

## UIT HET BUITENLAND

### ENGELAND: VERHOUDING INTERNE/EXTERNE ACCOUNTANT

door Drs L. J. M. Roozen

Het Council (bestuur) van het Institute of Chartered Accountants in England and Wales heeft onder de leden verspreid: „Notes on the relation of the internal audit to the statutory audit” (Augustus 1953).

Blijkens de aanhef: „..... the Council ..... hopes that members will find these notes useful as a brief review of the relation of the internal audit to the statutory audit”, bevat dit stuk geen strikte voorschriften, doch slechts aanbevelingen. Er zij aan herinnerd, dat het Institute geen reglement van arbeid, noch zelfs ereregelen kent en dat slechts het bestuur van tijd tot tijd aanbevelingen over actuele vraagstukken het licht doet zien. De omvang van het stuk behoeft niemand af te schrikken: in 4½ blz. druk is veel lezenswaardigs samengevat 1).

Geheel tegen de Engelse gewoonte in wordt het onderwerp ingeleid met duidelijke begripsbepalingen en wel omtrent „internal control”, „internal check”, „internal audit” en „statutory audit”. Dit is op zichzelf reeds van betekenis, want niet alleen zal dit ertoe kunnen leiden, dat deze begrippen voortaan in de Engelse literatuur beter worden onderscheiden („The expressions ..... are often used indiscriminately .....”), maar bovendien biedt het ons de mogelijkheid van vergelijking met onze begrippen.

Zulk een vergelijking is interessant:

a. *Internal control*: „..... the whole system of controls, financial and otherwise, established by the management in the conduct of a business, including internal check, internal audit and other forms of control”.

Dit begrip heeft in onze leer der interne organisatie een plaats (onder de naam: „contrôle”) als één der groepen van technische hulpmiddelen van de dirigerende leiding (deze groepen zijn: taakopdrachten, instructies, *contrôle*). Dit (ruimste) *contrôle*-begrip omvat ook alle middelen van (interne) *contrôle*, vanaf het rechtstreekse toezicht op de uitvoering tot en met de *contrôle* door een verbijzonderd, intern *contrôle*-orgaan.

Men lette op de uitdrukking „in the conduct of a business” en vergelijk deze met Limperg's definitie van de dirigerende leiding: „het besturen van de handelingen zelve” (als tegenstelling tot de constituerende leiding, die de ordening van de blijvende, zich herhalende verhouding, en leiding, die de ordening van de blijvende, zich herhalende verhoudingen, en de voorbereiding van de uitvoering omvat)<sup>2)</sup>.

b. *Internal check*: „..... the checks on the day-to-day transactions which operate continuously as part of the routine system, whereby the work of one person is proved independently or is complementary to the work of another, the object being the prevention or early detection of errors and fraud. Internal check therefore includes such matters as the allocation of authorities, the division of work, the proper method of recording transactions and the use of independently ascertained totals against which a large number of individual entries can be proved, such as a sales ledger control accountant”.

Vergelijken wij deze omschrijving met die welke Limperg geeft van „interne *contrôle*”<sup>2)</sup>: „het samenstel van handelingen en middelen, waar-

<sup>1)</sup> Zolang de voorraad strekt, is het gratis verkrijgbaar bij het „Office” van het Institute (Moorgate Place, London, E.C. 2).

<sup>2)</sup> Collegedictaat.

mede de niet-gedifferentieerde (d.w.z. de niet tot controle orgaan ver-  
bijzonderde) organen van leiding en uitvoering, controle uitoefenen op  
de uitvoering, waarbij in het bijzonder wordt gedacht aan de automatische,  
uit de arbeids- en functieverdeling en uit de meervoudige administratieve  
bewerking van dezelfde verrichtingen voortvloeiende, onderlinge con-  
trôle op de uitvoerende organen".

In beide definities vinden wij dezelfde elementen:

routine system - automatische controle,

division of work - arbeidsverdeling,

allocation of authority - functieverdeling,

independently ascertained totals - meervoudige administratieve bewer-  
king.

Het element van het niet-verbijzonderd zijn der controle vinden wij in  
de „Notes" terug in het onderscheid met de:

c. „*Internal audit*: „..... a review of operations and records, some-  
times continuous, undertaken within a business by specially assigned  
staff".

Wij missen hier de nadrukkelijke uitspraak, dat die „staff" een audi-  
tors-staff moet zijn. Aangezien echter verder in één adem wordt ge-  
sproken van „internal audit" en „internal auditor", menen wij die leemte  
zelf te mogen aanvullen naar Nederlandse opvatting, dat bij de „interne  
accountantscontrole" sprake is van de controle door een gekwalificeerde  
accountant.

Maar de vereenzelviging van de begrippen „internal audit" en „inter-  
nal auditor" is niet juist, want ook de externe accountant kan naast zijn  
externe functie een controlerende functie ten behoeve van de leiding ver-  
vullen en in feite doet hij dat in zeer vele gevallen ook.

d. *Statutory audit*: „..... primarily an audit under the Companies  
Act 1948, but most of the notes apply also to audits under other statutes,  
for example the audit of nationalized undertakings".

Strikt genomen duidt deze definitie op, wat wij noemen, de controle  
ten behoeve van het maatschappelijke (openbare of gesloten) verkeer.  
Uit wat volgt blijkt echter tevens bedoeld te zijn: de controle door een  
openbare (externe) accountant: het eigenlijke onderwerp heeft trouwens  
betrekking op „Field of relationship-" en „Co-operation between statu-  
tory and internal auditor". In feite worden de begrippen controle t.b.v.  
het verkeer en controle door een openbare accountant vereenzelvigd. Hier-  
mede wordt stilzwijgend bevestigd, dat alleen de externe accountant de  
controlefunctie t.b.v. het verkeer kan uitoefenen, een beginsel, waar-  
mede wij het eens kunnen zijn.

Het tweede gedeelte van de „Notes" heeft betrekking op de verhou-  
ding tussen de externe en de interne accountant.

Geconstateerd wordt, dat beide functionarissen „operate largely in the  
same field", omdat beider arbeid is gericht op de vaststelling, dat er een  
goede interne controle („internal check"! ) en een goede administratie is,  
terwijl ook hun arbeid grotendeels dezelfde is: „examination of the sys-  
tem of internal check, examination and checking of accountaning re-  
cords and statements, verification of assets and liabilities, observation,  
enquiry, statistical comparisons and ..... other measures .....".

Er zijn echter „fundamental differences", gelegen in:

a. *De omvang van de taak* („scope").

„The extent of the work undertaken by the internal auditor is deter-

mined by the management whereas that of the statutory auditor arises from the responsibilities placed on him by statute".

b. *Het doel van de contrôle („Approach“).*

„The internal auditor's approach is with a view to ensuring that the accounting system is efficient ..... The statutory auditor's approach, however, is governed by his duty to satisfy himself that the accounts to be presented to the shareholders show a true and fair view ....."

Het doel van de externe accountantscontrole wordt hier en onder c. beperkter omschreven dan in de hiervoren vermelde definitie van de „Statutory audit“; aan te nemen is echter, dat het gestelde mutatis mutandis ook van toepassing is op „audits under other statutes“.

c. *De functionele positie („Responsibility“).*

„The internal auditor's responsibility is to the management whereas the statutory auditor is responsible directly to the shareholders. It follows that the internal auditor, being a servant of the company, does not have the independence of status which the statutory auditor possesses“.

Opgemerkt zij, dat het woord „responsibility“ eigenlijk verkeerd gekozen is, aangezien het een aansprakelijkheid, als een zelfstandige factor van de functie, impliceert (deze bestaat niet). De eerste zin is feitelijk overbodig; voorzover de daarin vervatte uitspraak iets betekent, volgt zij reeds uit b. De kern ligt in de tweede zin, waarin de onafhankelijkheid van de externe accountant en de afhankelijkheid van de interne accountant wordt beklemtoond; dit laatste volgt echter reeds uit a).

Het derde gedeelte van de „Notes“ bevat de conclusies t.a.v. de mogelijke samenwerking („Co-operation“) tussen de externe en de interne accountant.

Ik stel de laatste conclusie der „Notes“ voorop, omdat deze meer het karakter heeft van een beginselverklaring:

„The statutory auditor cannot in any circumstances divest himself of the responsibilities laid on him by statute“.

Dit zeer belangrijke en m.i. juiste uitgangspunt kan worden geacht alle concrete uitspreken omtrent de samenwerking te beheersen.

Uit de gelijkheid (grotendeels) van de taak van de interne en externe accountant volgt, dat „without co-operation between them there could be unnecessary duplication work“. M.a.w. men vraagt zich af: t.a.v. welke onderdelen van de controle kan doublure worden vermeden en onder welke voorwaarden kan dit geschieden? Laatstgenoemd onderscheid wordt niet uitdrukkelijk gemaakt, doch is wel uit de tekst van de „Notes“ af te leiden.

1. *Welke onderdelen?*

Onder punt 11 der „Notes“ wordt gewezen op de mogelijkheid van wederzijdse adviezen. Dit raakt m.i. niet het streven naar vermindering van doublure. Dit geldt wel t.a.v. de onder punt 12 genoemde „Examples of specific ways in which the work of the two auditors may be coordinated“:

a. Bij het onderzoek naar de goede werking van de interne controle (internal check!) en naar de algemene betrouwbaarheid van de administratie kan de externe accountant voor een groot deel steunen op („rely ....."on“) de interne accountant.

b. Directe bijstand door de interne accountant te verlenen aan de externe accountant in de loop van het boekjaar, b.v. bij de kasopnemingen en bezoeken van filialen, hetzij door de interne accountant alleen, hetzij tezamen met de externe accountant.

c. Idem bij de balanswerkzaamheden, b.v. ten aanzien van saldobiljettencontrôle, de inventarisatie en „the preparation of audit working schedules required by the statutory auditor for his records (voorraaden debiteurenlijsten e.d.? R.).

2. Zeer belangrijk zijn de uit de „Notes” blijkende voorwaarden, waaronder deze samenwerking kan plaats vinden. Onder punt 12 wordt gesproken van „mutual assistance between the two auditors in the planning of their respective audits”. Overleg inzake de gezamenlijke opzet van de controle wordt dus noodzakelijk geacht. Er is echter meer: „Where the statutory auditor is satisfied that the internal auditor has *adequately* covered part of the work which the statutory auditor would otherwise do, he may be able to reduce the extent of his examination of detail”. Hieraan wordt toegevoegd, dat de interne accountant zijnerzijds achterwege kan laten die gedeelten, van de controle, „which the statutory auditor considers he must make in any event”.

Aan te nemen is dus, dat de externe accountant uiteindelijk bepaalt, (voorzover er wordt samengewerkt) wat en hoe de interne accountant zal controleren. Dit laatste wordt niet in strijd geacht met de nog eens uitdrukkelijk gestelde ondergeschiktheid van de interne accountant aan de leiding van het bedrijf (13):

„The internal auditor's responsibility is to the management and he is in no sense a servant of the statutory auditor”.

De nuchtere conclusie is: „..... that the extent to which the internal auditor can so (arrange his work as to) be of specific assistance to the statutory auditor will depend upon decisions of the management on the scope of the internal audit and the number of staff employed thereon”.

Dus: de externe accountant stelt als onafhankelijk vakman zijn eisen met betrekking tot de arbeid van de interne accountant; de leiding kan beslissen of zij deze eisen zal aanvaarden en wanneer zij dat niet doet, zal de externe accountant zijn controle verrichten zonder op de controle van de interne accountant te steunen.

Behalve zijn bemoeienis met het controle-programma van de interne accountant, zal de externe accountant „consistently with his statutory responsibilities” het volgende moeten doen (14):

a. „..... examine the internal audit programmes, working papers and reports (hier wordt nog eens met andere woorden bevestigd, hetgeen hiervoren is aangenomen, dat de externe accountant uiteindelijk en tot in detail bepaalt, wat en hoe de interne accountant zal controleren) and ..... make such tests, as he thinks fit, of the work done by the internal auditor.

Het laatstgenoemde — de aanvullende steekproefcontrole — kan in overeenstemming worden geacht met artikel 7, lid 2, van het Reglement van Arbeid en de toelichting daarop („eigen aanvullend onderzoek ..... ter opheffing van eventuele leemten ..... maar ook ..... teneinde zich te kunnen vergewissen omtrent de wijze, waarop het onderzoek is verricht”).

b. „(Judgement about) the experience and *qualifications* of the chief internal auditor and his staff and the character of their reports”.

Anders dan in Nederland worden de kwalificatie-eisen niet formeel verbonden aan het lidmaatschap van een of meer accountantsverenigingen (Verg. art. 7 R.v.A.).



c. „(Judgement about) the authority vested in the chief internal auditor and *the level of management* to which he is directly responsible”.

M.i. is deze laatste eis te ruim gesteld. Waar de beslissing omtrent de samenwerking afhankelijk is van de (opperste) leiding, moet de interne accountant ook direct en uitsluitend onder die leiding gesteld zijn, en wel als een overigens onafhankelijke staffunctionaris.

Echter deel ik niet de opvatting, vermeld in het Maandblad „Accountancy” October 1953 van The Society of Incorporated Accountants (blz. 313/314), dat „The Institute's Notes appear to be written mainly with the larger public companies in mind — companies whose internal auditors have direct acces to the Boards (Commissarissen)”, terwijl „in many smaller concerns, their internal auditors are usually responsible to the secretaries (directie) of the companies”. Volgens Accountancy heeft in het laatste geval „the internal auditor (has) not complete independence of action — even though in practice the company secretary may very infrequently intervene. In these circumstances, ..... the statutory auditor ..... would not normally ..... restrict his own audit solely because some parts of it had been covered by the internal auditor”.

Door te stellen, dat de interne accountant moet rapporteren aan de commissarissen, wordt m.i. aan het onderhavige vraagstuk zijn eigenlijke inhoud ontnomen: in dat geval staat de „interne” accountant functioneel gelijk met de externe accountant. Het vraagstuk, waarvoor de Notes een oplossing geven, heeft juist betrekking op het geval, dat de interne accountant wél functioneel afhankelijk is van de leiding.

Concluderende meen ik, dat het standpunt van het Institute inzake de vraag, of en in hoeverre de externe accountant op de controle van de interne accountant mag „steunen” (in die zin, dat eerstgenoemde bepaalde gedeelten van zijn taak achterwege laat), formeel ongeveer in overeenstemming is met het standpunt van het N.I.v.A.

Hoever dat steunen nu in detail zal mogen gaan, blijkt niet voldoende uit de Notes, om een vergelijking te kunnen trekken. Wat dat betreft zijn echter in Nederland verschillende stromingen te onderkennen, zodat een vergelijking ook om deze reden onder de huidige omstandigheden niet mogelijk zou zijn. Bovendien staat niet tot in bijzonderheden vast, welke taak de Engelse externe accountant tot de zijne rekent, indien hij niet op de interne accountant steunt.

---

## DE ENGELSE ACCOUNTANT EN HET PROSPECTUS

door A. R. Overbeek

Sedert 1942 doet het Institute of Chartered Accountants in England and Wales aan leden en andere belangstellenden aanbevelingen uitgaande betreffende de behandeling van actuele problemen bij de verslaglegging van maatschappijen. De jongste van deze serie „Recommendations on Accounting Principles”, no. XVI, dateert van November 1953<sup>1)</sup> en is getiteld:

„Accountants reports for prospectuses: Adjustments and other matters”.

<sup>1)</sup> Zie „The Accountant” van 21 November 1953.