

INTERNE CONTROLE EN DE TECHNIEK DER ACCOUNTANTSCONTROLE

door Prof. Dr. A. Mey

Het oude probleem in nieuwe versie.

Indien de redactie de bundel herdrukken niet zou hebben uitgegeven, ware het mij bijkans ontschoten geweest, dat ik bijna 30 jaar geleden een opstel onder gelijke titel publiceerde over een toen toch niet bepaald nieuw onderwerp. Uit de tijd van mijn studie voor het N.A.V.-examen herinner ik mij een referaat op een accountantsdag van 1907 van S. Hoofiën over dit onderwerp. De belangstelling is soms even geluwd. Zij heeft na Limperg's rede op het Congres van 1926 de karakteristieke oriëntering gekregen op de maatschappelijke functie van de accountant in het vrije beroep, later nader uitgewerkt in een aantal artikelen in dit tijdschrift. Als aanhanger van deze opvatting heb ik — in Reder's voetspoor — van die functie uit getracht een grondslag te leggen voor een theoretische analyse van de techniek van controle der jaarrekening.

De meningsuitingen van de jongste tijd hebben het probleem in nieuwe versie naar voren gebracht. Op de verschillen tussen hen, die destijds aan de interne controle grotere betekenis toekenden voor de accountantscontrole dan d.z.z. aanvaardbaar werd geacht en hen, die dat thans doen, wil ik niet ingaan. Ik acht deze in het huidige moment der discussie voorhands minder belangrijk, liever wil ik mijn woord voegen bij dat wat collega van Rietschoten vorig jaar heeft laten horen.

Er is zoveel veranderd sinds Limperg zijn fundamentele theorie van de maatschappelijke functie ontwikkelde (1929) en sedert ik mijn poging tot het formuleren van een normatieve theorie der controletechniek deed. Aldus de opvatting van Tempelaar.

Ik moet erkennen, dat er veel veranderd is sedert 1936. Om echter die veranderingen te kunnen relateren aan ons vraagstuk, is de vage mededeling van veel verandering, op zichzelf suggestief, volstrekt onvoldoende, als uitgangspunt voor de verstrekkende wijziging ener opvatting.

Wat is er veranderd ter zake van de fundamentele probleemstelling? Is de accountant niet meer de vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer in de zin van Limperg's referaat? Ik acht, dat hiervan geen bewijs te leveren is. Wat er veranderd is? In een recent boek als dat van onze Franse collega Bertrand Fain, kan men o.m. de neerslag van Limperg's mening vinden als hij de accountant „mandataire des actionnaires” noemt. Dit zou in 1926 niet zo geschreven zijn. Collega Fain zal nog even verder moeten gaan om ons standpunt te benaderen, want tot het verkeer in kwestie behoort de beveiliging door het onafhankelijk zelfstandig oordeel van de accountant van aller belangen in dat verkeer. En juist in dit zonder aanzien van persoon en persoonsbelang onafhankelijk en deskundig oordelen ligt een der meest specifieke betekenissen van des accountants functie. Het is niet enkel een verzelfstandiging en een afsplitsing van de controlefunctie als het critisch element van de bewindvoering, het is meer. Het geeft in de kundigheid, de onafhankelijkheid en zelfstandigheid van zijn oordeel over de weergave van de bestuursdaden in de verslaglegging een zekerheid aan de belanghebbende, die vanuit het bestuursorgaan zelve — gebonden in de wil en de inzichten van de leider — nooit ontstaan kan.

Daarin is niets veranderd; zelfs niet sedert Shakespeare, vanuit de nood van wantrouwen en verdacht-zijn, één zijner dramatische figuren — een

slaaf tegenover zijn meester in de klassieke oudheid — om de hulp van de „exactest auditor” laat roepen.

Ik acht evenmin, dat er iets veranderd is in de logica, dat hij, van wie een arbeid verwacht wordt, in welke een onafhankelijk zelfstandig oordeel gegeven moeten worden, een techniek van werken moet volgen, welke de mogelijkheid van zelfstandig en onafhankelijk oordeel insluit en aangepast is aan wat dat oordeel moet inhouden. Het werkplan zal geen werk mogen omvatten, dat tot die oordeelvorming niet vereist is. Geen werk mag worden weggelaten dat daartoe nodig is. Over die begrenzing van wat wel en wat niet vereist is, liep het probleem destijds en loopt het thans.

Toch zie ik wel veranderingen op ons vakgebied. Van Rietschoten heeft dat naar voren gebracht in zijn opstel van juni 1954. Ik moge een bepaald deel uit zijn gedachtengang in bijzondere belichting plaatsen, teneinde de aansluiting aan de mijne tot uitdrukking te brengen.

Er zijn hier drie punten op te merken.

1°. *De bedrijfshuishoudkunde heeft juist door haar normatief karakter een grotere betekenis gekregen voor het bedrijfsbeleid*

Dit is mede geschied door de in het kader harer leerstellingen en technieken ontwikkelde mogelijkheid om voor het bedrijfsbeleid normatieve cijfers op te stellen in organische verdeling over de verbijzonderde functies, zowel in de directe uitvoering van het productieplan als in de verbijzondering over de organen der bewindvoering. Die normatieve cijfers zijn echter voor een deel karakteristiek en als zodanig gebonden aan omstandigheden, verhoudingen. Zij vereisen toleranties en mogelijke overschrijdingen zijn bestaanbaar. Voor een ander deel zijn ze approximaties van de meest aannemelijke waarschijnlijkheid; ondanks onafwijsbare onvolmaaktheid betere instrumenten voor de beleidsvorming dan de gissingen der intuïtie.

De juistheid der normen is zowel voor de interne controle als voor de public-accountant van doorslaggevende betekenis. De interne controle als orgaan van het bedrijfsbestuur kan - gegeven de door de leiding aangegeven verdeling van verantwoordelijkheid - de normen hanteren als een gegeven voor welker juistheid een of andere instantie aangesproken kan worden. Dit geldt voor de public-accountant evenzeer ondanks zijn technische ondeskundigheid.

Ik schreef t.z. in het maartnr van 1942, omtrent de accountantscontrole: „Zonder kwantitatieve normen voor materialenverlies, voor mislukking, voor slechten uitval en dergelijken zouden er onbeoordeelbare hiaten in zijn controle blijven, welke onder daartoe geëigende voorwaarden veel ongerechtigd konden verbergen. Met die normen kan dat niet meer. Zijn greep op het bedrijfsleven sluit daardoor aan bij de technische controle op de bedrijfszuinigheid en moge hij als leek op technisch gebied de normen, zooals ze in het bedrijf in kwestie gelden, al moeten aanvaarden, hij is voldoende statisticus om te beoordelen of de frequentie en de amplitude van de voorkomende verschillen zoodanig is, dat die zonder twijfel aan de betrouwbaarheid der normen kunnen worden aanvaard, dan wel een aanwijzing daarin gevonden wordt van iets, dat op een „lek” zou kunnen wijzen.”

Buiten accountantscontrole blijven dus alleen de zuiver-technische elementen. De statistische bewerking kan echter door hem worden nagegaan. De standaard, eenmaal vastgesteld, dient als „multiplier” in de kostenbewaking; zowel in de administratieve organisatie als in de accountantscontrole. De toegestane kosten per categorie worden als totaal per periode gevonden, gehanteerd in de kostenbewaking per afdeling per maand en aldus door de accountant gecontroleerd. De technische controle - uitgevoerd

door de technici der efficiëntiebewaking, vergelijkende kosten en offers - analyseert de verschillen, verklaart die zo mogelijk aan de hand van statistische correlatie en vindt causale verklaring binnen de grenzen der toegestane deviatie. De accountant kan de uitkomsten dier technische controle op hun aanvaardbaarheid beoordelen.

Ik meen dat collega van Rietschoten en ik terzake dezelfde opvatting hebben.

De bedrijfsleiding heeft met normen en budgettering gekregen een „doorgecalculeerd” bestuursorgaan, dat de mogelijkheden geeft om verantwoordelijkheden - in de vereiste diepte en breedte - te delegeren, overeenkomstig de aard en het belang van neven- en onder-schikkende verbijzondering van functies, zonder in kwaliteit van besturen te verliezen. Eigenlijk wordt door die nieuwe technieken het besturen van bedrijven met belangrijke afmetingen eerst mogelijk. Uit vroegere publicaties blijkt, dat ik, bij een daarbij aangepaste interne controle-organisatie, meen, dat met een minimum aan zelfstandige actie kan worden volstaan. Men vergelijkte prae-advies N.I. v.A. 1930 t.z.v. verband budget en boekhouding, de betekenis van het technisch kwantitatieve moment etc. in de 25-jaargangen, de normatieve theorie in het referaat 1936 of het artikel uit 1942.

Door de studie van de organisatieleer der administratie met haar steeds verfijnde mogelijkheden van verbetering zonder werkvermeerdering, is ook de techniek van de verslaglegging verbeterd.

Omtrent gedelegeerde bestuursdaden der lagere organen kan een gespecificeerde - oorzaken van afwijking verklarende - verslaglegging over uitvoering van gedelegeerde taken in de bestuurspyramide worden opgestuwd. De techniek der verslaglegging van bestuursdaden kan zodanig geconstrueerd worden, dat - zonder dat een kritiek verbaal wordt uitgesproken -, die blijkt uit de weergave van cijfers, getallen, relaties, statistische correlatie (als uiting van verband met causale factoren, enz.). De bewindvoering, welker taak steeds kritiek op eigen beleid en op anderer - in eigen beleid gesubordineerde - taakuitvoering inhield, krijgt thans een bijkans automatisch werkend instrument om die kritiek uit te oefenen. Daardoor groeit uit het element der kritiek - voorheen onderontwikkeld - de *correctieve bewindvoering*. Dit correctief element ondervangt voor een groot deel de bezwaren van de onzekerheden in de anticipatieve beslissingen.

Organisatie en systematisering der verslaglegging kunnen echter alleen goed werken, indien de betreffende voorschriften worden nageleefd, de technische en principiële juistheid der verslaglegging vaststaat, geen overschrijding van bevoegdheden plaats grijpt en, noch bedoeld noch onbedoeld, onjuiste handelingen plaats grijpen, welke gecamoufleerd in de verantwoording worden gebracht. Met collega van Rietschoten ben ik eens, dat controle op het naleven van de verdeling van bevoegdheden en de naleving der betreffende instructies taak is der interne controle. Die behoeft t.d. niet volledig te verifiëren, mits opgelet wordt welke functionaris adviseert, beslissingen neemt, etc. De interne controle kan deze controle in volledigheid uitoefenen dan wel steekproefsgewijze. Het beste n.m.m. door *afromen*, m.a.w. de belangrijkste gevallen volledig nagaan en andere naar rato en graad van belangrijkheid door tests. Ik heb dit ook vroeger zo gesteld tegenover Dr. Sternheim.

De public accountant kan zich er m.i. toe beperken te zien dat het interne controle-orgaan hieraan op de juiste wijze aandacht geeft en de meest doelmatige methode toepast.

Deze ontwikkeling brengt de *interne controle* tot een hogere graad van effectiviteit. Onder interne controle versta ik hier, met van Rietshtoten, alle controle in het bedrijf ten dienste van de leiding. Het impliceert dus alle automatisch werkende, uit de administratie vanzelf ontstaande overeenstemmingen van data en cijfers, hetzij in het verband van detailgegevens met corresponderende totalen, hetzij onderling in detailcijfers. Tevens alle constatering van overeenstemmingen en alle vergelijkingen van data en cijfers der verslaglegging onderling, als in toetsing aan justificatoire bewijsstukken. Bovendien alle analyses en verklaring van verschillen bij die vergelijkingen geconstateerd of wel ontstaan bij de vergelijking van normatieve gegeven en werkelijke cijfers, zowel terzake van opbrengsten als de kosten betreffende. Geheel overeenkomstig was mijn definitie in 1936. De interne controle is dus een systeem, of een gesloten geheel van maatregelen, opgedragen taken en gedelegeerde verantwoordelijkheden, dat de bedrijfsleiding - op alle niveaus van autoriteit - de zekerheid geeft van juistheid in de verslaglegging. Daaruit volgt de plaats van het controle-orgaan in de leiding: staforgaan van de hoogste leiding. Daarbij zal meer en meer de plaats van controleleider nu een vaktechnisch gevormde functionaris (gediplomeerd accountant) vragen, waarbij bedrijfseconomische vorming en kennis der statistische analyse een grote rol zullen spelen. De gebondenheid van deze functionarissen aan uit vakbelang opgestelde beroepsregelen, welke onafhankelijk zijn van de wil hunner superieuren in de bedrijfsleiding, is mede bepalend voor het karakter van deze functie. Afzonderlijke bespreking daarvan is gewenst.

Het wezen van de *interne controle* is daarmede echter niet veranderd. Het is gebleven een werktuig der beleidsvoering. Dit wezen verandert niet met de vorming van de functionaris; wel geeft een gebondenheid aan een code van hogere sociale betekenis die functionaris een zekere graad van zelfstandigheid, die een ander niet bezitten kan. Degene, die deze controlefunctie uitoefent is - in het algemeen - „instrument” in het leidingsorgaan, onderworpen aan wil en inzicht van de hoogste drager van de leidersfunctie. De uitzondering bovengenoemd betreft alleen de gediplomeerde en georganiseerde accountant, onderworpen aan betr. reglementen van arbeid, erecoes etc. De uitzondering werkt alleen bij botsing van die reglementen en codes met de wil en het inzicht van die bedrijfsleiding.

3°. *De derde verandering betreft de positie van de public accountant*

Bedrijfsleidingen hebben ervaren, welke grote waarde het onafhankelijk en zelfstandig oordeel van de accountant in het vrije beroep heeft, ook voor de uitoefening van hun functie als bedrijfsleiders. Juist het feit, dat door de accountant in zijn „maatschappelijke functie” een *onafhankelijk* oordeel gevormd moet worden *door de uitwerking van een controleplan*, dat gemaakt is *buiten* het geheel van maatregelen en controlemiddelen op enigerlei wijze in het administratieve orgaan geïncorporeerd, doet de leiding zien, welk belang in dit oordeel ligt voor het leidingsorgaan zelf. De public-accountant, wiens oordeel in zelfstandigheid gevormd moet worden, omdat zijn verklaring inzake de juistheid der verslaglegging een onafhankelijk onderzoek impliceert, legt zijn aldus gevormde kritiek aan de leider voor. En als deze gaat zien, hoezeer het anticipatieve karakter der beleidsvoering het corrigerend element der controle behoeft en van hoeveel waarde daarin is het *oordeel over het beleid door iemand, die geen organisch deel uitmaakt van het bestuursorgaan*, dan zal hij niet afwijzend staan tegenover - in onafhankelijkheid van hem - gevormde beoordeling. Hij zal deze appreciëren en als noodzakelijk correctief op zijn beleid zelfs gaan invoeren. Aldus

ontstaat een nieuwe functie voor de public accountant. Deze functie is niet te verwarren met wat ik genoemd heb te zijn een *facultatief aanwezige interne controleur* (referaat 1936). In het laatste geval vervult de accountant een functie, welke of uit de aard of omvang van het bedrijf, of uit niet voldoende uitgewerkte administratieve organisatie, niet vervuld is of vervuld kan worden. Hij moet dan ook, waar mogelijk, streven naar verbetering van de administratieve organisatie en systematische en regelmatige interne controle. Daarin ligt voor vele der betrekkelijke zaken door dagelijkse regelmaat van functionering een beter controlemiddel dan door zijn facultatieve vervulling verkregen kan worden. De functie van adviseur en criticus in het hoogste leidingsorgaan is van gans ander karakter; praktisch liggen echter de drie genoemde functies (de functie van adviseur en criticus in het hoogste orgaan, de facultatief interne controleur en de vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer) gecombineerd in het functieprofiel van de taak van de public accountant.

Het is de „maatschappelijke functie” met haar specifieke (niet bij andere functieverbijzondering in de maatschappij optredende) zelfstandigheid, welke de bovenbesproken bijzondere behoefte en de genoemde nieuwe functie heeft doen ontstaan. De topleider heeft behoefte aan het oordeel van de criticus, die in geen enkel opzicht met zijn (topleiders) mening of vooroordeel behoefte te rekenen. De bedrijfsleiding moet zeker zijn, uit hoofde van des criticus’ positie in het maatschappelijk verkeer, dat deze hem nooit de spiegel van zijn (des leiders) mening voor het gezicht zal houden. Er moet zijn een beoordelaar, die - men vergeve mij het beeld - als een niet verdringbare conscientie fungeert. Deze functie kan men classificeren onder het begrip verzelfstandiging van de verbijzonderde controlefunctie. Dat ik deze functie beschouw als verbijzondering der controlefunctie in de bewindvoering houdt niet in, dat ook het ontstaan van de functie van „vertrouwensman” in het maatschappelijk verkeer door mij geheel en al verklaarbaar wordt geacht uit zodanige verbijzondering. Uit de verbijzondering van het controle-element - originair opgesloten in de bewindvoeringstaak van de persoon van de leider - kan eerst binnen het bedrijf en daarna in verzelfstandiging een maatschappelijke functie ontstaan. De noodzaak van *onafhankelijkheid* in oordeelvorming - en dus in arbeidstechniek - en in de verklaring komt n.m.m. beter naar voren, indien men bedenkt, dat deze verzelfstandiging van de controlefunctie in het maatschappelijk verkeer ontmoet heeft de behoefte aan de onafhankelijke deskundige-beoordelaar van een gevoerd bewind (welke de 17de eeuwse dramaturg Shakespeare tot zijn vorengeciteerde exclamatie gebracht had). De onafhankelijkheid, welke hierin spreekt, staat niet buiten het probleem, dat wij hier bespreken.

Natuurlijk kan de interne accountant, in dienst bij het bedrijfsbestuur - als controleur of adviseur - even zo onafhankelijk zijn en nooit zijn chef de spiegel van diens mening voor ogen houden. Ik zou mijn verleden verloochenen, wanneer ik dit niet stelde. *Alles liever dan iets anders doen dan de eigen - door doelmatig onderzoek gevonden - mening weergeven.* Echter daarbij ligt de zekerheid voor de leider, die de *objectiviteit* van het deskundig oordeel behoeft, niet ten volle in de functie, maar in de persoonlijkheid. Bij dit laatste maakt het echter weer groot verschil of het de persoonlijkheid alleen is - niet meer dan bedrijfsfunctionaris - of dat die persoonlijkheid ook deel uitmaakt van een georganiseerde groep, die regels van standseer en rechtspraak stelt en daardoor een incidentele of organische karakterzwakte van de persoonlijkheid wegneemt of die reduceert. De gebondenheid in de beroepsopvatting schept ook voor de *interne accountant* een groot stuk van de vereiste objectiviteit. Niettemin blijft er een *onderscheid van autoriteit*

tussen de public accountant in de als derde „verandering” besproken functie en de collega in de functie van interne accountant. De interne accountant, hij moge nog zo onafhankelijk zijn, nog zo de beroepseer handhaven in de houding tegenover de bedrijfsleider, hij staat onder deze. Hij wordt - ook na tegengesteld advies - gebonden in de beleidsvorming waartoe deze besluit. Hij heeft ook het negeren van zijn - uit de controle gebleken - kritiek te aanvaarden; zij het onder terugwijzing van elke verantwoordelijkheid. Hij kan dat en mag dat tot op een belangrijke hoogte zonder in handhaving van beroepseer tekort te komen of tegen vaktechnische eisen van arbeidsverrichting te zondigen.

Niet aldus de public accountant. Hij is en blijft onafhankelijk beoordelaar, werkende in het *belang* van de leiding zonder aan haar slechts in de geringste mate onderworpen te zijn. Het is geen gradueel maar een principiële en fundamenteel verschil in de functie, dat hier spreekt.

Dit alles is echter zeker *niet* specifiek aan het „na de oorlog” verbonden. De verbijzondering van de controlefunctie werd reeds in Limperg's collegedictaten der dertiger jaren genoemd en in zijn bekend M.A.B.-opstel in breder kring gepubliceerd. De verbetering van het bestuursapparaat was toen ook gaande. Budgettering op basis van standaardkosten werd omstreeks 1930 bij Philips en andere bedrijven ingevoerd, gelijktijdig werd ook bij P.T.T. - onder Dr. Ir. Damme - een streven in deze richting ingezet. Datzelfde geschiedde ook bij andere Overheidsbedrijven. De functie van de public accountant als onafhankelijk criticus is mij van vóór 1930 zowel uit de jaren van mijn eigen praktijk als uit mijn praktijk bij één der grote kantoren bekend. Het vraagstuk van de verhouding externe accountant (N.I.v.A.-lid) - interne accountant (N.I.v.A.-lid) hanteerde ik ook in mijn opstel over de normatieve theorie.

Toegegeven is, dat dit verschijnsel sedertdien wel een verder perspectief en ook een bredere uitstraling gekregen heeft. De vermeerdering van het aantal gevallen doet echter geen verandering in het bijzondere geval ontstaan, evenmin als de verdieping in de werking.

De perfecte interne controle, in het tweede punt genoemd, doet de noodzaak van zelfstandige actie niet teniet. In de opstelling van mijn theorie in 1936 was reeds van die perfectie uitgegaan. Wat echter verstaat men onder perfectie? Met verbetering en verbeteringsmogelijkheid van perfectie moge de omvang der zelfstandige actie afnemen; zij kan daardoor niet teniet worden gedaan. De onder één genoemde vergrote mogelijkheden van analyse brengen in 1936 aangeraden controlemogelijkheden tot meer algemene toepassing. Zij kunnen dus de zelfstandige actie in breedte doen afnemen, zonder haar aan betekenis te doen verliezen. Het derde punt versterkt de noodzaak aan zelfstandige actie.

De opvatting Tempelaar, Diephuis c.s. omtrent de mogelijkheid beperking der controle.

Nemen wij op gezag van Tempelaar aan, dat het aantal gevallen, waarin de directie op de enkele werking van het interne controle-apparaat de zekerheid heeft van de juistheid der overgelegde cijfers en bedrijfsrapporten en van het opgestelde jaarverslag, dan hebben wij nog niet gesteld, dat daaruit ook de zekerheid volgt voor diegenen, die in de uitkomsten uit anderen hoofde dan als bewindvoerder geïnteresseerd zijn.

Het probleem door Limperg gesteld, was niet de verantwoordelijkheid van interne hoge comptabele functionarissen, maar die van de public accountant. Het argument der verbeterde interne controle - als informatie-

apparaat - past dus logisch niet in het betoog, dat naar volledige overbodigheid van detailcontrole moet leiden. In het vervolg der bovengenoemde tirade lezen we - als voorbeeld gesteld - dat Tempelaar in de perfect-georganiseerde onderneming de detailcontrole van de inkooptransacties achterwege wil laten en volstaan wil met *beoordeling* der prijsverschillenrekening ¹⁾).

De posten op die rekening bestaan echter uit een vermenigvuldigtal - het kwantum - en een vermenigvuldiger - de prijs. Wat betekent een beoordelen van het rekenkundig produkt als men alleen naar de juistheid van de vermenigvuldiger zou kijken. De vaststelling van de omvang der kwantitatieve goederenbeweging heeft bovendien grotere betekenis dan alleen de boeking van de prijsverschillen. Het *gehele circuit van goederen en geld* in de verantwoording wordt er door bepaald, daarmee wordt ook één der steunpunten van de debiteuren- en crediteurenomloop verkregen. Daarin ligt de reden, dat door mijn medestanders en mij de controle op de kwantitatieve beweging der goederen als de ruggegraat van de administratieve verantwoording en dus van de controle (intern als extern) wordt beschouwd. Laat de accountant los om dit in zelfstandige actie te verrichten, dan heeft hij geen grondslag om de administratieve juistheid vast te stellen van alle verdere handelingen:

- a. met de instrumenten van verband der technische coëfficiënten
- b. door middel van het onderling verband in kosten van aanvoer en gekocht kwantum der produktiefactoren, kosten van afzet en verkoopkwantum, normenvergelijking, analyse en beoordeling van verschillen, boekhoudtechnische overeenstemming ²⁾).

Hij mist dan de grondslagen voor zekerheid in de statistische correlatie, in de verbandscontrole, in de afloopcontrole, etc. Al die handelingen passen in één geheel.

Laat men die controle van het kwantum achterwege, dan hangt het gehele controlesysteem in de lucht. Dit houdt echter niet in, dat men *alle* debetposten in de magazijnadministratie in detail moet controleren.

Diephuis tracht zich hieruit te redden door te wijzen op de mogelijkheid van het ontbreken van een belangrijke inkooppost in de administratieve verantwoording; derhalve zou de zelfstandige actie in de inkoopcontrole waardeloos zijn. Zo gesteld is het argument niet juist. Het geval, waarin die *controle niet kan ontdekken is dat*, waarin het *gehele betrekkelijke circuit van handelingen*, in aanvoer- en assurantiecosten, in de productie, in de opeenvolging der bewerking, in de voorraadadministratie, in de verkoop van het bewerkte, *ontbreekt*. De verantwoorde - verminkte - kringloop is in zulk een geval toch één geheel. Echter het is er één, welke niet het geheel van de plaats gehad hebbende verantwoordt. *Eigenaardig is, dat zulk een volledig „wegbikken” van een stuk in de kringloop zekere samenspanning in een perfect werkend intern controlesysteem behoeft, zonder die voorwaarde kan het „wegbikken” niet volkomen zijn*. Aan de andere kant doet vermeerdering van de schakels der interne controle het gevaar van samenspanning verminderen. Zo er in het circuit van het ontbrekende een hiaat is, zit de betrekkelijke post wel in het administratieve systeem. Daarvan uitgaande kan het onderzoek der administratie het gehele gebrek ontdekken. Is er geen hiaat, dan kan het onderzoek met het meest volstrekt sluitende gebruik van alle controle-instrumenten dit niet aan het

¹⁾ Op de inhoud van dat onderzoek kom ik in 't vervolg der beschouwing terug.

²⁾ De gewoonte om boekhoudtechnische overeenstemming „correlatie” te noemen acht ik verkeerd, daar zij misverstand scheidt. Het is ook geen systematische RELATIE, maar een doelbewust aangebrachte overeenstemming.

licht brengen. Dit is een *hiaat* in de mogelijkheden, dat van oudsher is erkend; het „axiomatisch voorbehoud” van het R.v.A.

Lector Diephuis is dus onjuist te concluderen, dat met de eis van het controleren van de „backbone” van het administratieve systeem te *groot vertrouwen* gewekt wordt, omdat nooit zekerheid verkregen kan worden, dat niet een geheel circuit van een of meer transacties ontbreekt. Blijkbaar wordt door hem aangenomen, dat de these door mij gesteld bedoelt aan de controle van de inkoop als zodanig specifieke betekenis toe te kennen, met andere woorden, dat de positieve controle met behulp van inkoopfacturen zou worden toegepast om de volledigheid der ingekomen goederen als zodanig vast te stellen en met daartoe beperkt doel. Van Rietschoten heeft reeds op de onjuistheid van deze aanval gewezen (M.A.B. 1954 pag. 250). Het controlemiddel in kwestie wordt gebruikt als een element in een geheel van controlemiddelen, dienende om de juistheid der verslaglegging te controleren. Dit controlemiddel is enerzijds gericht op het vaststellen van de omvang van de goederenbeweging in technisch-kwantitatieve zin: m.a.w. op de omvang van de bedrijvigheid, waarbij - als een geval waarbij de veelheid der problemen naar voren komt - het fabrieksbedrijf als casus genomen wordt. Anderzijds is het controlemiddel in kwestie gericht op het constateren van het waardeverbruik en op het vaststellen van de betalingsverplichting. Een en ander wordt bereikt door middel van de controle op aankooprijzen, waarbij marktnoteringen, prijscouranten, offerten een rol spelen. Door de constatering van juist verantwoorde inkoopbedragen wordt de ingangzijde - worden de bedragen - der goederenbeweging in de controle betrokken. Verder speelt dan de registratie der waardeveranderingen der bezittingen een rol. Om tot uitgangszijde te komen heeft men in de fabriek nodig de controle op het verband tussen verbruik van grondstoffen, materialen en werkeenheden van mensen en machines en de beoordeling van het calculatiesysteem. Onder dit laatste valt de controle op de statistische bewerking van technische waarnemingen tot normen en de beoordeling van de analyse der verbruiksverschillen door middel van de technische interne controle.

Dat de mogelijkheid blijft bestaan, dat een volledig gesloten geheel van handelingen - vanaf de inkooporder van de grondstof tot en met de afzet en de ontvangst der verkoopsommen - buiten de boekhouding gelaten wordt, is als steeds erkend. Onder leiding van een bewindvoerder zelf is - als boven opgemerkt - een daartoe strekkende onttrekking aan de administratie mogelijk. Daarop is sedert 1907 in het Reglement van Arbeid gewezen. Het onderzoek van de administratie *kan een leemte als bovengenoemde niet aan het licht brengen*. Mag men daarom afzien van de controle op de kwantiteiten der goederenbeweging? Dat zou betekenen het openen van een grotere mogelijkheid om posten aan de verantwoording te onttrekken; n.l. ook zulke welke het technisch-kwantitatief verband wél op enigerlei wijze storen of het onttrekken van geld of goederen onder de efficiëntieverschillen camoufleren.

Ook zullen verschillen in de technische structuur van een produktieproces veroorzaken, dat het - voor de fabriek met massa-serieproductie - gegeven schema niet overal toepasbaar is. Bij bedrijven, welke niet de goederenstroom doorstuwen - zoals banken en assurantiebedrijven - ligt het gehele probleem anders. Bij „enkelefabricage” verschilt de opbouw van een zo sluitend mogelijk controleplan van dat welk bij massa-serieproductie aanbeveling verdient. Men mag echter niet stellen, dat men in bedrijven, welke aan de voortstuwing van de goederenstroom deelnemen, de omvang hunner bedrijvigheid niet door hoeveelheidscontrole behoeft vast te stellen, omdat

men in bedrijven, welke aan de voortstuwning niet deelnamen, daartoe uiteraard niet op dezelfde wijze in staat is. En dat is het waartoe Diephuis' redenering leidt.

Tempelaar heeft een en ander beter gesteld, doordat hij niet getracht heeft het *verwijt terug te spelen* van een *te groot vertrouwen* in het maatschappelijk verkeer *te wekken*. Hij erkent de mogelijkheid, dat bij achterwege laten van de „backbone-controle” het gevaar bestaat, dat - ondanks perfecte organisatie - door de leiding invloed kan worden uitgeoefend op de juistheid der verslaglegging.

Die *mogelijkheid* bestaat nu altijd. Het is de *waarschijnlijkheid* van frauduleuze beïnvloeding, die - gelukkig - gering *geacht kan worden*, dank zij het *morele gehalte* (de zin voor absolute eerlijkheid) van *bewindvoerders*. Helaas toont de ervaring aan, dat niet gesteld kan worden, dat die *waarschijnlijkheid* *volkomen uitgesloten is*. Ik kwets niemand, wanneer ik hier op de „cases” der Engelse literatuur wijs.

Tempelaar redeneert nu vanuit de conclusie, welke hij wenst te bereiken, wanneer hij zegt, dat de accountant *vooraf weten kan* of dat *gevaar al of niet* bestaat.

Of de interne organisatie perfect is kan de accountant beoordelen; voor elk deel afzonderlijk. Hij kan dit regelmatig toetsen. *Inderdaad*. Echter laten wij elkaar wel verstaan; bij perfecte organisatie moeten alle delen in gelijke mate perfect zijn.

Het postulaat door Tempelaar in hetzelfde verband gesteld, dat „de accountant daarbij in 't bijzonder moet *letten* op de *mogelijkheid* van beïnvloeding door *leidende functionarissen*” (curs. M.), impliceert, dat oplettendheid bij het doen van *steekproeven* naar de *werking der interne controle*, een *frauduleuze beïnvloeding van verslaglegging aan het licht moet brengen*. Dit moeten is essentieel. Dat een gelukkige greep en een gunstig toeval de frauduleuze beïnvloeding aan het licht *kunnen* brengen, wil ik erkennen. Dat is echter als argument zonder betekenis. Het zou inhouden, dat men vertrouwt over een zekere macht te beschikken, om de keuze der steekproeven te richten op datgene, wat ontdekt moet worden. Aangezien die macht er niet is, komt de *gehele redenering er op neer*, dat het *vertrouwen* van de *auditor* in de volledigheid van de verantwoording de ruggegraat *wordt van het controlesysteem*, dat echter niet op vertrouwen, maar op *constatering* van getrouwheid en objectiviteit der verslaglegging gericht moet zijn.

Dit kan bijna met zoveel woorden uit Tempelaar's betoog worden gelezen.

Eerst stelt hij de noodzaak van een onderzoek, waarbij de accountant vaststelt „*welk vertrouwen hij mag stellen in de organisatie*” en welke hare perfectie is. Daarna stelt hij het onderzoek naar de *mogelijkheid* (lees waarschijnlijkheid) van de beïnvloeding van de verslaglegging door functionarissen. En op basis van dit - *bij hem* - *gewekte vertrouwen* stelt hij het controle-programma vast al dan niet met toepassing van dat, wat ik de „backbone” der controle noem.

Het gaat dus - het woordgebruik zou misverstand kunnen doen ontstaan - in Tempelaar's betoog om het *vertrouwen*, dat bij de *accountant gewekt* is in de administratieve juistheid; ook in het ontbreken van de wil van de bedrijfsleider tot beïnvloeding van de verslaglegging.

Dat is een *ander gewekt vertrouwen* dan waarover Limperg en ik spreken: nl. het *vertrouwen*, dat de accountant *wekt bij hen die van zijn verklaring kennis nemen*. Ik stel, dat het vertrouwen, dat de directie niet onrechtmatig het beleid zal beïnvloeden en in de verslaglegging misleidend zal zijn, een

element is, dat in de aanvaardbaarheid van de opdracht een rol speelt. Het kan echter *geen element* in de opbouw van het controleprogramma zijn. Waar het tegendeel van dat vertrouwen aanwezig is, kan men geen opdracht aanvaarden. De controle dient, gezien de niet uitgesloten mogelijkheid, dat dit a priori vertrouwen van de accountant niet gerechtvaardigd is, met dat a priorivertrouwen geen rekening te houden. Dit doende maakt de accountant zichzelf in principe overbodig.

Bij Tempelaar c.s. is dit *vertrouwen* een *instrument* van de controle. Het bepaalt nl. of de accountant (voorzover dit uitvoerbaar is) in zelfstandige actie de *omvang der bedrijvigheid* zal vaststellen of wel of hij, a priori, *wel vertrouwt*, dat het te verrichten onderzoek der administratie geen hiaten in de volledigheid van de verslaglegging omtrent de omvang der bedrijvigheid zal aantonen. Ik wens dit laatste steeds door de accountant geconstateerd te zien, voorzover de instrumenten der controletechniek daartoe in staat stellen.

Het verschil in de basis voor de opstelling van het controleplan heeft verder consequenties. Alle verder toe te passen controlemiddelen sluiten op deze basis aan. De grondslag van toepassing van alle verdere controle-instrumenten is bij Tempelaar in dit bij hem - a priori - gewekte vertrouwen. Bij mij ligt het in die zelfstandige actie.

Waar ik dus gesteld heb, dat perfecte interne controle aanleiding is om in 't algemeen in het programma de detailcontrole tot het geringst mogelijke terug te brengen, stellen Tempelaar c.s., dat men die *geheel* achterwege kan laten. Dit misschien met uitzondering van de creditzijde van de kas.

Er moet nog een misverstand weggenomen worden. Blijkbaar wordt door opponenten aangenomen, dat de these door mij gesteld, zou impliceren, dat alle posten, welke tot de inkoop te rekenen zijn, gecontroleerd moeten worden in de zelfstandige actie. Indien men bedenkt, waartoe dit dient, dan is duidelijk, dat dit nooit bedoeld kan zijn. Die grondstoffen en materialen in de fabriek, welke de omvang der produktie bepalen, vallen onder mijn stelling van zelfstandige actie. Die welke alleen een aanvullende betekenis hebben en in systematische relatie staan tot de eerstgenoemde, kunnen bij voldoende interne controle op dat verband gecontroleerd worden. Dat ligt m.i. ook reeds in Reder's minimumprogramma opgesloten. Het wordt sedert jaren aldus op de accountancy-cursus onderwezen.

De beperking tot die maatregelen, die belangrijk zijn om de omvang der bedrijvigheid uit te drukken, is een vanzelfsprekende bekorting voor hen, die de goederenbeweging controleren aan de hand van de voorraadadministratie op het kantoor. Zou de accountant die dominerende groep buiten controle laten, dan heeft hij niet geconstateerd, dat de voorgelegde administratie een „universum” is (in de zin der statistiek). Hij weet niet (voorzover zijn controle-instrumenten strekken) of de als verbruik verantwoorde kwantiteiten overeenstemmen met de verkregen kwantiteiten. Hij weet niet of onder de als kosten verantwoorde posten er geen zijn, die op niet-volledig verantwoorde transacties slaan.

De partiële controle (van de dominerende materialen) hier toegepast, heb ik boven als „afromen” genoemd. Dit is, het belangrijke geheel controleren en het onbelangrijke - voor zoveel mogelijk en nodig - in relatie daartoe nagaan, zo een statistische correlatie aanwezig is. (Administratieve overeenstemming is geen correlatie. Het is een in de administratie gecreëerde overeenstemming, geen systematische relatie tussen verschijnselen in niet causaal verband). Voorzover het bovengenoemde verband niet bestaat bij minder belangrijke gegevens controlere men een representatief deel. Dat is de gewone theorie der „sampling” in de leerboeken der sta-

tistisch. Te dezer zake bestaat overeenstemming tussen collega van Riet-schoten en mij. Zelfstandige actie passe de accountant toe, zich rekenschap gevende van het belang der werkzaamheden in het geheel van het controleplan.

Diephuis en ook Tempelaar wijzen, bij vereiste volkomenheid der interne controle, de *hoeveelheidscontrole op de goederenbeweging af*. Zij handhaven echter „een onderzoek naar de *waardeverantwoording*, op eenzelfde wijze als in het algemeen wordt gepropageerd”. Ik meen hieruit te mogen lezen: „zoals wordt gepropageerd door de aanhangers van de mening Abr. Mey c.s.”

Diephuis en Tempelaar stellen als voorbeeld de *analyse* van de *prijverschillenrekening*. Welk nut heeft nu - moge ik vragen - dit onderzoek naar inkooprijzen en verkooprijzen voor de constatering van de juistheid der verantwoorde bedrijfsresultaten. Niet aangetoond wordt waarom het onderzoek naar de juistheid der waardeverantwoording alleen kan leiden tot een gegronde beoordeling van het bedrijfsresultaat zonder van de hoeveelheidscontrole uit te gaan. Het resultaat wordt bepaald door hoeveelheid maal waarde.

Wat is nu bij Tempelaar, Diephuis c.s. de inhoud van het onderzoek der prijsverschillenrekening? Welke prijsverschillen zijn bedoeld? Zijn het die tussen inkooprijzen respectievelijk vervangingswaarde en opbrengst? Zijn het die tussen standaardverrekenrijzen en aankooprijzen der grondstoffen of die tussen a priori bepaalde en definitief-bereikte aanbiedingsrijzen? Indien al die verschillen bedoeld zijn, dan blijft de vraag waarom men de vermenigvuldiger (winst per transactie) wel controleert en het vermenigvuldiger (hoeveelheid) *op gezag van de leiding* - wiens verslaglegging men te controleren heeft in de maatschappelijke verkeersfunctie - als juist aanneemt. Het bovenonderstelde motief, dat niet in alle gevallen dezelfde weg kan volgen en dat van de mogelijkheid van „ommissiën, welke het onderzoek van de administratie niet kan aantonen” acht ik niet acceptabel.

Lector de Jong naar wiens openbare les verwezen wordt, zegt ter zake het volgende:

„Indien bij het industriële bedrijf een perfecte interne controle bestaat op de volledigheid van de in de administratie verantwoorde verkopen, een produktieadministratie wordt gevoerd op basis van standaardkostprijzen, en uit een van de verkoop onafhankelijke inkoopafdeling de registratie der inkopen plaats vindt, dan zou een detailcontrole op de plaatsgevonden inkopen achterwege kunnen blijven en te dien aanzien kunnen worden volstaan met beoordeling van de prijsverschillenrekening bij inkoop.”

Hier worden dus kennelijk zowel de volledigheid van de verantwoorde verkopen als de kwantitatieve normen der produktie zonder enig onderzoek geaccepteerd, indien „afdoende interne controle bestaat”. Hoe kan men echter de facto van dit bestaan verzekerd zijn? Een constateren dat de voorschriften daartoe leiden moeten, is toch zeker niet voldoende? Meent men terzake van de volledigheid van de goederenbeweging met de steekproeven resultaten te kunnen bereiken? Of meent men dat men de verslaglegging kan goedkeuren alleen op gezag van de - door en onder controle van de verslagleggende bedrijfsleiding - ter zake van de omvang van de goederenbeweging getroffen maatregelen der interne controle? Dan acht ik, dat wat het fundament van het controleplan aangaat, de in maatschappelijke verkeersfunctie handelende vertrouwensman zou moeten verwijzen naar het *door hem in de bedrijfsleiding en in hare organisatie gestelde vertrouwen*. Ik vraag mij echter af hoe die terugwijzing naar de door de leiding

getroffen controlemaatregelen zou zijn te formuleren, uitgaande van het feit, dat het maatschappelijk verkeer van een buiten het bedrijf staande deskundige een verklaring van juistheid der verslaglegging verlangt.

De omspannende controle als voorwaarde bij de volledige doublure (detailcontrole), zowel als bij een systematisch geheel van steekproeven en beoordelingen.

Het betoog van 1936 door mij geleverd, richtte zich tegen Sternheim's eis van volledige detailcontrole. (Dat die eis niet werd volgehouden door deze auteur staat buiten ons probleem). Zo was ook Reder's bekende uiteenzetting en mijn betoog van 1927 (25 jaren M.A.B.).

Destijds stonden tegenover elkaar de beschouwing van hen, die het plan der controle samenstelden uit een doublure van alle boekingen, - m.a.w. het herhalen van het kritische deel van de gehele arbeid van de boekhouding - en hen, die het plan der controle opstelden door een totaliteit van steekproeven op alle handelingen van de administratie. De volledige doublure was de eigenlijke grondslag van het programma van Dicksee; neergelegd in het commando, dat enkele hoofdstukken van zijn boek omspande: „*up to the trial-balance*”. Datzelfde commando was gelijk aan de marsroute van de boekhouding. Indien men alle boekingen verifieerde en daarna van de proefbalans af naar de balans controleerde, was de verantwoording juist. Zulks stelde dus als uitgangspunt, dat de boekhouding een „universum” zou zijn in de zin, waarin de statisticus dit woord gebruikt. Anders gezegd, de boekhouding werd geacht een *gesloten verantwoording* van:

alle transacties binnen het jaar begonnen en afgewerkt,

alle transacties overgebracht van het vorige jaar en binnen het jaar afgewerkt of verder naar volgend overgebracht,

alle transacties binnen het jaar begonnen en naar volgend jaar getransponeerd.

De vraag is of dit ook voor de accountantscontrole een voldoende vooropstelling is.

In de boekhouding worden - aldus zien wij het „*up to the trialbalance*” voortgezet - de kosten dan overeenkomstig verdeeld en omgerekend van uitgaven in het jaar naar uitgaven op het jaar betrekking hebbende.

De voorstanders van volledig checken wilden alle bescheiden in de controle betrekken; kopiefacturen, verbruiksbonnen, etc. Daar dit een te omvangrijk werk was voor het geval de administratieve organisatie aan de eisen van afdoende interne controle voldeed, werd door de andere partij - en ook in Sternheim's boek - het advies gegeven om - onder die conditie - steekproeven toe te passen.

Beide methoden - het volledig afchecken en de steekproeven - gingen dus eigenlijk van dezelfde vooropstellingen uit, n.l. de volledigheid van de administratie. Het ging bij beiden om het *controleren* van de *boekhouding*, zoals deze als *formeel* sluitend geheel van ontvangsten en uitgaven werd voorgelegd.

Het d.z.z. standpunt tegenover de volledige doublure is steeds geweest en is nog, dat door afchecken van alle posten geen zekerheid verkregen wordt, dat de administratie een sluitend geheel is. De boekhouding geeft als zodanig die zekerheid niet, - ondanks evenwicht en proefbalans, tenzij alle posten - ook technisch-kwantitatief - in onderling verband gebracht zijn, per transactie en groepen van transacties per periode en er dan geen posten overblijven, die niet òf in dat verband passen òf overgebracht zijn naar de volgende periode.

De eenvoudigste voorstelling ligt in de formule van het technisch-kwantitatief verband. De controle op de hoeveelheden daarbij verkregen brengt via de controle op derzelfer waarde tot de controle op de geldomloop; de kostenonderbrenging naar de transacties in dat kwantitatief verband insluitende in de waardebeweging ³⁾).

Het volledig afchecken leidt dus niet tot de zekerheid, tenzij ook de verbandscontrole is toegepast. Ten eerste op de hoeveelheden onderling, dan op de waarde van inkoop, verkoop en fabricage.

Onder de eerste valt het verband inkoopkosten en inkopen (Partijen aangevoerd). Onder het tweede de gehele controle op de efficiëntie.

De controle op de kwantiteiten kan van het inkoopboek, dat geen hoeveelheden naar soorten gedetailleerd geeft, geen gebruik maken. Facturen en contracten leveren het bewijs van gekochte partijen en dus van hoeveelheden; prijscontrole worde op zichzelf bezien.

In de geschetste d.z.z. kritiek op de controle-methode door volledige doublure ligt de aanvaarding van de steekproeven om de perfectie van de interne controle te toetsen. In die kritiek liggen echter tevens de voorwaarden daarvan. De zekerheid, dat men die perfectie aldus toetsen kan, ligt in de omspannende controle van het verband: aanvangsvoorraad der periode, inkoop, verkoop, eindvoorraad der periode bij de kritische artikelen en in de juistheid der kostenverbijzondering, waarbij *geen kosten* buiten het verband vallen, tenzij als verliezen te herkennen en als zodanig verantwoord. De zekerheid ligt *niet* in de volledige verificatie. Bij perfecte interne controle kan dus met de omspannende controle worden volstaan; t.a.v. de kostenverbijzondering in totalen. Daarnaevens ligt dan de vraag, of in welke mate en voor welke gevallen een eventueel onderzoek naar de perfectie in het naleven der interne controlevoorschriften de public-accountant nog aanleiding tot steekproeven geeft.

Ondanks alle verbeteringen, die de Amerikaanse literatuur op *allerlei* detailpunten doet zien, zie ik geen wezenlijke verandering ten aanzien van het probleem der steekproevencontrole. Opmerkelijk is daarin de dissertatie van de statisticus Dr. Vance aan de California University Berkeley: *Scientific Method for Auditing; application of statistical sampling theory to auditing procedure*.

De auteur plaatst de opmerking, dat het hem is opgevallen, dat hij slechts één enkele korte beschouwing over dit onderwerp heeft gevonden in de Amerikaanse controleleer-literatuur (nl. in 1933). Er is blijkbaar veel over steekproeven geschreven zonder aandacht te geven aan de eisen, welke dit controle-instrument stelt als middel om de karakteristiek van een verschijnsel door statistische analyse vast te stellen. Ten onzent kan alleen op het bekende artikel van Kleerekoper gewezen worden, dat nooit door de partijgangsters der steekproevencontrole bestreden is, noch als onbelangrijk of overdreven in zijn eis teruggewezen is.

Vance kan - als statisticus - tot uitgangspunt van de vraag naar toepassing der steekproeven nemen, wat de accountant hem als probleem voorlegt. „Generally accepted accounting principles, fairly applied on a consistent basis”, beheerst de Amerikaanse controlepraktijk en dus ook zijn onderzoek. In die probleemstelling is de massa homogeen, want 't gaat er om in elk der boekingsseries de toepassing der boekhoudregels te zien. Dan geeft een sluitende proefbalans al een *universum*.

Voor ons, m.i. nog altijd, treedt de vraag of de boekhouding de feiten

³⁾ Deze formule door Sternheim uit mijn betoog van 1936 getrokken, is niet de uitdrukking van een controleplan — als zodanig — maar een schematische voorstelling van de beginselen, die de opbouw van zulk een plan beheersen.

weergeeft op de voorgrond. Ik zeg niet, dat de Angelsaksische praktijk en theorie dit ontkent, maar de probleemstelling ligt anders. Dat is hetzelfde postulaat, dat ik boven heb aangetast in de beschouwing over „Up tot the trial-balance”. Het probleem voor hen is gelegen in de juiste toepassing van boekhoudregels en niet zoals voor ons, in de controle op de verslaglegging van de volledige bedrijfsgestie.

Zonder omspannende controle kan men geen steekproevencontrole gaan toepassen; teneinde te komen tot de verklaring dat de verslaglegging wat omvang van transacties, kosten, opbrengst en resultaat zowel als wat overdracht naar volgend dienstjaar aangaat, de feiten op juiste en objectieve wijze weergeeft. De omspannende controle heeft daarbij dezelfde inhoud als die, welke besproken werd t.z. van de volledige doublure.

Zonder de omspannende controle in eigen actie te hebben verricht - naar het geringst onder gegeven condities toelaatbare minimum - weet men niet, of de massa, waaruit men de samples trekt, wel - voor het betreffende onderzoek - als universum mag gelden. Men weet niet of er geen elementen zijn, die ten dele ontbreken, anderdeels aanwezig zijn. Er zou tevoren moeten vaststaan, voor men de steekproef (statistische analyse) toepast, dat - voorzover controleerbaar - geen vermindering van het universum heeft plaats gehad. Tempelaar neemt dit aan op m.i. onvoldoende grond. Diephuis wijst het af op grond van het feit, dat een verkleining van het universum in al zijn geledingen niet ontdekt kan worden.

Diephuis stelt ten onrechte het geval van verkleining in alle geledingen gelijk met partiële vermindering van enkele delen. Overigens meen ik, dat alle elementen van de statistische analyse als foutgrensbepaling in acht genomen moeten worden bij toepassing steekproeven als instrument van controle.

De gediplomeerde accountant als leider van de interne controle-afdeling en de controle-techniek.

In het punt der interne controle heb ik het daarbij optreden van de interne accountant als afzonderlijk probleem gesteld. Immers waar die is, kan de public accountant niet als facultatief interne controleur optreden. Het is een grote onjuistheid om geen principieel verschil te zien tussen die interne accountant - gebonden in de beroepsreglementering, beroepsopvatting en standsrechtspraak der georganiseerde vakgenoten - en een willekeurige chef van een interne controle met boekhoudkundige kennis. Het is niet een gradueel verschil in kennis; zelfs domineert hier niet het principieële soortverschil en de vereiste kennis. Het gaat hier om de vaktechnische binding. Die bepaalt de waarde van de functionaris terzake van zijn onafhankelijkheid in het vakvraagstuk. Echter hij blijft functionaris in het bestuursorgaan. De hoogste leider kan hem bevelen en tot de grens van het moreel ontoelaatbare, heeft hij, ook bij vakkundig meningsverschil te gehoorzamen onder afwijzing van verantwoordelijkheid. Over die grens heen heeft hij de portefeuillekwestie te stellen. Vraag nu niet waar die grens ligt. Die kan ik voor U niet stellen. Ik heb hem voor mijzelf zeer goed geweten en ook geweten, dat die een andere was dan die, waarin de public-accountant de opdracht - in aanvang of voortzetting - weigert.

Vanuit zijn hoge plaats - als aan de leiding gesubordineerde topfunctionaris van het leidingsorgaan - moet hij tegenover de op gelijke wijze aan die leiding onderworpen hoge functionarissen, volkomen zelfstandigheid betrachten. Het verschil met de hoogste functie van de public-accountant ligt voor de interne accountant dus alleen in zijn gesubordineerdheid aan dat hoogste leidingsorgaan (éénhoofdig of collegiaal). De interne accountant heeft - in de uitvoering der techniek - eenzelfde probleem als de public-

accountant. Hij heeft ook te streven naar een vervolmaking van de automatisch-werkende interne controles; overeenstemming, verband, systematisch causale relaties etc. Hij heeft ook te scheiden controle op de naleving van voorschriften en controle op accuratesse. Hij heeft ook te zorgen, dat - indien hij de laatste thuis brengt onder de uitvoerende organen om snelheid te bevorderen - hij daarin de voorschriften geeft, de eenheid van conceptie schept en de accuratesse-controle onder de (door zijn afdeling te behandelende) controle op voorschriftnaleving brengt. Voor hem gelden ook de vraagstukken van steekproeven of detailcontrole met het vraagstuk van omspanning van het universum, de frequentie, de willekeurigheid, positieve en negatieve controle, totalen- en verbandscontrole. En bovenal ook het vraagstuk van het sluitend geheel van alle te hanteren controle-instrumenten tot bereiken van de grootst mogelijke zekerheid van juistheid. Ook voor hem geldt het axiomatisch voorbehoud.

Zulks is voor mij geen nieuwe stelling. Ik heb, omdat dit zo lag, in toenmalige eigen ervaring in mijn referaat van 1936 gesteld, dat de verhouding tussen intern-accountant en public-accountant (in de functie van vertrouwensman van het verkeer) alleen rationeel gecreëerd kan worden bij analogie tussen senior-partner van het grote public auditors-kantoor en zijn medewerker. Dit echter met een toevoeging, vanwege de gesubordineerdheid van de interne functionaris aan het hoogste leidingsorgaan. Die leemte op te lossen vereist voor de public-accountant bepaalde werkzaamheden. Zij vereist ook, dat in de instructie van de interne functionaris de leiding hem opdraagt aan de public accountant alle inlichtingen te geven, welke diens taakuitvoering vereisen; ongeacht of die door die public-accountant gevraagd worden of naar het oordeel van de interne functionaris door hem niet gemist kunnen worden.

Een opdracht van de leiding om iets te wijzigen, vereist wijziging van de instructie, welke echter niet kan geschieden zonder kennisgeving aan de public-accountant, omdat die instructie met het door hem goedgekeurde werkplan van de interne collega een fundamenteel document is voor diens controleprogramma.

**
*

Resumerende zie ik wel een verscherping in de problemen, een uitbreiding in de breedte van hun betekenis, maar ik zie geen zodanige veranderingen in de laatste decennia, dat daaruit met grond en reden in de gewenste theoretische scherpte de noodzaak van een verandering der techniek kan worden aangetoond.

Steekproeven door de accountant, mits onder vereiste condities en op de juiste wijze toegepast, zijn nooit bestreden. Zij zijn aanvaard als organisch deel van de zelfstandige actie, die in de juiste orchestrering van alle controle-instrumenten ligt. Dat werd ook voorheen door Limperg, door Reder, door mij bedoeld en werd in juni jl. door van Rietschoten nogmaals in brede en diepe wetenschappelijke analyse aangetoond.

Ik zie geen goed gegronde reden om in de controletechniek te streven naar een meer of minder „vrije vertaling” van de werkmethode in de huidige Amerikaanse literatuur weergegeven; evenmin als ik drie en vier decennia geleden geloofde in de noodzaak zich in onze Nederlandse praktijk te oriënteren op de toenmalige Engelse literatuur. Ik zie in het streven naar de oriëntering op de Amerikaanse opvatting geen progressie. Integendeel. Ik zie het eerder als een reactie. Ditmaal uitgaande van een jongere generatie. Ik erken echter het nut van zulk een reactie. Zij leidt tot verdiepte reken-schap en tot het vernieuwen van de argumenten in de studie der problemen.