

DE BETEKENIS VAN DE INTERNE CONTRÔLE VOOR DE ACCOUNTANTSCONTRÔLE

door Prof. A. M. van Rietschoten

De na de oorlog verschenen meningsuitingen over dit onderwerp tonen naar mijn oordeel de noodzaak om de studie en gedachtenwisseling over dit vraagstuk te hervatten.

Dit vraagstuk heeft in Nederland reeds vroegtijdig in de ontwikkeling van het accountantsberoep een onderwerp van gedachtenwisseling uitgemaakt. Het heeft zelfs in de beroepsontwikkeling, gemarkeerd door de tijdelijke afscheiding van leden in de N.A.V., destijds een bepalende plaats ingenomen. In het bijzonder hetgeen Limperg in die jaren en later als docent hierover aan gedachten heeft ontwikkeld, is van richtinggevend de betekenis geweest, terwijl ik meen, dat dat ook nu nog het geval is.

Omdat veel van hetgeen hij hierover heeft gezegd niet de vorm heeft gekregen, waarin het voor ieder toegankelijk is geworden en het bovendien noodzakelijk is bij de gedachtenwisseling recht te doen wedervaren aan de ontwikkeling van de administratieve organisatie in de bedrijven van de laatste 25 jaar, is het gewenst opnieuw fundamentele beschouwingen te formuleren. Ik meen aan de betekenis van de vroegere bijdragen tot onze kennis op dit gebied niet te kort te doen, indien ik volsta met de voorafgaande vermelding, omdat deze voldoende is om te voorkomen, dat mij een pretentie van oorspronkelijkheid zou worden toegedicht.

Voor een vruchtdragende gedachtenwisseling is het noodzakelijk, dat overeenstemming bestaat omtrent het uitgangspunt. Een goede formulering van de probleemstelling is daarom onmisbaar en moet aan de discussie voorafgaan. Zij moet tot uitdrukking brengen hetgeen men onder de accountantscontrôle wil verstaan, de inhoud van de term interne contrôle moet worden gepreciseerd en de aanleiding tot onderzoek naar het verband tussen beide moet worden vastgesteld.

In Nederland wordt op grond van beschouwingen in de leer der interne organisatie de *accountantscontrôle* zowel in haar historische ontwikkeling als in haar functionele betekenis gekarakteriseerd door de verbijzondering bij wijze van differentiatie op de elementen van contrôle, voorzover die contrôle gericht is op de administratie als verantwoording en daarmee op het bedrijf door middel van de administratie. De naar mijn oordeel algemeen aanvaarde doelstelling van deze verbijzondering wordt gezien in het verkrijgen van grotere zekerheid, dat wil dus zeggen een beter functioneren van de contrôle dan op andere wijze kan worden verkregen.

Het vraagstuk van de betekenis van het onderscheid in *interne* en *externe* accountantscontrôle wordt nader bepaald door de doelstelling, waarmee de contrôle kan worden ingesteld, maar het moet in de gedachtenontwikkeling eerst in een later stadium aan de orde komen.

Terzake van de *interne contrôle* bestaat blijkens de uitingen in de gedachtenwisseling in het beroep geen algemene overeenstemming omtrent de begripsbepaling. Het spreekt vanzelf, dat onzekerheid op dit punt reeds fundamentele behandeling van enig vraagstuk, verband houdende met de interne contrôle, onmogelijk maakt. Er zal steeds opnieuw misverstand zowel ten aanzien van de argumentatie als ten aanzien van de conclusie ontstaan, zolang daaromtrent geen nauwkeuriger begripsbepaling zal zijn aanvaard. Dit betekent niet, dat niet ieder vrij zou zijn die begripsbepalingen te hanteren, die hem voor de analyse van het vraagstuk doelmatig

lijken, maar wel, dat de gedachtenwisseling wordt verhinderd door ongepreciseerde hantering van begrippen. Wanneer ik daarom die precisering ter hand neem en daarbij een terminologie gebruik, welke de onderscheidingen in acht neemt, welke mij noodzakelijk voorkomen, dan doe ik dit slechts om de gedachtenwisseling een goede grondslag te geven.

Onder *interne contrôle* wil ik dan verstaan alle contrôle in het bedrijf ten dienste van leiding en uitvoering door functionarissen in dienst van het bedrijf, voorzover daarvoor geen verbijzondering tot accountantscontrole is toegepast.

Het is goed om hierbij op te merken, dat in de uitvoering van controleverrichtingen ten dienste van de leiding van het bedrijf ook andere verbijzonderingen dan de accountantscontrole kunnen worden toegepast; deze hebben dan evenwel noch de controle op de administratie noch die op het bedrijf door middel van de administratie ten doel. Zij worden in deze begripsbepaling onder de interne controle begrepen. Ik noem als voorbeelden de mogelijkheden van verbijzondering van elementen van technische controle, verbijzonderde controle van plaatsbewijzen in vervoersbedrijven en andere bedrijven van dienstverlening en de controle in het warenhuis op de naleving der bedieningsvoorschriften door het winkelpersoneel.

Op deze wijze met de begripsbepaling te werk gaande wordt verkregen, dat het aan de orde gestelde probleem een vraagstuk is, handelende over de betekenis van de interne controle voor de accountantscontrole, ongeacht, of deze laatste een interne of externe accountantscontrole zal zijn en eveneens ongeacht, of de accountantscontrole fungeert ten dienste van de leiding of ten dienste van anderen, dan wel ten dienste van beide. Ik meen, dat hiermede in de eerste plaats duidelijker wordt waarom dit vraagstuk een algemeen vraagstuk der accountantscontrole is.

Wat bedoelt men nu te onderzoeken, wanneer men de betekenis van de interne controle voor de accountantscontrole aan de orde stelt?

Men wil dan bepalen, welke verrichtingen met een controlerende strekking op of door middel van de administratie, welke in het bedrijf moeten worden uitgevoerd teneinde de behoefte aan controle op de bedrijfsverrichtingen op doeltreffende wijze te vervullen, niet tot verbijzonderde uitvoering worden gebracht en dus niet tot de accountantscontrole behoren en met welke controleverrichtingen dat wel het geval is. Het is bekend, dat naast deze positieve formulering een negatieve formulering bij herhaling wordt gebruikt, n.l. deze: welke verrichtingen, van betekenis voor de uitkomst van de accountantscontrole, kunnen worden overgelaten aan de interne controle, zonder daarmede het doel van de accountantscontrole onbereikbaar te maken.

Het aan de orde gestelde vraagstuk is dus een onderdeel van het algemene vraagstuk van de bepaling der verrichtingen, nodig voor de voorziening in controle op het bedrijfsgebeuren. De omstandigheden, waaronder van verbijzondering van de controle op de administratie en door middel van de administratie op het bedrijf tot accountantscontrole gebruik moet worden gemaakt, zullen moeten worden bepaald. De uitkomst is eerst verkregen, wanneer de taak van de accountantscontrole en die van de interne controle kunnen worden aangegeven. Onder de taak dan te verstaan de verrichtingen, welke moeten worden uitgevoerd om het gestelde doel te bereiken.

Zo gezien vormt dit vraagstuk niet alleen een algemeen vraagstuk in de leer der accountantscontrole, maar tevens een zeer fundamenteel vraagstuk.

Daarnaast ligt een ander vraagstuk, dat als volgt kan worden benoemd: welke betekenis heeft de interne accountantscontrole voor de externe accountantscontrole en omgekeerd de externe accountantscontrole voor de interne accountantscontrole. Bij de behandeling van dat vraagstuk zijn van betekenis de gronden voor de instelling van een interne accountantscontrole als een externe accountantscontrole eveneens noodzakelijk is, of omgekeerd. De behandeling van dit vraagstuk moet dan leiden tot een oordeel omtrent de verrichtingen, waaruit de interne accountantscontrole moet bestaan en die, welke voor de externe accountantscontrole noodzakelijk zijn.

Hoewel dit vraagstuk veel interessante aspecten heeft en in de huidige stand der ontwikkeling van het accountantsberoep in Nederland en elders de belangstelling vraagt, zie ik er van af in dit artikel daarop nader in te gaan, teneinde te verkrijgen, dat dit onderwerp een behandeling zal hebben, afgescheiden van die van het onderhavige onderwerp, hetgeen voor de behandeling van dit laatste doelmatig is.

Nu overgaande tot de analyse van het probleem van de betekenis van de interne controle, in de hiervoren uiteengezette begripsbepaling, voor de accountantscontrole, moet eerst aan de orde worden gesteld de vraag, of naar hun aard deze beide groepen van controleverrichtingen geheel dezelfde gebieden omvatten kunnen.

Het gaat hierbij om de vraag, welke elementen van controle zich tot verbijzondering tot accountantscontrole lenen en welke niet. Men moet hier goed verstaan, dat ik hierbij niet zozeer op het oog heb het vraagstuk, of verrichtingen met een controlestrekking op grond van kostenoverwegingen doelmatig kunnen worden verbijzonderd. Het gaat hier om de vraag, of er controleverrichtingen zijn, die op controle-technische gronden niet voor verbijzondering in aanmerking komen.

Het is algemeen bekend, dat er dergelijke elementen van controle zijn. Ik noem in de eerste plaats het controle-element, gericht op de bewaking van de bevoegdheid verbintenissen aan te gaan, hetwelk gelegen is in de collectieve delegatie dier bevoegdheid. Dan is deze bevoegdheid eerst aanwezig, wanneer twee personen gezamenlijk handelen.

In deze wijze van bevoegdheidsdelegatie, gekenmerkt door haar uitsluiting van de bevoegdheid van één enkele persoon, ligt een in de interne organisatie gehanteerd middel tot bewaking van het gebruik der bevoegdheid, dat niet voor afscheiding van de uitvoering zelve vatbaar is.

Aangezien de controle, gelegen in de aangeduide wijze van bevoegdheidsverdeling, niet verbijzonderd kan worden, moet zij tot de interne controle blijven behoren.

Ik meen, dat terzake van deze omstandigheid belangrijk misverstand bestaat. Het geschetste verschil in reikwijdte van de interne controle en de accountantscontrole heeft ten gevolge, dat wel tot de accountantscontrole moet worden gerekend het uitoefenen van toezicht, dat in al die gevallen, waarin toepassing van dit middel van interne controle doelmatig moet worden geacht, de daartoe strekkende regelen zijn gesteld en worden toegepast.

Dit betekent niet, dat het toezicht op de instelling van de noodzakelijk bevonden werkwijze en op de naleving daarvan kan leiden tot zekerheid omtrent haar integrale toepassing. Door verbijzonderde controle kan niet worden vastgesteld, dat de naleving dier regelen integraal heeft plaatsgevonden, omdat het toegepaste middel van controle onafscheidelijk aan de uitvoering verbonden is.

Hierin moet dan ook de motivering worden gezien van de conclusie, dat de accountantscontrole geen oplossing kan brengen in die gevallen, waar meerdere zekerheid wordt gezocht als bescherming tegen de gevolgen, welk zouden kunnen voortkomen uit het niet fungeren van de interne controle op dit punt. Ongeacht, of dat niet fungeren voorkomt uit de onmogelijkheid van de hantering van de te nemen maatregel van interne controle, dan wel uit de niet integrale toepassing daarvan. Met name is het afwijzende oordeel over het vraagstuk van het certificaat bij de verantwoording van commissonnairs in effecten, dienende als grondslag voor het vertrouwen in hun fungeren als bewaarders, op dit argument gebaseerd.

Voor de uiteenzetting omtrent de tweede te behandelen groep van elementen van controle, welke zich niet voor verbijzondering tot accountantscontrole lenen, is het noodzakelijk na te gaan, door welke oorzaken de doelmatigheid van de controle verbetert, wanneer deze wordt verbijzonderd tot controle op en door middel van de administratie. Die oorzaken, voorzover hier van belang, zijn het verkrijgen, resp. verhogen van de objectiviteit van het oordeel en grotere deskundigheid van degene, die het oordeel geeft.

Beide elementen worden gunstig beïnvloed door verschillende factoren. De verbijzondering, het losmaken van de controle van de leiding en de uitvoering, heeft ten gevolge een verbetering in de *persoonskeuze*; voor controle is een andere mentaliteit nodig dan voor leiding en uitvoering. Tevens wordt een *opleiding* tot deze verbijzonderde functie mogelijk. Naarmate de functies van de administratie tot ontwikkeling zijn gebracht, levert bijzondere kennis op het gebied der administratieve controle een positieve bijdrage tot de uitkomst der controle. Ik breng in herinnering, dat eerst de verbijzondering der administratieve controle tot accountantscontrole tot ontwikkeling der controleleer heeft kunnen leiden. Met de verbijzondering neemt de *ervaring* toe als element van kwaliteitsverbetering van het onderzoek. Eerst wanneer de volle aandacht in continuïteit aan dit onderwerp kan worden besteed, wordt het kwalitatieve voordeel in voldoende mate tot ontwikkeling gebracht. De verbijzondering biedt mogelijkheden van *werkverdeling* tussen uitvoerders van de accountantscontrole, welke van betekenis is voor de kosten harer uitvoering, maar tevens voor de kwaliteit harer uitkomst op grond van de, in het bijzonder voor controle-verrichtingen zo belangrijke, herhalingen in de beoordeling der bijzonderheden. De afscheiding der controle-verrichtingen leidt als functiescheiding tot grotere *objectiviteit* in het oordeel. De vorming van de *beroepsstand* bevordert die objectiviteit in aanzienlijke mate. Ik acht de in de verbetering van de objectiviteit in het oordeel gelegen verhoging van de kwaliteit der controle de belangrijkste. Voorts leidt de verbijzondering tot accountantscontrole tot een eigen *carrière-mogelijkheid*. Zij wordt zowel gevonden in de organen, binnen en buiten de bedrijven, die de accountantscontrole uitoefenen, als in het beroep in het algemeen. Deze eigen carrière-mogelijkheid heeft een gunstige invloed op de ontwikkeling van de verantwoordelijkheid, de objectiviteit en de deskundigheid.

Toch gaat de vergroting der deskundigheid op het gebied der administratieve controle gepaard met beperkingen en wel op die elementen van deskundigheid, welke voor de controle wel van belang zijn, maar door deze verbijzondering niet tot ontwikkeling worden gebracht. In het bijzonder wordt de specifieke technische kennis van de voortbrengingswijze in het bedrijf, welke uiteraard bij leiding en uitvoering wel wordt ontwik-

keld, in de verbijzondering tot administratieve controle niet ontwikkeld. Er zullen dus elementen van controle op het gebied van die specifieke techniek van de voortbrengingswijze bij wijze van interne controle worden gehanteerd en niet in de verbijzondering tot accountantscontrole worden opgenomen, omdat daarvan een kwalitatieve achteruitgang het gevolg zou zijn. Die elementen van interne controle vormen dus eveneens, zij het op geheel ander terrein, aanvullingen van de accountantscontrole, welke noodzakelijk zijn om aan de behoefte aan controle te voldoen; zij liggen nu op een gebied, waarop de accountant van nature leek is en normaliter leek blijven moet.

In de derde plaats zijn er elementen van interne controle, welke om economische redenen niet tot verbijzondering der accountantscontrole worden gebracht.

Wanneer de elementen van interne controle in sterke mate verbonden zijn aan die van de uitvoering en zij werken ten opzichte van verschijnselen van geringe materiële betekenis, dan kan een verbijzonderde uitvoering der controle kosten veroorzaken, waartegen het nut der versterking der controle niet opweegt. Deze groep is praktisch niet van grote betekenis en er moet voor worden gewaakt, dat de waarde der versterkte controle niet wordt onderschat.

Tenslotte die elementen van interne controle, eveneens verbonden aan de uitvoering van de verrichtingen, waarop in het verbijzonderd onderzoek een totalencontrole kan worden toegepast, zodat het element van zekerheid omtrent de verschijnselen gedurende de periode, waarover de sommering loopt, wordt overgelaten aan de interne controle. De functie van deze interne controlemaatregelen is uiteraard van grote betekenis. Op de toepassing moet door de accountantscontrole toezicht worden uitgeoefend. De juiste uitvoering van deze maatregelen van interne controle is een voorwaarde voor de mogelijkheid, dat de uitkomst van de totalencontrole een goedkeurend oordeel toelaat.

Recapitulerende kom ik tot de volgende groepen van elementen van interne controle, welke niet worden verbijzonderd:

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

Voorzover controle op en door middel van de administratie moet worden toegepast, die niet ressorteert onder één van de bovengenoemde groepen, zal deze controle onderdeel van de accountantscontrole moeten uitmaken, daar latende, of daarnaast ook maatregelen van interne controle toegepast blijven worden.

Het moet niet bevreemden, dat de accountantscontrole in haar uitvoering verrichtingen ten gevolge heeft, welke een herhaling betekenen van verrichtingen, door leidende of uitvoerende organen van het bedrijf uitgevoerd, waaraan een controle-element niet kan en ook niet mag worden ontzegd, integendeel, waarvan het controle-element een wezenlijke betekenis heeft. Controle heeft naar haar aard herhaling van verrichtingen

ten gevolge, welke eerst de uitkomst van de controle bereikbaar maakt. De zekerheid van die uitkomst, het belangrijkste nagestreefde doel, wordt er bepaald gunstig door beïnvloed en voor het verkrijgen van de zekerheid zijn die herhalingen nodig in alle gevallen, waarin zij voor de uitkomst van het onderzoek van betekenis zijn.

Het is gewenst er nog de aandacht op te vestigen, dat de aard van de controle in het algemeen reeds, maar van de accountantscontrole in het bijzonder, medebrengt, dat een fout in haar uitkomst een andere betekenis heeft dan fouten in de niet op controle gerichte verrichtingen van uitvoering. De betekenis van fouten in de uitvoering toch blijft in het algemeen beperkt tot de uitkomst van die uitvoering, waarvan de foute verrichting een onderdeel heeft uitgemaakt. Zij strekt zich mogelijk weliswaar uit tot een vernietiging van grotere waarden dan de kosten, verbonden aan de foutieve verrichting zelve; zij kan n.l. ook de kosten, verbonden aan andere, goede verrichtingen haar waarde ontnemen, maar het nadeel blijft als regel beperkt tot de kosten, verbonden aan de reeks van verrichtingen, waarvan de foute verrichting deel uitmaakt.

In de gevallen, waarin dit anders is, dus daar, waar een fout in de uitvoering der bedrijfsverrichtingen veel verder strekkende nadelige gevolgen zal of kan hebben, ziet men maatregelen nemen, waaraan aanzienlijke kosten worden besteed. Deze moeten dan dienen om zekerheid te verkrijgen, dat die bijzonder nadelige gevolgen uitblijven. De z.g. zekerheden, die de techniek gewend (en genoodzaakt) is te gebruiken, zijn daarvan een goed voorbeeld, alsook de veiligheidsmaatregelen van allerlei aard.

Een fout in de uitkomst der controle heeft echter op grond van de doelstelling der controle tot het geven van meerdere zekerheid een eigen karakteristiek. Een tekortschieten van de controle op het ene punt brengt schade toe aan haar uitkomst op alle punten en een tekortschieten van betekenis op enig essentieel punt kan de gehele uitkomst vernietigen. Dit is de reden, waarom de bepaling van het standpunt in het onderhavige vraagstuk voor het beroep van zo grote betekenis moet worden geacht. Die betekenis is niet alleen groot voor de uitkomst van het werk van iedere individuele beroepsbeoefenaar, zij is eveneens van groot belang voor hetgeen van het werk van andere beroepsgenoten zal worden verwacht, omdat het beroepswerk op het gebied van de controle zijn oorsprong vindt in de verwachting, dat de zekerheid, waaraan behoefte bestaat, ook wordt bereikt.

De bepaling van de verrichtingen, waaruit het accountantsonderzoek moet bestaan, moet dus geschieden op grond van het deskundig oordeel omtrent hetgeen voor de uitkomst van het onderzoek essentieel is en door de toepassing van de controletechniek bereikt kan worden.

Wat is het gevolg voor het resultaat van het onderzoek, indien men daaruit weg zou laten die controleverrichtingen, wier uitkomst van essentiële betekenis is voor het resultaat van het onderzoek en welke door toepassing van de techniek der accountantscontrole konden worden uitgevoerd?

Men laat de controle achterwege, danwel laat men ze over aan leiders of uitvoerders. Op dit laatste punt spreken de voordelen van vervolmaking der controle op en door middel van de administratie tot accountantscontrole duidelijke taal. Noch functioneel noch naar hun controledeskundigheid gerekend, zijn leiders of uitvoerders in het algemeen in staat het controle-element kwalitatief voldoende te verzorgen. Die verzorging

vraagt niet alleen het constateren van gemaakte fouten, maar bovendien het objectieve oordeel over hun oorzaak en de betekenis daarvan, alsmede de bepaling van doeltreffende maatregelen ter voorkoming van herhaling en het herstel. Een en ander in een zodanige systematiek, dat integrale behandeling van alle fouten en hun oorzaken en gevolgen met voldoende zekerheid wordt bereikt. Het accountantsberoep beschikt over een ervaring, welke duidelijk doet blijken, dat eerst de toepassing van de accountantscontrole aan deze vereisten kan voldoen.

Ik wil hier nog op een verschijnsel wijzen, dat bij herhaling tot een onjuiste beoordeling van de betekenis van de controle voert. Iedere controle, in het bijzonder bij doeltreffende uitvoering en langdurige voortzetting, heeft haar hoogste effect bereikt, wanneer de foutenfrequentie en de betekenis der fouten naar een minimum tenderen. Het gevaar bestaat dan, dat omtrent de betekenis der controle misverstand optreedt. Die betekenis moet niet worden gebaseerd op het aantal en de ernst der fouten, welke bij de toepassing van de controle worden geconstateerd. De betekenis der controle ligt in de zekerheid, die zij vermag te geven, dat slechts weinig en niet ernstige fouten worden gemaakt.

In het algemeen kunnen nu nog worden onderscheiden de controle der opbrengsten en die der bestedingen. In vele bedrijven berust het onderzoek van de verantwoorde opbrengsten op het onderzoek van de bestedingen. Afhankelijk van de aard van het verband, dat tussen beide bestaat, kan het mogelijk zijn tot een oordeel te komen omtrent de te verantwoorde opbrengsten bij wijze van totalencontrole, ervan uitgaande, dat het onderzoek naar de vraag, wie de opbrengst heeft gehonoreerd, buiten het verbijzonderd onderzoek kan worden gelaten als niet essentieel voor de conclusie uit het onderzoek.

Terzake van de bestedingen staat het vraagstuk principieel anders. Hier kan men niet tot een beoordeling komen, of de verantwoording geen essentiële gebreken inhoudt, wanneer men van de uitgaven, die de bestedingen hebben mogelijk gemaakt, niet vaststelt, dat zij gedaan zijn aan degenen, die daarop recht konden doen gelden.

Dit deel van het onderzoek kan daarom, zo geen bijzondere omstandigheden op dit punt aanwezig zijn, niet worden uitgevoerd anders dan als detailcontrole. Bovendien zal als regel de detailcontrole der uitgaven onmisbaar zijn voor de vaststelling van de betekenis der daardoor mogelijk geworden bestedingen voor de te verantwoorde opbrengst.

Op grond van deze algemene karakteristiek der bestedingen kan in beginsel worden vastgesteld, dat slechts dan kan worden verwacht, dat de detailcontrole der uitgaven in de accountantscontrole achterwege kan blijven en kan worden overgelaten aan de niet verbijzonderde controle, de interne controle dus, wanneer omtrent de schuldenpositie en omtrent de betekenis voor de opbrengstverantwoording op andere wijze door de accountantscontrole zekerheid kan worden verkregen. Aan beide voorwaarden zal moeten zijn voldaan, omdat beide van essentiële betekenis zijn voor de uitkomst van het onderzoek.

De hiervoren ontwikkelde gezichtspunten zijn reeds vroeger in het beroep tot uitdrukking gebracht en dat reeds in een periode van ontwikkeling der betekenis van de administratieve organisatie voor de leiding, welke een aanmerkelijk onderscheid vertoont met hetgeen thans op dit gebied is bereikt en nog een voortgaande ontwikkeling doorloopt.

Naast verbetering der administratieve techniek door middel van de mechanische hulpmiddelen ligt de vooruitgang in het bijzonder in de ver-

hoging van de betekenis der administratie voor de controle op de bedrijfsverrichtingen. De budgettechniek speelt daarin een belangrijke rol.

In hoeverre is deze ontwikkeling nu van betekenis voor het onderhavige vraagstuk? Ziedaar de vraag, die het onderwerp opnieuw in de discussie doet komen.

De aangeduide functionele ontwikkeling der administratie doet de mogelijkheden van controle op de bedrijfsverrichtingen toenemen en daarmee gaat een verhoogde behoefte aan controle op de administratie gepaard. Beide elementen verklaren zowel de sterk toegenomen en nog steeds toenemende behoefte aan de accountantscontrole ten dienste van de bedrijfsleiding als de verdere ontwikkeling van de accountantscontrole.

Hiervoren heb ik reeds uiteengezet, waarom ik op de gevolgen daarvan voor de vormen van beroepsuitoefening, met name of de accountantscontrole ten behoeve van de leiding door een interne of externe accountant zal worden vervuld, in dit artikel niet zal ingaan.

Wel moet worden behandeld de vraag, of bij een gunstige ontwikkeling van de administratie in het bedrijf, gepaard gaande met een hoge vakontwikkeling der leiders en een aantal der uitvoerders der administratieve werkzaamheden, de behoefte aan controle ten dienste van de leiding door de administratie doeltreffend kan worden vervuld. Ik meen, dat deze vraag in het algemeen ontkennend moet worden beantwoord en zal die mening hieronder motiveren.

Wanneer de leiders of uitvoerders van de administratie tevens met beheersfuncties van andere aard zijn belast, ligt de ontkennende beantwoording geheel voor de hand. De controlerende functie van de administratie schiet dan door ondoelmatige functie-combinatie zeker tekort.

In gevallen, waarin de administratie niet een omvang van betekenis heeft verkregen, komt de gestelde vraag niet aan de orde, omdat aan de voorwaarde van de hoge vakontwikkeling van leiders en uitvoerders der administratieve werkzaamheden als regel niet kan worden voldaan. Eerst bij een zo aanzienlijke massa der administratieve bewerkingen, dat een grote mate van werkverdeling wordt toegepast, zal gewerkt kunnen worden met leiders en uitvoerders der administratieve werkzaamheden met een hoge vakontwikkeling.

Met de vervulling van deze voorwaarde tot het probleem behoeven nu de oorzaken, welke tot de ontwikkeling der accountantscontrole, ook ten behoeve van de leiding, hebben geleid, nadere beschouwing.

Het verschil in *opleiding* tussen de verbijzonderde controleur en de administratieve leider vermindert of kan geheel verdwijnen. Het verschil in *persoonlijke eigenschappen*, bij voorkeur geschikt makende voor de functies van accountant of chef administratie, wordt mogelijk kleiner, het blijft van enige betekenis. De *ervaring* op het gebied van de controle blijft een aanzienlijk verschil maken, omdat de controle voor de ene functionaris een onderdeel, zij het een niet onbelangrijk onderdeel, van zijn functie uitmaakt, terwijl zij voor de ander bij uitstek inhoud aan de functie geeft. Het bepalende verschil zie ik evenwel in het verschil in *functionele plaats* en de betekenis, welke dat verschil heeft voor de betekenis van het oordeel. De administratie is niet alleen verantwoording van de leiding, zij is tevens verantwoordingsmiddel van alle functionarissen, die in het bedrijf beheersverrichtingen uitvoeren en van degenen, die administratieve bewerkingen verrichten. Het critische oordeel der administratie staat onder invloed van de functiecombinatie van uitvoerder, tevens belast met controle; het sterkst zal die invloed zijn bij het oordeel omtrent de juistheid van de administratie.

Ten aanzien van de contrôle op de bedrijfsverrichtingen, andere dan die der administratie, bestaat er ook een functioneel bezwaar. Eensdeels fungeert de administratie ten dienste van de leiders dier andere bedrijfsverrichtingen, is zij hun instrument van waarneming en van rekening en verantwoording. Anderdeels moet de administratie controlerend fungeren ten opzichte van die leiders.

Deze functionele bezwaren klemmen tmeer als men in aanmerking neemt, dat zij niet alleen gelden voor de leiding der administratie, maar voor alle uitvoerders in de administratie met een functie van enige betekenis. Ten dienste van de waarnemingen voor zijn controlerende functie kan de leiding der administratie slechts beschikken over de resultaten van de werkzaamheden der uitvoerders in de administratie. Zou in de administratie op de contrôleverrichtingen verbijzonderd worden, dan zou er sprake van accountantscontrôle zijn. De uitvoerders der administratie zijn voor de contrôleverrichtingen functioneel slecht geplaatst en ook overigens in vele gevallen voor die verrichtingen onvoldoende toegerust. In de eerste plaats zijn zij uitvoerders of subalterne leiders van een gedeelte der uitvoering. De aan de uitvoering verbonden beslommeringen vormen hun hoofdtaak. De contrôle op eigen uitvoering en die op anderer uitvoering onder eigen verantwoordelijkheid is uiteraard onvoldoende. De contrôle op verrichtingen van andere leiders en uitvoerders in het bedrijf komt in de tweede plaats en is daardoor onzeker in haar werking. Ik meen, dat de ervaring van de accountants die onzekerheid in de controlerende werking van vele uitvoerders der administratie bevestigt. Telkens opnieuw moet worden geconstateerd, dat:

1. de waarnemingen onvoldoende critisch zijn geschied,
2. het oordeel onvoldoende objectief is geweest,
3. de oorzaken van afwijkingen onvoldoende zijn onderzocht,
4. het herstel van geconstateerde afwijkingen of niet of onjuist heeft plaatsgevonden,
5. de systematiek der waarnemingen onvoldoende samenhang vertoont.

Ik acht het dienstig deze uiteenzetting te besluiten met een aantal kanttekeningen bij de meningsuitingen, welke aanleiding zijn geweest dit onderwerp opnieuw in beschouwing te nemen.

Het zijn de navolgende:

- Mr B. Moret, openbare les 7 December 1945: „De verhouding tussen de public accountant en den internen controleur”.
- A. A. de Jong, openbare les 2 Juni 1950: „Enige beschouwingen over de omvang en de techniek van de accountantscontrôle”.
- A. F. Tempelaar: „De eigen actie van de accountant bij het controleren van de jaarrekening” Mab September 1951.
- G. Diephuis, openbare les 10 December 1952: „Enkele beschouwingen omtrent de functies en het arbeidsterrein van de openbare accountant in Nederland”.
- G. Diephuis: „De „eigen actie” van de openbare accountant” Mab Januari 1953.
- J. C. Wisse: „De taak van de public accountant bij de algemene contrôle” Mab November 1953.

Moret zegt op pag. 8 van zijn openbare les, dat hij persoonlijk het vraagstuk van de samenwerking van de externe accountant en de interne

controleur (of interne accountant) niet gescheiden kan zien van het vraagstuk, hoe de accountant moet staan tegenover de interne controle in het bedrijf en in hoeverre hij van deze controle gebruik kan maken bij de uitvoering van zijn eigen taak.

Moret definieert de interne controle als de controle door of namens de bedrijfsleiding, maar kent geen betekenis toe aan het verschil voor die controle, of zij wordt gedelegeerd aan leidende en uitvoerende organen van het bedrijf, danwel aan een verbijzonderde controle-instantie (t.a.p. pag. 10 en 11) al ziet hij wel een duidelijker sprekende behoefte aan controle door de externe accountant, wanneer een controlerende functie in het bedrijf is opgedragen aan functionarissen, die daarnaast beheersdaden verrichten (t.a.p. pag. 15). Naar mijn mening zijn deze twee standpunten strijdig.

Voorts meent hij, dat het mogelijk is, hij acht dat zelfs „natuurlijk”, dat in een bepaald bedrijf het geheel van de interne controle door de externe accountant wordt waargenomen (t.a.p. pag. 17). Ik meen, dat dit uitgesloten is, omdat lang niet alle controle tot verbijzonderde uitvoering kan worden gebracht.

De Jong zegt, dat ook naar zijn oordeel de leer van het gewekte vertrouwen een richtsnoer geeft voor de bepaling van de aard en de omvang van de bij de accountantscontrole te verrichten arbeid (t.a.p. pag. 15). Maar hij meent, dat de wijze, waarop de accountant zich van de juistheid overtuigt, is overgelaten aan het vaktechnisch inzicht van de accountant, die op de hoogte dient te zijn van de huidige stand van de controletechniek (t.a.p. pag. 15). Hij acht het een vraagstuk van controletechniek, dat de accountant de interne controle bij de uitvoering van zijn taak inschakelt en hij is van mening, dat hierdoor het gewekte vertrouwen van het publiek niet wordt beschaamd (t.a.p. pag. 21). De accountant zal dat evenwel slechts mogen doen, indien de interne controle aan zekere te stellen voorwaarden voldoet (t.a.p. pag. 22). Daarop laat hij volgen, dat de richtlijnen, volgens welke de *interne controledienst* zijn werk moet verrichten, door de accountant moeten zijn aangegeven (t.a.p. pag. 22), terwijl hij vervolgt (t.a.p. pag. 24), dat de resultaten van de interne controle en die van de arbeid van de accountant elkaar als gelijkwaardige partners ontmoeten.

Hier blijkt naar mijn inzicht duidelijk, dat nadere onderscheiding tussen interne controle door niet verbijzonderde controle-organen van het bedrijf, tevens belast met leidende of uitvoerende taken enerzijds en interne accountantscontrole anderzijds, niet kan worden gemist.

Wanneer hij dan t.a.p. op pag. 25 opmerkt, dat de accountant bij dienstverleningsbedrijven ten aanzien van de volledigheid van de verantwoorde ontvangsten dient af te gaan op de interne controle, blijkt opnieuw de noodzaak van nadere onderscheiding. Bij de dienstverleningsbedrijven is sprake van een verbijzonderde controle op het uitsluitend gebruik van de dienst door rechthebbenden, zoals de plaatsbewijzencontrole bij het personenvervoer. Zij behoort tot de interne controle, maar kan naar haar aard niet tot accountantscontrole worden verbijzonderd, omdat zij niet is controle op de administratie noch controle door middel van de administratie. Zij wordt uitgeoefend door controle-functionarissen, die niet met andere taken dan deze controle zijn belast en voor die controle volkomen deskundig zijn.

Tenslotte moet de opmerking t.a.p. pag. 25, dat in het industriële bedrijf met een *perfecte* interne controle de detailcontrole op de plaats-

gevonden inkopen achterwege kan blijven, als onjuist worden teruggevoerd. De veronderstelling, dat de interne controle „perfect”, d.i. foutloos, zou zijn, mag niet worden gesteld. Maar bovendien neemt de perfecte interne controle, ware zij gegeven, de doelstelling van alle verdere controle, dus ook van de accountantscontrole, althans ten dienste van de leiding, weg.

Tempelaar gaat op dit stramien door en analyseert verder op voorwaarde van „perfecte” organisatie (t.a.p. pag. 325). Hij meent, dat de directie van een onderneming bij de huidige interne organisatie reeds op aanwijzing van het eigen personeel zekerheid omtrent de juistheid van de jaarrekening krijgt. (t.a.p. pag. 326). Mag ik vragen, of dit nu in overeenstemming is zowel met de conclusies van de leer der interne organisatie als met de ervaring der accountants? Hiervoren heb ik als mijn mening te kennen gegeven van welke onvolkomenheden in de organisatie sprake is, wanneer zij fungeren moet zonder accountantscontrole. Ook mijn ervaring doet *Tempelaar's* uitgangspunt verwerpen, terwijl de ontwikkeling van het accountantsberoep, althans in Nederland, naar mijn oordeel ook niet op grond van zijn uitgangspunt kan worden verklaard. Tot de doelmatige organisatie van het bedrijf boven een zekere minimum omvang behoort de toepassing van de verbijzondering van de controle; zonder accountantscontrole geen organisatie, welke aan de hoogste eisen voldoet. In bedrijven boven een zekere minimum-omvang kan eerst met de accountantscontrole de meest doelmatige werkverdeling op het gebied der controleverrichtingen worden verkregen. En dat, terwijl de accountantscontrole als iedere controle zeker dublures in de verrichtingen zal veroorzaken. De accountantscontrole behoeft als controle nu eenmaal de herhaling van een deel der verrichtingen en zij behoeft *alle* herhalingen, die voor de grondslag van haar uitkomst moeten dienen. Dat is iets anders dan „op objectieve wijze bepalen, welk *vertrouwen* hij mag stellen in de verslaglegging” (t.a.p. pag. 327). Zonder zijn controle is dat vertrouwen niet gerechtvaardigd, ook niet in de gevallen, dat bij de controle de verslaglegging zou blijken juist te zijn geweest.

Tempelaar komt dan ook tot de conclusie, dat het „raadzaam” is, dat in publicaties van het N.I.v.A. van zijn opvatting — zo zij algemeen zou worden aanvaard — duidelijk mededeling zal worden gedaan. „Men weet dan, waar men zich aan te houden heeft” (t.a.p. pag. 328).

Wie zou die „men” moeten zijn? De accountants, omdat ze zich achter hun „voorbehoud bij conventie” kunnen verschuilen? *Tempelaar* meent dat zeker niet. Hij bedoelt, dat de gebruikers van de diensten van accountants dan zullen weten waar ze aan toe zijn. Ik ben dat niet met hem eens. Zij kunnen niet weten waar ze aan toe zijn; zij zijn leken op dit gebied en de accountants, de deskundigen, weten het ook niet.

Diephuis noemt in zijn openbare les (pag. 10) de interne controle in één adem met het interne controle-apparaat. Hij vermeldt ook (pag. 11) de premisse van perfecte interne organisatie, zonder accountantscontrole. Hij meent, dat de accountant zich kan overtuigen van de goede werking der interne controle (pag. 12) en wel door steekproeven (Mab 1953, pag. 6). Ik heb reeds vroeger (De accountant Febr. 1954, pag. 202) gewezen op het gevaar van misverstand tengevolge van deze uitdrukkingwijze.

De werkwijze kan men zo onderzoeken; de integrale toepassing van de werkwijze kan men op die wijze niet bepalen.

In zijn artikel in het Mab van Januari 1953 komt *Diephuis* op pag. 6 met een bewijsvoering, welke als uitermate gevaarlijk moet worden gekenmerkt. In plaats van de *positieve* methode om van een controle-systeem te bepalen of het afdoende is, t.w. na te gaan, of men zich op alle punten van voldoende belang zekerheid heeft verschaft, wordt hier een *negatieve* methode gebruikt. Zij werkt met de „voorstelling van de afwijkingen, welke kunnen voorkomen”. De afwijkingen worden in groepen opgesomd en voorzien van de mededeling „andere afwijkingen bestaan er niet”.

Maar nu meen ik te kunnen aantonen, dat deze methode faalt, zodra blijkt, dat er meer verschijnselen moeten worden onderkend dan in die opsomming het geval is. Onder 1a wordt gesproken van: een juist boeken van de inkopen, doch een lager verantwoord van de verkopen. *Diephuis* stelt, dat dit gebrek in de verantwoording — zonder een in detail checken van alle inkoopfacturen — reeds door het toepassen van de verbandscontrole kan worden achterhaald. Waarom, mag ik vragen? Die factuur kan wel juist, d.i. met het juiste bedrag, zijn geboekt. Is het ontvangen goed dan ook juist in de verbandlegging opgenomen? Daar weet men dan nog niets van. Men kan zelfs de verbandscontrole hiervoor niet gebruiken. Zoals haar naam aangeeft, laat zij een toets toe op het verband tussen twee (of meer) grootheden. Maar zegt dat iets omtrent de juistheid van een van beide of van beide? In het algemeen: Neen. Slechts indien een van beide (op andere wijze) reeds is juist bevonden, kan de verbandscontrole een conclusie toelaten ten opzichte van de tweede grootheid. Hoe *Diephuis* kan zeggen (t.a.p. pag. 7), dat inkoopfacturen „alleen hun waarde krijgen door de goede werking van de interne controle” begrijp ik niet. Inkoopfacturen, zoals vele bewijsstukken, hebben uiteraard slechts een beperkte waarde. Maar dat zij de waarde, die zij hebben, uitsluitend ontleenen aan de werking van de interne controle, is een niet aanvaardbare voorstelling van zaken.

En wie heeft gesteld, zoals *Diephuis* aanhaalt (t.a.p. pag. 7), dat de *positieve* controle met behulp van inkoopfacturen wordt toegepast om de volledigheid der geboekte ingekomen goederen vast te stellen? Zijn argumentatie, dat zulks niet kan, is een slag in de lucht. De *negatieve* controle op de volledigheid der geboekte ontvangen leveringen wordt toegepast vanuit de uitgaande zijde van de geldbeweging. Zij is nodig, maar niet voldoende, zoals zo menige controleverrichting. De interne controle kan hiervoor wel van waarde zijn en zij is dan ook voorwaarde daar, waar zij tot de doelmatige organisatie behoort. Maar zelfs met de interne controle behoeft een beroep op het z.g. axiomatische voorbehoud niet uitgesloten te zijn. Ook de interne controle is onvoldoende, omdat niet kan worden vastgesteld, dat zij in alle gevallen, waarin dat nodig is, juist heeft gefunctioneerd. Dat „B-aanhangers” (dit zijn aanhangers van de door *Diephuis* gepropageerde methode van onderzoek) *minstens* dezelfde zekerheid bieden door de door hen toegepaste middelen (t.a.p. pag. 7) is een onbevoegd en naar mijn oordeel onhoudbare stelling.

Wisse gaat in Mab 439/451 nog veel verder. Willekeurig en ongemotiveerd sluit hij „samenspanning van alle bij de handeling betrokken functionarissen” uit zijn betoog uit (pag. 440). Moet dat altijd samenspanning zijn? Hoe staat het met onachtzaamheid, onkundigheid, beïnvloeding van de ene instantie door de andere op grond van diens gezag? Is de uitsluiting toelaatbaar, wanneer later zou blijken, dat verificatie met bewijsstukken het gebrek in de rekening en verantwoording zou hebben doen ontdekken? Ik meen van niet.

Ditzelfde kan men zeggen van de „directiefraude”, een doorbreking van de interne contrôle, welke, zo zij van relatief voldoende belang is, door de accountantscontrôle aan het licht moet worden gebracht.

Na hetgeen ik hiervoren over de verbandscontrôle heb opgemerkt, zal het duidelijk zijn, dat ik het met Wisse niet eens ben, als hij (t.a.p. pag. 450) poneert: „Een fout, die het beeld van de jaarrekening beïnvloedt, moet door cijferbeoordeling worden ontdekt.” Er zijn fouten, welke uitsluitend door contrôle met bewijsstukken kunnen worden vastgesteld.

Het spreekt vanzelf, dat ik met mijn kanttekeningen slechts een aantal punten uit de meningsuitingen, waar ik naar verwezen heb, onder de aandacht heb gebracht. Ze moeten worden beschouwd in het verband met de uiteenzetting, welke daaraan is voorafgegaan en zij dienen slechts om een aantal verschillen met mijn zienswijze aan te geven.