

EEN KERNVRAAGSTUK VAN DE LEER DER ACCOUNTANTSCONTROLE (I)

door J. H. Blokdijk

1 Inleiding

Het gouden jubileum van dit blad is voor de redactie aanleiding geweest een aantal vooraanstaande beroepsgenoten te stimuleren tot het schrijven van fundamentele artikelen over het accountantsberoep. Bij deze gelegenheid hebben J. A. Burggraaff, A. L. Westers, H. H. J. Nordemann en J. P. van Rossem belangwekkende beschouwingen gewijd aan een aantal onderwerpen binnen het raam van de „Methoden en middelen van accountantscontrole” (maart, april 1974).

Hiermede werd een nieuw hoofdstuk toegevoegd aan de Hoekse en Kabeljauwse twisten van het beroep, welke zich afspelen over de vraag welke de invloed moet zijn van de interne - in het bijzonder de administratieve - organisatie op de controlemaatregelen van de accountant die belast is met de controle van de jaarrekening. Aangezien de discussie over dit kernvraagstuk van de controleleer nog altijd niet tot een voor ieder bevredigende conclusie had geleid, kon de redactie nauwelijks een beter initiatief nemen; dit te meer omdat het onderwerp reeds een aantal jaren wat op de achtergrond was geraakt, behoudens een korte herleving van de interesse naar aanleiding van de openbare les van Westers (1968) en de Voorjaarsconferentie 1969 van het N.I.v.R.A. (verslag Krikke, 1969).

Aan het slot van zijn artikel van april 1974 in dit blad meent H. H. J. Nordemann dat de zozeer in antitheses gevatte discussies over controletechnieken de „state of the art” waarschijnlijk onvoldoende tot uitdrukking hebben gebracht. Het lijkt mij daarom dat de discussie thans minder gediend is met een kritische bespreking van de omvangrijke literatuur en alle daarin gegeven argumenten; een dergelijke beschouwing zou onvermijdelijk een polemisch karakter krijgen. In dit artikel is een poging gedaan om - in navolging van J. W. Pon (1961) - het gehele vraagstuk systematisch opnieuw te behandelen, waarbij referenties aan de literatuur beperkt zijn tot hetgeen thans in de discussies nog een rol speelt.

Goede overzichten van de ontwikkeling van de gedachten zijn overigens te vinden in de artikelen van G. L. Groeneveld in het Handboek Accountancy, en van L. van Kampen in dit blad (januari 1974), alsmede in de vier in de aanvang van dit hoofdstuk genoemde beschouwingen, met name in die van J. A. Burggraaff.

2 De jaarrekening en de functie van de accountant

Het vraagstuk waaraan deze beschouwing gewijd is betreft niet in de eerste plaats de functie van de accountant in de relatie onderneming - maatschappij, doch veeleer de taak, waarvan de accountant zich dient te kwijten om deze functie te vervullen. Voor het goede begrip is het echter dienstig vooraf in het kort de betekenis van de functie voor de taak te schetsen.

De onderneming die zijn jaarrekening aan derden overlegt, treedt op bijzondere wijze in het maatschappelijk verkeer. Immers, een jaarrekening is naar zijn aard een verantwoordings-, en wel van de ondernemingsleiding over het gevoerde beheer. Deze verantwoording wordt afgelegd door mededeling van de financieel-economische uitkomsten.

Nu behoort het tot het wezen van een verantwoording, dat deze gecontroleerd kan worden; anders is het niet meer dan een vrijblijvend bericht. De eis van controleerbaarheid is van essentiële betekenis; overigens is deze zeer goed te rijmen met de nog nader te formuleren eis welke ten behoeve van de ondernemingsbesturing aan de daartoe benodigde informatie te stellen valt. Dit zal in hoofdstuk 3 verder worden uitgewerkt.

De controle van de jaarrekening is in vele gevallen door belanghebbenden toevertrouwd aan een onafhankelijke deskundige, de accountant. De aanvaarding van deze functie wekt verwachtingen; wat betekenen deze voor de accountant?

Dit is het meest principieel benaderd door Th. Limperg Jr. Het is nuttig hier te wijzen op een hardnekkig misverstand: de leer van Limperg is *niet* de leer van het gewekte vertrouwen, doch die van de rationele verwachtingen. Helaas heeft Limperg zelf meegewerkt aan dit misverstand. In 1932-1933 heeft hij in zijn in dit blad gepubliceerde artikelenreeks aangetoond, dat het niet ging om het *feitelijk* in de maatschappij bestaande, gewekte vertrouwen, maar om *redelijke* eisen die aan de functie te stellen zijn. Deze artikelenserie, waarin hij de *verstandige* leek introduceerde, gaf hij tot titel: „De accountant en de leer van het *gewekte* vertrouwen”. Het is te betreuren dat een onjuiste term hierdoor levensvatbaarheid behield.

Dit verschil in terminologie is ook thans nog van betekenis. Af en toe wordt nog bepleit om dat feitelijk levende, gewekte vertrouwen door publicaties van beroepszijde zodanig te wijzigen, dat dit vertrouwen de door de desbetreffende accountants voorgestane controlemethoden zou dekken. Misschien zou onze beroepsorganisatie meer aan voorlichting moeten doen, maar dan niet om het maatschappelijk verkeer naar ónze hand te zetten. Wij moeten duidelijk maken wat vanuit *maatschappelijk* standpunt gezien redelijkerwijs van ons verwacht kan worden.

Met betrekking tot de term „vertrouwen” geeft Limperg in een naschrift bij een artikel van L. H. Belle uit 1940 aan, dat dit niet ethisch geïnterpreteerd moet worden: het gaat niet om het *subjectieve vertrouwen* in de *persoon* van de accountant, doch om de *objectieve verwachtingen* ten aanzien van zijn *arbeid*.

Welke verwachtingen kunnen belanghebbenden buiten de onderneming nu redelijkerwijze koesteren ten aanzien van een door een accountant goedgekeurde jaarrekening? Allereerst uiteraard de verwachting die wordt gewekt door de letterlijke tekst van de verklaring, nl. dat die jaarrekening een getrouw beeld geeft van de financiële positie en van de resultaten, hetgeen o.a. inhoudt dat de in de jaarrekening opgenomen cijfers binnen redelijke grenzen juist zijn. Welke al dan niet rationele verwachtingen men belanghebbenden buiten de onderneming verder ook toeschrijft, de belangrijkste is die omtrent het getoonde beeld. En daarom vormen de feitelijke gegevens in de jaarrekening het primaire controle-object van de accountant.

3 Achtergronden van het vraagstuk

Zoals reeds gezegd legt de ondernemingsleiding over het gevoerde beheer verantwoording af door overlegging van de jaarrekening, waarin de relevante informatie over de financieel-economische aspecten van het ondernemen gedurende de verslagperiode is samengevat. Hierop dient de accountant zijn controle-arbeid te richten. Om tot een analyse van de controletaak te komen moet eerst worden vastgesteld welke functie deze informatie in de onderneming vervult.

In het eerste hoofdstuk van zijn boek „Leer van de administratieve organisatie” vestigt R. W. Starreveld de aandacht op de betekenis, die de cybernetica heeft voor de grondslagen der bestuurlijke informatieverzorging. De cybernetica of stuurkunde is een nog jonge wetenschap, welks beoefenaren hebben aangetoond dat het stuurproces niet alleen bij het gebruik van voertuigen, doch bij zeer vele levensverrichtingen en activiteiten een rol speelt. Het stuurproces is in de cybernetica geanalyseerd als een voortdurende kringloop van de volgende handelingen:

- de waarneming van de gevolgde koers;
- de toetsing van de gevolgde aan de gewenste koers;
- de beoordeling van de afwijking, en
- (indien nodig) de opheffing van de afwijking door een hieraan tegengestelde koerscorrectie (de zgn. tegenkoppeling of „negative feedback”).

Een dergelijke kringloop speelt zich ook af bij het besturen van een onderneming. Het bepalen van de gewenste koers behoort, naast de opbouw van een voor het ondernemingsdoel adequate organisatie, tot de taak van de leiding, doch deze kan daarmee niet volstaan. De feitelijke koers, de gang van zaken, wordt immers mede bepaald door allerlei onvoorspelbare storende verschijnselen en invloeden. Een van de grote verdiensten van de cybernetica is, dat wetenschappelijke aandacht is gegeven aan het onvermijdelijk optreden van dergelijke invloeden, die in andere wetenschappen noodzakelijkerwijs vaak buiten beschouwing worden gelaten („ceteris paribus”). Het is duidelijk, dat deze verschijnselen ook in de onderneming voortdurende waarneming van de feitelijke gang van zaken en toetsing hiervan aan de gewenste ontwikkeling noodzakelijk maken.

Laatstgenoemde twee handelingen behoren in een onderneming tot de functie van het „administreren”, door Starreveld gedefinieerd als „het systematisch verzamelen, vastleggen, verwerken en verstrekken van informatie ten behoeve van het besturen en doen functioneren van een huishouding en ten behoeve van de verantwoording die daarover moet worden afgelegd” (Starreveld, 1962, pag. 15).

Als alternatieve benaming voor dit begrip geeft Starreveld: *bestuurlijke informatieverzorging*; daarmee accentueert hij de primaire functie van de administratie.

Nu omvat het besturen van een onderneming verrichtingen van allerlei aard, die - in grote lijnen - zijn te onderscheiden in het vaststellen van het beleid enerzijds en het leiden van de uitvoering van dit beleid anderzijds. Voor beide functies kan de administratie als instrument dienen, zij het in sterk verschillende mate.

De beleidsbepaling geschiedt voor een belangrijk deel op basis van gegevens over verschijnselen buiten de onderneming; deze kunnen vaak niet of nauwelijks door de ondernemingsleiding worden beïnvloed. Hiervan moet uiteraard wel worden vastgesteld of zij de veronderstellingen waarop het vigerende beleid is gebaseerd niet aantasten. De administratie kan een belangrijk hulpmiddel zijn om de mogelijke gevolgen van dergelijke verschijnselen voor de onderneming kwantitatief te benaderen, en daardoor eventueel tot beleidsaanpassingen te komen. Maar de belangrijkste externe gebeurtenissen komen vaak onverwacht, en hun betekenis voor de onderneming is dikwijls niet onmiddellijk te voorzien; hierdoor zijn zij moeilijk in te passen in de systematiek van een administratie.

Anders ligt de situatie bij het leiden van de beleidsuitvoering: uit het vastgestelde beleid vloeien de normen voort, waaraan de feitelijke gang van zaken getoetst moet worden. In een goed systeem van informatieverzorging zijn deze beide elementen volledig geïncorporeerd.

In het vervolg van dit betoog beperk ik mij tot de administratie ten behoeve van het leiden van de uitvoering van het vastgestelde beleid. Deze beperking vloeit niet in de eerste plaats voort uit het feit dat de administratie voor de beleidsbepaling een andere betekenis heeft dan voor de beleidsuitvoering; belangrijker is dat de verantwoording, waarover de accountant tot een oordeel moet komen, in de huidige maatschappijvorm primair de *uitkomsten* van het gevoerde beleid omvat, en niet het *beleid* zelf. De basis voor deze verantwoording ligt dan ook in dat deel van de administratie, dat ten dienste staat van de leiding der beleidsuitvoering.

Het verschaffen van gegevens voor de verantwoording is weliswaar een essentiële, doch niet de primaire functie van deze administratie; deze is, conform de cybernetische gedachte: het waarnemen van de feitelijke gang van zaken en het toetsen hiervan aan de uit het vastgestelde beleid voortvloeiende normen, teneinde zinvol ingrijpen mogelijk te maken. Hieruit zijn de eisen af te leiden, die aan de op te leveren informatie te stellen vallen.

De vaststelling van de aard en de oorzaak van de uit die informatie blijken- de afwijkingen tussen de beleidsnormen en de realiteit is van groot belang, omdat hierop bestuursbeslissingen gebaseerd moeten kunnen worden. Die afwijkingen kunnen velerlei oorzaken hebben: gewijzigde externe omstandigheden, denkfouten bij de beleidsbepaling, foutieve interpretatie van ervaringsgegevens uit het verleden, inefficiency bij de uitvoering enz.; vaak is er sprake van een complex van factoren. De eventueel noodzakelijke corrigerende maatregel kan daarom niet, zoals bij het besturen van een voertuig, rechtstreeks worden afgeleid uit de gewenste en de waargenomen koers; daartoe is een soms diepgaande analyse nodig van de verschijnselen die het gebeuren in en om de onderneming beïnvloeden. Dus moet de desbetreffende informatie zó ter beschikking komen dat deze een analyse van de oorzaken der afwijkingen tussen norm en werkelijkheid toelaat.

Deze conclusie is van principiële betekenis en geldt niet alleen voor de informatie waaruit de jaarrekening wordt samengesteld, doch ook voor de interne berichtgeving aan alle niveaus van leiding. Daarom wordt met nadruk nogmaals gesteld: wil de administratie als instrument ten behoeve van de

besturing van de onderneming doeltreffend kunnen functioneren, dan dient een snelle analyse der ten behoeve van de beleidsuitvoering geproduceerde informatie mogelijk te zijn.

Dit is geenszins in tegenspraak met de in hoofdstuk 2 geponeerde eis dat de verantwoording controleerbaar moet zijn; integendeel, de aanwezigheid van mogelijkheden tot analyse bevordert de controleerbaarheid in hoge mate. In hoofdstuk 6 zal worden besproken op welke wijze de accountantscontrole hierdoor beïnvloed wordt. Thans dient het betoog eerst in een andere richting voortgezet te worden.

In de aanvang van dit hoofdstuk is terloops opgemerkt dat naast de beleidsbepaling ook de opbouw van een voor het ondernemingsdoel adequate organisatie tot de taak van de leiding behoort. Die organisatie dient te voldoen aan eisen van velerlei aard: het te creëren geheel van structuren en procedures moet o.m. doeltreffend, doelmatig en legaal zijn, sociaal functioneren, en - last but not least - voor de leiding beheersbaar blijven. Op dit laatste aspect richt zich de interne controle.

Dit begrip staat centraal in de discussie, die de aanleiding tot deze beschouwing vormt, en daarom is het gewenst het wat nader te concretiseren. Interne controle heeft ten doel de leiding in staat te stellen een organisatie te (blijven) beheersen. Omdat beheersing door de leiding van wezenlijke betekenis is voor het doelgerichte functioneren, speelt interne controle een essentiële rol overal waar in een organisatie scheiding van leiding en uitvoering optreedt. Opgemerkt zij, dat „beheersen” méér omvat dan het hiervóór beschreven „sturen”; er zijn nog andere mogelijkheden van interne controle. Daaraan zal in het vervolg van dit artikel dan ook nadere aandacht geschonken worden.

Het is duidelijk dat de informatie, die ten behoeve van de beleidsuitvoering wordt geproduceerd een zeer belangrijk middel van interne controle is. Maar om bij het „sturen” de informatie met vrucht te kunnen gebruiken, dient de ondernemingsleiding zekerheid te hebben dat deze voldoende betrouwbaar is. Dit betekent dat ook bij de informatieverzorging interne controle onontbeerlijk is; dit geldt niet alleen voor de *verwerking* van gegevens, maar ook voor de eerste *vastlegging* van de relevante transacties en gebeurtenissen.

De verantwoording, waarover de accountant een oordeel moet geven, wordt voor een belangrijk deel samengesteld uit informatie die de ondernemingsleiding hanteert bij het besturen van de onderneming. Deze informatie is dan ook in het algemeen onderworpen geweest aan interne controle. Over de betekenis, die aan dit feit gehecht kan worden voor de controle-arbeid van de accountant, bestaat nu al enige tientallen jaren het in de aanvang van dit artikel gereleveerde verschil van inzicht.

Dit betreft de vraag wat bij de accountantscontrole voorop dient te staan: „eigen actie” of „onderzoek van systeem en werking der interne controle”. Zonder op de nuances van de verschillende opvattingen in te gaan zou gesteld kunnen worden dat men in de laatste jaren in zoverre nader tot elkaar lijkt te zijn gekomen dat aan beide elementen een belangrijke plaats wordt ingeruimd. Deze toenadering is echter ten dele schijn, omdat de inhoud die aan

bovengenoemde begrippen gegeven wordt, nogal varieert. Voor een zuivere discussie lijkt het mij noodzakelijk het verschil tussen de twee benaderingswijzen principiëel als volgt vast te stellen: „eigen actie” is rechtstreeks gericht op de te onderzoeken informatie, „onderzoek van systeem en werking der interne controle” op de wijze waarop de informatie tot stand gekomen is. Het verschil van inzicht heeft betrekking op de conclusies die men uit het onderzoek van met name de werking der interne controle mag trekken.

Nu is de term „onderzoek van de werking van de interne controle” weinig gelukkig, omdat deze de indruk wekt dat een afzonderlijke conclusie noodzakelijk is over de mate waarin oorspronkelijk in het basismateriaal aanwezige gebreken niet door de interne controle zijn ondervangen; dit zou, zoals Van Heerden (1961) aantoot, vaak een zeer omvangrijk onderzoek vergen. Dit toerekeningsvraagstuk is echter, ook voor de accountant, van ondergeschikte betekenis: het gaat erom of de administratieve organisatie als geheel, dus inclusief interne controle, betrouwbare informatie oplevert. Dit is een van de redenen waarom het onjuist is te stellen dat interne controle het object van accountantscontrole is (Wisse, 1954).

De kern van het meningsverschil ligt echter dieper. Het komt mij voor dat het zo hardnekkig stand houdt, omdat onvoldoende onderscheid gemaakt is in de wijze waarop interne controle zich manifesteert in de verschillende fasen van de informatieverzorging. Daarom wil ik afzonderlijke beschouwingen wijden aan:

- a. interne controle op transacties en gebeurtenissen,
- b. interne controle op de gegevensverwerking, en
- c. de informatie als middel van interne controle.

Interne controle kan op nog een andere wijze plaatsvinden, nl. in verband met tot interne accountantscontrole. Dit roept voor de openbare accountant vraagstukken op van geheel andere aard, die buiten het bestek van dit artikel vallen. Het fungeren van een interne accountant doet de thans aan de orde zijnde problemen niet verdwijnen; het is dan echter niet in de eerste plaats de externe, doch de interne accountant die er mee geconfronteerd wordt. Deze werkt immers in principe met dezelfde technieken als zijn externe collega.

4 Interne controle op transacties en gebeurtenissen

Als de ondernemingsleiding een doelmatige beheersing van het bedrijfsgebeuren nastreeft, dan zijn bij het totstandkomen van transacties en het plaatsvinden van gebeurtenissen die op enigerlei wijze in de jaarrekening verwerkt moeten worden, maatregelen voorgeschreven die o.m. ten doel hebben een correcte eerste vastlegging te verzekeren. Deze interne controle is in overwegende mate ingeweven in de gehele opzet van structuren en procedures, en kan daaruit veelal niet losgemaakt en afgezonderd worden; interne controle is vaak slechts één facet van procedures die ook andere doeleinden dienen. In een goede organisatie kunnen vele gebeurtenissen niet plaatsvinden zonder door maatregelen, die mede een controlekarakter hebben, te zijn beïnvloed.

Wat betekent deze interne controle nu voor de accountant? Hier wordt

hij geconfronteerd met het feit dat interne controle veel verder reikt dan accountantscontrole ooit zal kunnen.

Ter adstructie hiervan diene als voorbeeld een inkoopfactuur voor technisch gereedschap, die direct ten laste van het resultaat wordt geboekt; aangenomen wordt, dat dit onder de geldende kwantitatieve verhoudingen een aanvaardbare gedragslijn is. Bij een goede organisatie wordt op deze factuur een blokstempel geplaatst, waarin door employé's van de onderneming wordt geparafeerd voor de uitvoering van een aantal handelingen. De accountant kan nu voor wat betreft de ontvangst van het materiaal vaststellen dat een bevoegde hiervoor geparafeerd heeft. Hij kan echter niet zelf constateren of inderdaad gereedschap van de gefactureerde kwaliteit ontvangen is: er kan samenspanning met of onachtzaamheid van de leverancier in het spel zijn. Evenzo met betrekking tot de prijs; zelfs al wordt een kopiebestelbon aan de factuur gehecht, dan kan de accountant niet vaststellen of die prijs inderdaad de juiste is: er kan een zgn. kick-back in begrepen zijn. Ook door het raadplegen van een prijscourant van de leverancier komt hij dit lang niet altijd op het spoor. De accountant mist de technische, resp. commerciële kennis om deze gegevens effectief te controleren.

Voorts kan de accountant niet constateren of het gereedschap inderdaad in het bedrijf gebruikt, dan wel bijv. voor persoonlijke doeleinden van de werknemers aangewend is. Om dit te controleren zou hij bij voortduring in het bedrijf aanwezig moeten zijn, en dit ligt buiten de grenzen van de techniek der accountantscontrole.

Het betreft hier dus twee typen van interne controlematregelen, die door de accountant niet herhaald kunnen worden. A. M. van Rietschoten (1954) noemt dit: elementen van interne controle die:

- een technische deskundigheid vereisen die de accountantscontrole niet hanteert, of
- verder reiken dan de techniek der accountantscontrole toelaat.

In deze gevallen komt de accountant weinig verder dan de waarneming van de uiterlijke kentekenen van interne controle, zoals parafen enz. En hier, waar de accountant aan de grens van zijn mogelijkheden is gekomen, verliest het door A. Mey (1936) geïntroduceerde onderscheid tussen *steunen op* en *gebruik maken van* interne controle zijn zin: de accountant heeft geen keus, hij moet op deze punten *steunen op* de interne organisatie. Van Kampen (1974) wijst erop, dat Mey dit zelf ook onderkende, hetgeen echter weinig aandacht getrokken heeft.

Deze conclusie werpt ook een zeker licht op de betekenis van het „onderzoek naar de werking van de interne controle” op dit punt: voor zover immers de interne controle buiten het bereik van de accountantscontrole ligt, kan de accountant die werking niet toetsen, ook niet steekproefsgewijs. Bij de totstandkoming van transacties en het plaatsvinden van relevante gebeurtenissen ligt een belangrijk deel van de interne controlematregelen buiten het terrein van de accountant, met name de maatregelen die de volledigheid van de eerste vastlegging van transacties en gebeurtenissen dienen te verzekeren. Daarom is de waarde van vorengenoemd onderzoek dienovereenkomstig beperkt.

Welke plaats neemt deze interne controle dan wel in de accountantscontrole in? Wanneer men iets controleert, controleert men ook ergens mee; controle is toetsing aan iets dat als maatstaf, als bewijsstuk aanvaard wordt. En om nu even bij het bewijsbegrip te blijven: in vooroorlogse opvattingen was het enige aanvaardbare bewijsstuk het externe document, en wel op grond van het feit dat het van buiten de onderneming kwam. Die opvatting wordt thans enerzijds te ruim en anderzijds te eng geacht.

Het zonder meer accepteren van externe documenten is naïef: hiervoor is reeds de kick-back ter sprake gebracht, maar ook buiten het criminele vlak is het duidelijk dat niet alleen de cliënt maar ook diens leverancier fouten kan maken. Interne controle is dus noodzakelijk: het externe document heeft pas bewijskracht wanneer het na interne controle als zodanig goedgekeurd is. De bewijskracht steunt in dit geval op twee pijlers die beide onmisbaar zijn (Westers, 1968).

En dit betekent dat „eigen actie” en „onderzoek naar de werking der interne controle” bij de controle met bewijsstukken *niet* twee wezenlijk verschillende doeleinden dienen. De „eigen actie” *omvat* immers een onderzoek naar de werking der interne controle, voor zover deze door de accountant geconstateerd kan worden. Het oordeel over de interne controle wordt juist *dóór* de „eigen actie” verkregen!

Anderzijds is de vooroorlogse opvatting te eng genoemd. Dit slaat op die gevallen, waarin men redelijkerwijs geen externe bewijsstukken kan verwachten, zoals bij creatieregisters en bij kostendeclaraties van personeel der onderneming. Hier wordt de bewijskracht in overwegende mate ontleend aan maatregelen van interne controle; de accountant zal dit moeten aanvaarden.

Dat betekent niet, dat hij nu ten aanzien van de interne controle even kritiekloos moet staan als vroeger ten opzichte van externe stukken. Integendeel, de accountant moet zich *vóór* zijn onderzoek van de cijfers een oordeel vormen of de interne organisatie voldoende waarborgen, voldoende bewijskracht biedt om documenten, die door de organisatie goedgekeurd zijn, bij zijn controle te aanvaarden. Daartoe onderzoekt hij de opzet van de organisatie, en beoordeelt daarbij het systeem van de daarin ingeweven interne controle. Het „onderzoek naar het systeem van interne controle” heeft dus een belangrijke plaats in de controle.

Bij deze beoordeling zijn slechts twee uitspraken mogelijk: men aanvaardt de in de structuren en procedures ingeweven interne controle als voldoende, of men verwerpt deze als zodanig. Indien de accountant het systeem van interne controle op goede gronden aanvaardt, dan geldt bij het falen hiervan het axiomatisch voorbehoud, voor zover de werking niet te controleren is; de consequentie van verwerping is, dat men moet overwegen of men nog wel tot een oordeel over de jaarrekening kan komen. De controle *uitbreiden* is immers dan *geen* zinvol alternatief: als de interne controle buiten bereik der accountantscontrole ligt, helpt *méér* controleren ook niet. Vorenbedoelde uitspraak kan reeds worden gedaan voordat met de controle van de verantwoording een aanvang wordt gemaakt.

Overigens ben ik van mening dat nog niet veel studie is gemaakt van vorengenoemde „goede gronden”, de voorwaarden die voor aanvaarding van

het systeem vervuld moeten zijn; in de Nederlandse literatuur vindt de accountant bij deze beslissing weinig steun. Westers (1974, pag. 95) stelt dat een goedkeurende verklaring mogelijk is „zodra sprake is van het in voldoende mate aanwezig zijn van op functiescheiding gebaseerde aantekeningen”. Ik vraag me af of de scheiding van registratiefuncties voldoende is; de scheiding van beheers- en bewaringsfuncties lijkt me van meer wezenlijke betekenis. Dit vraagstuk verdient nadere uitwerking.

Thans dient evenwel nog een principiële vraag te worden behandeld. In het voorgaande zijn twee grenzen aan de techniek der accountantscontrole ter sprake geweest en als gegeven aanvaard. De taak van de accountant is echter, ook in dit artikel, steeds benaderd vanuit de rationele verwachtingen van belanghebbenden buiten de onderneming. Zijn de genoemde beperkingen nu met deze verwachtingen te rijmen?

Onbepaalde verwachtingen zijn irrationele verwachtingen, maar de onvermijdelijke beperkingen moeten op zichzelf redelijk zijn. De verwachtingen van belanghebbenden buiten de onderneming zijn naar mijn mening eerst redelijk te achten indien zij naar de volgende drie aspecten een begrenzing kennen:

- a. de deskundigheid van de accountant;
- b. de aard van accountantscontrole;
- c. de kosten van de controle.

ad a. De deskundigheid van de accountant

In de aanvang van dit hoofdstuk is gesproken over interne controlemaatregelen, die een technische deskundigheid vereisen die de accountantscontrole niet hanteert. De vraag is: waarom hanteert de accountant deze deskundigheid niet? Is deze beperking redelijk tegenover belanghebbenden buiten de onderneming?

Er bestaat een rationele behoefte aan een onafhankelijk oordeel over de in het maatschappelijk verkeer gebrachte jaarrekeningen. Dit oordeel wordt echter niet van een willekeurige algemeen ontwikkelde persoon gevraagd, doch men kiest daarvoor een gespecialiseerd deskundige, omdat in de loop der jaren duidelijk geworden is dat de kennis en kunde, welke noodzakelijk is voor de controle van financieel-economische verantwoordingen, boven de normale algemene ontwikkeling uitgaan. Het is bovendien een bekend ervaringsfeit dat een specialistische opleiding op hoog niveau een zodanig beslag op de persoon legt, dat deze op andere kennisgebieden veelal weinig verder komt dan hetgeen onder een goede algemene ontwikkeling begrepen geacht mag worden.

In de keuze van een gespecialiseerd deskundige zien belanghebbenden buiten de onderneming dus impliciet af van de eis van meer dan globale kennis op andere gebieden dan die onderdelen der bedrijfseconomie die beheerst dienen te worden om een oordeel te geven over verantwoordingen van financieel-economische aard. Het komt me daarom voor dat een beperking van de reikwijdte der controle op dit punt redelijk is te achten. Uiteraard dient de accountant zich bij de door hem gecontroleerde bedrijven wel de algemene

technische en commerciële kennis eigen te maken die ieder kritisch waarnemend en denkend mens zich in zijn positie kan verwerven.

ad b. De aard van accountantscontrole

Moeilijker ligt de analyse met betrekking tot de tweede in de aanvang van dit hoofdstuk besproken beperking, nl. die welke optreedt waar de interne controle verder reikt dan de techniek der accountantscontrole toelaat. Deze omschrijving roept vragen op. Immers, wat belemmert de accountant hier verder te gaan? En is ook deze beperking, maatschappelijk gezien, rationeel?

Het antwoord op de eerste vraag is, dat verdergaande controle in deze gevallen de voortdurende aanwezigheid van de accountant of van zijn assistenten bij de desbetreffende functionarissen zou vereisen; deze zouden in de uitoefening van hun functie continu moeten worden waargenomen. Hier tegen is een groot aantal bezwaren aan te voeren: het gebrek aan technische deskundigheid zou dit toezicht in vele gevallen van twijfelachtige waarde doen zijn, en het is economisch nogal onereus. Voorts heeft een functie van een dergelijk permanent karakter de neiging deel van het systeem van de organisatie te gaan uitmaken, hetgeen op den duur de onafhankelijkheid van de accountant zou ondergraven. Maar het belangrijkste bezwaar is van meer principiële aard.

De accountantsfunctie is ontstaan toen de scheiding van eigendom en beheer van groeiende bedrijven noodzakelijk was geworden. Die scheiding houdt een delegatie in: het beheer wordt aan de ondernemingsleiding gedelegeerd. Delegatie verplicht de gedelegeerde tot het afleggen van verantwoording, en voor het onderzoek hiervan deden de eigenaren in toenemende mate een beroep op een onafhankelijke deskundige.

De aard van delegatie is door Deys (1963) op duidelijke wijze uiteengezet, o.a. door vergelijking met overdracht van werk. Bij dit laatste zijn zodanige uitvoeringsvoorschriften gegeven dat de uitvoerder geen vrijheid van handelen heeft. De vrijheid in de keuze der middelen om tot het doel te geraken is essentieel voor delegatie en onderscheidt deze van werkoverdracht; die vrijheid moet onvermijdelijk gegeven worden als het technisch niet mogelijk of economisch niet verantwoord is gedetailleerde uitvoeringsvoorschriften te geven, zodat moet worden volstaan met het stellen van het doel. De scheiding van eigendom en beheer is nu voortgekomen uit een dergelijke door de eigenaren gestelde technische onmogelijkheid of economische ondoelmatigheid, zodat aan de ondernemingsleiding die vrijheid van handelen, welke uiteraard is beperkt door statuten, wetten en andere maatschappelijke normen, onvermijdelijk toevalt.

Het complement van deze vrijheid van handelen is de verantwoordelijkheid voor de gevolgen hiervan. Daarover wordt achteraf verantwoording afgelegd, en op basis van de gepresenteerde uitkomsten wordt de delegatie al dan niet gecontinueerd. De belanghebbenden buiten de onderneming hebben geen voortdurende bemoeienis met het beheer, doch kunnen deze beperken tot een reactie wanneer uit de verantwoording blijkt dat de onderneming een ongewenste koers volgt. Delegatie en verantwoording vormen tezamen een

doelmatig cybernetisch patroon, dat een wezenlijk element is van onze huidige maatschappijvorm, en waarin de accountant een zinvolle plaats inneemt.

Voortdurend toezicht betekent nu een inbreuk op deze maatschappelijk doelmatige structuur. Het leidt onontkoombaar tot de overgang van verantwoordelijkheid naar de toezichthoudende instantie. De ondernemingsleiding kan deze verantwoordelijkheid echter niet afwentelen omdat deze een wezenlijk element van de delegatie vormt; de accountant kan de verantwoordelijkheid niet aanvaarden, omdat dit zijn onafhankelijkheid zou aantasten. Dit is de principiële reden waarom voortdurend toezicht door de accountant voor beide partijen onaanvaardbaar is; het maakt voor deze conclusie geen verschil of de onder toezicht te stellen functie in de onderneming door de leiding aan een uitvoerende functionaris is gedelegeerd of niet. De maatschappelijke functie van de accountant is de controle van de verantwoording, niet het toezicht op enig onderdeel van het beheer.

Ik ben mij ervan bewust dat vorenstaande uitspraken een oordeel inhouden over bepaalde vormen van de zgn. management audit. In sommige uitingen is de neiging te beluisteren om de wijze waarop de leiding zijn taak vervult aan het oordeel van de accountant te onderwerpen en hieromtrent - al dan niet expliciet - oordelen te geven aan belanghebbenden buiten de onderneming; dit geldt vooral, maar niet uitsluitend, voor de informatieverzorging. Uit het voorgaande moge blijken dat dit een wezenlijke wijziging zou zijn in de bestaande maatschappelijke structuur, omdat het strijdig is met het wezen van delegatie. Ik acht dit een maatschappelijk ongewenste ontwikkeling, en daarom meen ik dat in de toelichting bij de artikelen 13 en 14 van het ontwerp-G.B.R. (1973, pag. 22) terecht gesteld is „dat een accountantsverklaring, tenzij dit expliciet daarin is vermeld, geen grond geeft voor een conclusie ter zake van bijv. de kwaliteit van de leiding, de organisatie, de efficiëntie, de financiering of de (toekomstige) rentabiliteit”.

ad c. De kosten van de controle

In zijn meergenoemde artikelenreeks van 1932-1933 merkt Limperg op: „... eist het rationele handelen, dat het verkeer van de volkomen zekerheid zoveel prijs geeft, dat het resultaat der controle de kosten loont”. Dit wijst op de wenselijkheid van de afweging van het nut en de kosten der controle, hetgeen zeker ook maatschappelijk als rationeel mag worden aangemerkt.

Wat is echter het nut, het resultaat der controle? Niet het vinden van fouten, want het is belanghebbenden buiten de onderneming onverschillig hoeveel fouten de accountant heeft doen corrigeren voordat hij zijn goedkeuring aan de jaarrekening hecht. Het nut van de controle is het geven van zekerheid omtrent de getrouwheid van de verantwoording. Dit inzicht geeft al direct een aanwijzing voor de aard van de beperkingen die uit economische overwegingen kunnen worden aangebracht. De controle van de jaarrekening bestaat uit een keten van deelonderzoeken, die op elkaar aansluitende conclusies opleveren; de gehele zekerheid verdwijnt wanneer één schakel, een deelonderzoek, uit de controle wordt weggelaten. De beperking moet meer worden gezocht in de *omvang* waarin ieder deelonderzoek wordt uitgevoerd: de schakels moeten niet dikker zijn dan noodzakelijk is voor de gewenste

sterkte van de keten.

Op grond van een soortgelijke overweging is in het Interimrapport van de Subcommissie Steekproeven van de Commissie van Advies inzake Controlevraagstukken van het N.I.v.R.A. (1974) de statistische steekproef als controlemiddel aanvaard. Daarbij is bedacht, dat bij uitbreiding van een statistische steekproef boven een bepaalde omvang zeer weinig zekerheid wordt toegevoegd, zodat volledige detailcontrole in vele gevallen zelfs verworpen moet worden.

Nadat aldus de beperkingen in de accountantscontrole in hun maatschappelijk kader zijn geplaatst, lijkt het nuttig de conclusies ten aanzien van de invloed der in de organisatie ingeweven interne controle te recapitulieren.

De accountant moet op interne controle steunen *voor zover* deze verder reikt dan het *maatschappelijk rationeel* begrensde terrein van de accountantscontrole. Faalt deze interne controle op gebieden welke buiten bereik der accountantscontrole liggen, dan geldt het axiomatisch voorbehoud; het beroep op het axiomatisch voorbehoud gaat evenwel slechts op indien de accountant na onderzoek het systeem van interne controle op goede gronden als voldoende heeft aanvaard.

(wordt vervolgd)

Literatuur

- L. H. Belle, *Accountancy en beroepsethiek* (met naschrift van Th. Limperg Jr.). M.A.B., januari 1940, opgenomen in de bundel Vijfentwintig Jaren M.A.B., deel 2 (pag. 232).
- J. H. Blokdijk, *De betekenis van de statistische steekproef voor de leer van de accountantscontrole*. M.A.B., juni 1969 (pag. 294).
- J. A. Burggraaff, *De grenzen van het kunnen*. M.A.B., maart 1974 (pag. 80).
- S. Deijs, *De conceptie van de controleleer*. M.A.B., maart 1963 (pag. 107).
- S. Deijs, *Accountant en kostenbudget*. M.A.B., juni 1967 (pag. 265).
- S. Deijs, *Accountantscontrole als beleidsvraagstuk*. M.A.B., mei 1970 (pag. 206).
- G. Diephuis, *De „eigen actie” van de openbare accountant*. M.A.B., januari 1953, opgenomen in de bundel M.A.B. 1924-1960, deel 2 (pag. 211).
- A. Goudeket, *Behoeft een nieuwe conceptie?* M.A.B., maart 1962 (pag. 91).
- A. Goudeket, *De accountantscontrole bij geautomatiseerde informatieverwerking*. Uit: Management-aspecten van de automatisering. Marka-boeken 1965 (pag. 191).
- G. L. Groeneveld, *De verhouding van de accountantscontrole tot de interne organisatie en controle*. Uit: Handboek Accountancy, hfdst. I, Samsom, aflevering juni 1972 (pag. 1051).
- A. van Heerden, *Steekproeven als middel van accountantscontrole*. M.A.B., december 1961 (pag. 453).
- L. van Kampen, *Klassiek of modern*. M.A.B., januari 1974 (pag. 5).
- Jac. Krikke, *De invloed van de interne - in het bijzonder de administratieve - organisatie op de controlemaatregelen van de accountant die belast is met de controle van de jaarrekening. Verslag Voorjaarsconferentie 1969 van het N.I.v.R.A.* De Accountant, juli 1969 (pag. 403).
- I. Kleerekoper, *De accountantsverklaring* (art. 9 t/m 12 R.v.A.). Uit: Stramien. Samsom 1967 (pag. 147).
- Th. Limperg Jr., *De functie van de accountant en de leer van het gewekte vertrouwen*. M.A.B., februari, oktober 1932, oktober, november 1933, opgenomen in de bundel M.A.B. 1924-1960, deel 2 (pag. 137).
- A. Mey, *De noodzaak van een normatieve theorie der accountantscontrole als leidraad voor de beroepsuitoefening*. Inleiding Accountantsdag 1936.
- A. Mey, *Interne controle en de techniek der accountantscontrole*. M.A.B., maart 1956, opgenomen in de bundel M.A.B. 1924-1960, deel 2 (pag. 268).
- Nederlands Instituut van Registeraccountants, *Ontwerp van Verordening houdende Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants (G.B.R.)*. Staatsuitgeverij, 1973.
- H. H. J. Nordemann, *De betekenis der eigen actie*. M.A.B., april 1974 (pag. 128).
- J. W. Pon, *De consequentie van een ontwikkeling*. M.A.B., januari 1961 (pag. 10).
- A. M. van Rietschoten, *De betekenis van de interne controle voor de accountantscontrole*. M.A.B., juni 1954, opgenomen in de bundel M.A.B. 1924-1960, deel 2 (pag. 227).
- C. G. Roest, *Amerikaans, klassiek, modern*. M.A.B., december 1971 (pag. 470).
- J. P. van Rossem, *De invloed van de interne - in het bijzonder de administratieve - organisatie op de controlemaatregelen van de accountant*. M.A.B., januari 1970 (pag. 25).
- R. W. Starreveld, *Leer van de administratieve organisatie*, deel 1, hfdst. 1, par. 3 en 4. Samsom 1962, 5e druk 1972.
- Subcommissie Controle en Automatisering (C.C.A.) van het N.I.v.R.A., *Automatisering en Controle*. De Accountant, januari 1970; voorts uitgegeven als N.I.v.R.A.-geschrift no. 1.
- Subcommissie Steekproeven (C.C.S.) van het N.I.v.R.A., *De statistische steekproef in de accountantscontrole*. De Accountant, juli-augustus 1974.
- A. F. Tempelaar, *De eigen actie van de accountant bij het controleren van de jaarrekening*. M.A.B., september 1951, opgenomen in de bundel M.A.B. 1924-1960, deel 2 (pag. 199).
- A. L. Westers, *Functie en taak van de accountant*. Openbare les, Rotterdam, 26 september 1968. Delwel.
- A. L. Westers, *De betekenis van interne organisatie en interne controle*. M.A.B., maart 1974 (pag. 90).
- P. Wisse, *De betekenis van de interne controle voor de externe accountant*. M.A.B., september 1954, opgenomen in de bundel M.A.B. 1924-1960, deel 2 (pag. 147).