van tegengestelde belangen tussen bepaalde functionarissen. De noodzaak tot het vaststellen van het ontbreken van incidentele fouten in de juiste werking der interne controle doet zich hier uiteraard niet voor.

Hetzelfde geldt, indien het bij de interne controlemaatregel betrokken belang te gering is; een *incidentele fout* in de werking van de interne controle op bijvoorbeeld de postzegelkas valt, naar het mij voorkomt, buiten het door de public accountant te controleren gebied.

Natuurlijk ligt deze zaak geheel anders in gevallen, waarin de juistheid van het door de verslaglegging opgeroepen beeld wèl rechtstreeks in het geding is. De public accountant kan (en moet) dan voldoende zekerheid verkrijgen omtrent de goede werking der interne controle, door het ten uitvoer leggen van een diepgaande *cijferbeoordeling*, zoals deze reeds in § 3 ter sprake is gekomen. Mijns inziens moet een fout, die het beeld van de jaarrekening beïnvloedt, door cijferbeoordeling worden ontdekt.

Het bovenstaande is eveneens van toepassing op de sub 2. genoemde incidentele fouten. Overigens zij ten aanzien hiervan verwezen naar punt E.

#### *Ad D. Fouten in de werking der interne controle:*

Evenals ten aanzien van punt B. geldt ook hier, dat in ieder concreet geval moet worden beslist, hoe de in punt D. genoemde analyse zal moeten worden uitgevoerd, en welke aanvullende controlemaatregelen noodzakelijk zijn.

#### *Ad E. Toezicht op de gesties van het beheer:*

Ook hier kan niet in concreto worden aangegeven, hoe de in punt E. aangegeven analyse moet worden uitgevoerd. De te nemen controlemaatregelen (geen „aanvullende”) zullen aan de hand van de uitkomsten dezer analyse moeten worden vastgesteld.

In het algemeen kan echter worden gezegd, dat die gedeelten van de „indirecte” kosten, waarvan het ontstaan uitsluitend afhankelijk is van de wil van de met het beheer belaste instantie, of welke uitsluitend door deze instantie worden geautoriseerd, positief moeten worden gecontroleerd door de public accountant.

Daarnaast geldt, dat aan een cijferbeoordeling indices kunnen worden ontleend op welke punten aanvullende controlemaatregelen noodzakelijk zijn.

Verder kan worden gezegd, dat de gehele procedure, welke omvat de ontwikkeling van de jaarrekening uit de door de interne organisatie geproduceerde gegevens met inbegrip van alle daaraan verbonden waarderingsproblemen en dergelijke, alsmede de kwestie van de presentatie van de jaarrekening, als rechtstreeks vallende binnen de invloedssfeer van het beheer, steeds in détail door de public accountant moet worden nagegaan.

#### *§ 7. Besluit.*

De consequenties van het in het vorenstaande ontwikkelde betoog voor de huidige praktijkuitoefening, schijnen op het eerste gezicht wellicht verstrekkend van aard te zijn. Het zij mij vergund de aandacht erop te vestigen, dat het echter in hoofdzaak de *gerichtheid* der ten uitvoer te leggen controlemaatregelen is, welke ingrijpend verandert. In de praktijk zal daarbij vaak blijken, dat de thans verrichte werkzaamheden zullen moeten worden gehandhaafd en soms zelfs uitgebreid, omdat de optimale structuur der interne organisatie in vele gevallen nu eenmaal niet kan of zal bestaan.

De cijferbeoordeling neemt in deze conceptie een centrale plaats in, allereerst als zelfstandig controlemiddel, voorts echter ook als richtinggevend element bij de in te stellen aanvullende controles. Deze centraal geplaatste cijferbeoordeling stelt ongetwijfeld hogere eisen aan de openbare accountants dan tot heden het geval is geweest.

Ik ben daarbij van mening, dat het werk, dat dan zal worden verricht, ook en vooral het détailwerk, meer nut zal afwerpen dan thans vaak het geval kan zijn.

Bovendien acht ik het van eminent belang, dat op de beschreven wijze de accountantsstand, meer nog dan thans reeds het geval is, zal worden een stimulerend element in ons bedrijfsleven tengevolge van de voortdurende werking in de richting van het zo efficiënt mogelijk doen functioneren der interne organisaties.