

Column

Controle, wat is dat eigenlijk?

Hans Blokdijk

'Wat is controle?' Dat is menigmaal de eerste vraag van een mondeling examen in de Leer van de Accountantscontrole. De examiner beoogt daarmee de kandidaat op zijn gemak te stellen. Dat lukt lang niet altijd: de meeste kandidaten houden helemaal niet van vragen op een hoog niveau van abstractie, en zeker niet aan het begin van het examen. Intussen weten de kandidaten wel wat zij op die vraag moeten antwoorden, en wel: 'Toetsen aan normen!' Dat antwoord wordt 'goed gerekend'; niemand stoort zich er aan dat het een pleonasme is: kun je toetsen aan iets anders dan normen?

Een van de volgende vragen is dan altijd: 'Hoe komt de accountant aan de normen waaraan hij toetst?' Vaak komt dan als antwoord: 'Aan begrotingen en budgetten'. Maar als je de kandidaat vraagt of hij een jaarrekening meent te moeten afkeuren indien deze afwijkt van de begroting, antwoordt hij meestal – terecht – ontkennend. Waartoe begrotingen en budgetten dan wél dienen, wordt vaak in de loop van het examen nog wel duidelijk; wat de normen bij accountantscontrole zijn, meestal niet, omdat de aandacht met succes van dit vraagstuk is afgeleid.

Controle kan wat minder pompeus omschreven worden als: 'onderzoeken of iets is zoals het moet zijn'. Hoe moeten objecten van accountantscontrole, jaarrekeningen en andere verantwoordingen, dan zijn? Met andere, plechtiger woorden: wat zijn de normen, waaraan verantwoordingen dienen te voldoen? Verantwoordingen worden door derden gebruikt om beslissingen te nemen; zij moeten dus zó zijn opgesteld dat derden met verstand van zaken niet tot een verkeerde beslissing komen. Dit uitgangspunt leidt tot twee algemene normen.

De eerste toetssteen is 'the truth, the whole truth,

and nothing but the truth': de informatie in de verantwoording dient te steunen op feiten, en alle relevante feiten moeten in de verantwoording zijn verwerkt. Weer wat plechtstatig: de eerste norm is 'waarheid'. Om die te kunnen vaststellen moet je de techniek van de accountantscontrole beheersen.

De tweede norm is dat de waarheid niet zó opgedist mag worden dat een derde met verstand van zaken toch tot een verkeerde beslissing komt: de verantwoording mag niet misleidend zijn. Om dat te kunnen beoordelen moet je de theorie van de externe berichtgeving kennen. Voor beide toetsingen is gezond verstand van zaken uiteraard ook vereist.

Meer normen zijn er bij de accountantscontrole niet. Wel moeten ze nader worden ontleed, anders is er niet goed mee te werken. Zo zijn bij de 'waarheid' te onderscheiden: juistheid en volledigheid; juistheid is weer uiteen te rafelen in bestaan, eigendom en waarde, en bij volledigheid is de tijdigheid als afzonderlijk aspect te onderkennen. Dat kan technisch lastig zijn, principieel is het doodsimpel.

Maar wat is nu interne controle? Na lezing van het vorenstaande zal een leek geneigd zijn te antwoorden: 'intern onderzoek of iets is zoals het moet zijn'. Hij zal vermoeden dat er ook zoiets als externe controle bestaat, en dat vermoeden is nog juist ook.

De kandidaat op het accountantsexamen zal, na het vernemen van de woorden 'interne controle', zo snel mogelijk het woord 'functiescheiding'

Prof. J. H. Blokdijk, registeraccountant, is lid van de maatschap KPMG Klynveld Kraayenhof & Co. Hoogleraar Accountantsopleiding aan de Vrije Universiteit, Amsterdam, Lid van het College voor Beroepsvraagstukken van het NIVRA.

laten vallen. Ook dat wordt 'goed gerekend', zeker als de kandidaat poneert dat functiescheiding een wezenlijk element van interne controle is. Maar is functiescheiding dan 'intern onderzoek of iets is zoals het moet zijn'? Néé natuurlijk: bij het scheiden van functies wordt nog niets onderzocht. Als je wat verder doorvraagt, blijkt dat functiescheiding vooral ten doel heeft een zinvolle controle mogelijk te maken. Dat is ook het geval bij andere maatregelen van interne controle, zoals 'geprogrammeerde controles'; dergelijke controles zijn zinloos als geen mens naar de uitkomsten omkijkt. Een controlemogelijkheid is nog geen 'controle'; daarvoor is menselijke tussenkomst vereist. Toch wordt het scheppen van controlemogelijkheden tot interne controle gerekend.

Is er dan geen definitie van 'interne controle'? Een oude definitie is: 'iedere controle welke door respectievelijk namens en ten behoeve van het beheer wordt uitgeoefend' (Beknopte Encyclopedie der Accountantscontrôle, 1952). Te betwijfelen is, of een buitenstaander ooit op het idee zou komen de functiescheiding en het scheppen van controlemogelijkheden als elementen van dit begrip te zien. Hetzelfde geldt voor de omschrijving van Starreveld uit 1962: 'Interne controle betreft de controle op de oordeelsvorming of activiteiten van anderen, die binnen een huishouding wordt uitgeoefend door of namens en ten behoeve van de bedrijfsleiding'. Zelf heb ik wel eens geschreven: 'Interne controle heeft ten doel de leiding in staat te stellen een organisatie te (blijven) beheersen'. Dit is wel geen echte definitie, maar functiescheiding is in deze optiek wel gemakkelijk als element van interne controle te zien. Dat geldt in nog veel sterkere mate voor de Amerikaanse omschrijving uit 1949: 'Internal control comprises the plan of organization and all of the coordinate methods and measures adopted within a business ...' (etc.).

Maar dit betekent dus dat 'interne controle' méér is dan 'controle'. Geen wonder dat het begrip 'interne controle' zo moeilijk is uit te leggen! Een leek verwacht immers dat het bijvoeglijk naamwoord 'intern' een beperkende betekenis heeft: 'interne controle' kan gemakkelijk worden begrepen als door eigen personeel uitgevoerde con-

trole, in tegenstelling tot 'externe controle', waarvoor de openbaar accountant wordt ingehuurd. Deze voor de hand liggende conclusie is dus niet juist, en dat veroorzaakt verwarring.

Hoe is deze ontstaan? Het woord 'controle' is ontleend aan het Frans: in eerdergenoemde Beknopte Encyclopedie der Accountantscontrôle uit 1952 werd het woord nog steeds keurig met het accent circonflexe geschreven. De uitdrukking 'interne controle' is echter overgenomen uit het Engels: 'internal control'. Maar 'control' betekent slechts 'controle' in de zin van 'beheersing', zoals in 'balcontrole', en: 'de zaak onder controle hebben'. We hebben het begrip dus gewoon ongelukkig vertaald!

En daar komen we nooit meer van af!