

DE „EIGEN ACTIE" VAN DE OPENBARE ACCOUNTANT

door G. Diephuis

Het lijkt mij nuttig dit onderwerp nog eens in de belangstelling te plaatsen en wel enerzijds om tegemoet te komen aan de wens van Tempelaar, geuit in zijn artikel in het M.A.B. van September 1951¹⁾, en anderzijds, omdat sindsdien A. Mey opnieuw van zijn zienswijze blijk heeft gegeven²⁾.

Het onderhavige probleem is in de literatuur steeds gesteld voor de openbare accountant in zijn functie van controleur van de jaarrekening ten behoeve van het maatschappelijk verkeer. De oorzaak van het bestaan van verschillende opvattingen ten aanzien van het probleem vloeit diens-tengevolge niet voort uit een verschil in doelstelling van het onderzoek.

Zoals Tempelaar in zijn genoemd artikel reeds heeft gesteld, zijn er op dit ogenblik in feite nog twee opvattingen ten aanzien van de verhouding tussen de openbare accountant en de interne controle.

Summier samengevat kunnen zij als volgt worden aangegeven.

De ene opvatting (hierna te noemen A) stelt, dat het alleen geoorloofd is, van de interne controle gebruik te maken, indien de openbare accountant door middel van omspannende totalen-controles het geheel in zijn greep kan houden, waarbij hij verder bij een perfecte interne organisatie (incl. interne controle) een bepaald vaktechnisch minimum moet blijven verrichten en op zijn minst door eigen actie het „chiffre d'affaires"³⁾, d.w.z. het niveau, waarop de verbands-, de totalen-controle ten aanzien van de omvang van het bedrijfsgebeuren moet worden gelegd, moet vaststellen.

De andere opvatting (verder te noemen B) propageert, dat de openbare accountant — eveneens onder de premisse van een perfecte organisatie — in grotere mate van de interne controle gebruik kan maken, ook ten aanzien van het vaststellen van het „chiffre d'affaires". De aanhangers van deze opvatting achten een grotere beperking in de eigen actie toelaatbaar respectievelijk willen de eigen actie anders richten. Deze groep baseert haar mening op de ontwikkeling, welke er de laatste jaren met betrekking tot de interne organisaties (incl. administratieve organisatie, incl. interne controle) heeft plaats gevonden, waarbij de organisatie zodanig is geperfectioneerd, dat de juistheid van de verslaglegging voor de leiding zonder meer vaststaat, hierbij gesteund door hulpmiddelen om de juiste werking van de organisatie te toetsen, zoals budget-analyse, statistische analyse enz. Door een in onafhankelijkheid bewaken en zich overtuigen van de goede werking dezer organisatie, aangevuld met een eigen actie van de openbare accountant ten aanzien van die kritische punten in de organisatie, waarop de leiding zelf in de verslaglegging kan ingrijpen, meent zij een even deugdelijke grondslag voor haar certificaat te hebben.

Beide richtingen stellen zich bij het formuleren van hun mening op de basis van de „Leer van het gewekte vertrouwen". Het is nuttig om ook dit te constateren, daar het verschil in opvatting dus ook niet ontstaat

¹⁾ A. F. Tempelaar, De eigen actie van de accountant bij het controleren van de jaarrekening.

²⁾ A. Mey, Theorie en praktijk in de beroepsuitoefening van de accountant, Inleiding tot deel VB van de Bedrijfseconomische Encyclopedie.

³⁾ A. Mey, t.a.p. blz. VII.

door een verschil in theoretisch uitgangspunt. Dat er door een verschil in interpretatie van deze leer een verschil in opvatting ontstaat, blijft evenwel mogelijk.

Richting A legt bij de formulering van haar standpunt het hoofdaccent op het vertrouwen, dat het maatschappelijk verkeer in de accountant stelt, welk vertrouwen volgens haar niet gedelegeerd kan worden. Wie dit vertrouwen — om welke reden dan ook — delegeert, verkleint hiermede de eigen verantwoordelijkheid niet.

Ik citeer hier verder A. Mey:

„De delegatie van verantwoordelijkheid kan derhalve door de „vertrouwensdrager nooit losgemaakt worden van eigen actie, eigen „beoordeling van te verrichten en van verricht werk door de ver- „trouwensdrager in kwestie; hoe zeer dit eigen werk beperkt moge „blijven, wanneer de overdracht zich richt op iemand, die onder „dezelfde objectieve normen valt, omtrent wie men de zekerheid „heeft, dat hij het werk op dezelfde wijze verrichten zal en in wie „men dus de weerspiegeling van de eigen vakopvattingen mag ver- „wachten. Daarin — en in de eis van onafhankelijkheid in de vak- „techniek van de wil van de opdrachtgever — ligt de grond voor „wat de „zelfstandige actie” genoemd wordt en tevens de sleutel „voor de oplossing van het vraagstuk van de verhouding van de „accountantscontrole tot de interne controle” ⁴⁾).

Onder optimale omstandigheden nu wordt het minimum aan zelfstandige actie verricht om de verantwoordelijkheid te kunnen dragen, welke in het vertrouwen besloten ligt. Zelfs bij een zeer volledige interne controle kan deze nooit een functie vervullen in de zekerheid van juistheid der verantwoording in het maatschappelijk verkeer. De public-accountant kan de werking van dit orgaan nooit *geheel* als basis nemen voor zijn verklaring. Hij moet zich zelf een onafhankelijk concreet en vast gefundeerd oordeel vormen. Hij mag niet alleen steunen op verbandscontrole en op steekproeven op naleving van voorschriften, doch moet zelfstandig het niveau vaststellen, waarop het verband gelegd is. Het vaststellen van de inkoop in hoeveelheden en waarde moet als grondslag voor de gehele accountantscontrole worden genomen. De public-accountant moet door zelfstandige actie het „chiffre d'affaires” vaststellen ⁵⁾).

Naar mijn mening worden deze uitspraken door de aanhangers van de opvatting B practisch gesproken in zijn geheel onderschreven. Dit is uiteraard ook niet verwonderlijk, waar ook deze richting zich baseert op de „Leer van het gewekte vertrouwen”.

Niet onderschreven wordt wellicht het in het citaat gestelde t.o.v. de interne accountant. Het bijzondere facet, dat in het onderhavige vraagstuk optreedt door het aanwezig zijn in de organisatie van een bevoegd intern accountant, wil ik in dit artikel evenwel buiten beschouwing laten.

Voor zover mij bekend, hebben de B-aanhangers nimmer betoogd, dat de interne controle een functie zou vervullen in de „zekerheid van juistheid der verantwoording in het maatschappelijk verkeer”. Naar mijn mening zullen ook zij stellen, dat zij deze functie niet kan vervullen. Deze interne controle kan n.m.m. evenwel wel het „uitgangspunt” zijn, waarvan de accountant gebruik kan maken, nadat hij deze „in onafhankelijk-

⁴⁾ A. Mey, t.a.p. blz. IV.

⁵⁾ A. Mey, t.a.p. blz. V, VI en VII.

heid" op haar merites heeft getoetst en de goede werking ervan door de daartoe geëigende middelen heeft vastgesteld.

Beide richtingen leggen voor hun opvattingen het zwaartepunt van de controle in die op de goederenbeweging. Voor dit artikel zijn de bijzondere facetten, welke er ontstaan bij het ontbreken van een goederenbeweging, niet interessant. Zij zullen dan ook verder buiten beschouwing worden gelaten.

Richting A nu wil door zelfstandige actie het niveau, waarop het verband in de goederenbeweging moet worden gelegd, vaststellen; richting B stelt t.a.v. deze eis de voorwaarde van zelfstandige actie niet zo explicite. Zij wil hierbij gebruik maken — onder de reeds genoemde voorwaarden — van de interne controle. Beide richtingen passen uiteraard de totalen- en verbandscontrole toe, zowel ten aanzien van de goederenbeweging, als ten aanzien van de geldbeweging.

Het volgende summerie overzicht is te geven:

Beide richtingen gaan bij de formulering van hun programma uit van de premisse van een perfecte organisatie. De goede werking hiervan (incl. die van de interne controle) wordt door beide beoordeeld. Beide maken van deze interne controle in meerdere of mindere mate gebruik. Beide leggen het zwaartepunt van het onderzoek in de Controle van de goederenbeweging.

Beide maken bij hun onderzoek gebruik van omspannende totalen- en verbandscontroles.

Richting A wil door „zelfstandige actie" het niveau van het bedrijfsgebeuren (i.c. van de goederenbeweging en daardoor van de geldbeweging) vaststellen; richting B wil ook t.a.v. dit onderzoek gebruik maken van de interne controle onder door haar genoemde voorwaarden van bewaken en beoordelen van de goede werking van de interne organisatie.

Het kardinale verschil tussen beide standpunten ligt dus in het zelfstandig vaststellen door Richting A van de omvang van het bedrijfsgebeuren, het „chiffre d'affaires". Ik laat verder buiten beschouwing de *tendenz*, welke er naar mijn mening bij de aanhangers van het B-standpunt aanwezig moet worden geacht, een intensievere bewaking en een intensievere beoordeling van de goede werking van de interne organisatie te bewerkstelligen. Men is zich n.l. ter dege bewust, dat de zelfstandige actie t.a.v. de goederenbeweging slechts vervangen mag worden door een gebruik maken van de interne controle, indien hieraan dan ook maar niets mankeert. Vandaar, dat ik in de aanvang sprak van een anders richten van de eigen actie.

Naar mijn gevoelen bestaat het meningsverschil nu uitsluitend t.a.v. de hoeveelheidscontrole van de goederenbeweging. Richting B wil n.l. ook — b.v. door analyse van de prijsverschillenrekening ⁶⁾ — een onderzoek naar de waardeverantwoording, op eenzelfde wijze als in het algemeen wordt gepropageerd door de A-aanhangers.

Ook ten aanzien van de voorraadopneming lopen n.m.m. de opvattingen niet uiteen. Beide richtingen zien ook hier de taak van de openbare accountant beperkt tot een bewaking en beoordeling van de methode van voorraadopneming door de interne controle met een inpassen van de feitelijke gegevens in het administratieve verband.

Het verschilpunt richt zich dus in het bijzonder op de controle van de inkoop.

⁶⁾ A. A. de Jong, Enige beschouwingen over de omvang en de techniek van de accountantscontrole, blz. 25.

Richting A wil door zelfstandige actie komen tot een vaststellen van de inkoop der materialen resp. van de hoofdmaterialen⁷⁾; door een controle met behulp van de inkoopfacturen (veelal checken) wil men het niveau van de bedrijfsomvang vaststellen.

Richting B wil door het bewaken van de organisatie en het beoordelen van de goede werking hiervan (steekproeven!) ook t.a.v. het vaststellen van dit niveau van de bedrijfsomvang gebruik maken van de interne controle.

De vraag welke nu rijst, kan m.i. zeer concreet als volgt worden gesteld: is het middel, dat richting A gebruikt zoveel „deugdelijker” dan dat, hetwelk richting B voorstelt te gebruiken?

Ten einde deze vraag te beantwoorden is het nodig, zich een voorstelling te maken van de afwijkingen, welke kunnen voorkomen. Deze afwijkingen kunnen gerubriceerd worden naar twee richtingen:

- 1e. afwijkingen, waardoor het verband in de goederenbeweging wordt doorbroken, i.c.
 - a. een juist boeken van de inkoop, doch een lager/hoger verantwoord van de verkopen,
 - b. een juist verantwoord van de verkopen, doch een lager/hoger boeken van de inkoop;
- 2e. afwijkingen, waardoor het verband in de goederenbeweging intact blijft, i.c.
 - a. meer inkoop geboekt en dienovereenkomstig meer verkopen verantwoord,
 - b. minder inkoop geboekt en dienovereenkomstig minder verkopen verantwoord.

Andere afwijkingen bestaan er niet. Uiteraard wel combinaties hiervan, welke evenwel tot de oorspronkelijke zijn terug te brengen.

Met betrekking tot de afwijkingen sub 1 moet worden opgemerkt, dat deze — zonder een in detail checken van alle inkoopfacturen — reeds door het toepassen van de verbands-controle kunnen worden achterhaald. Zodra wordt geconstateerd, dat dit verband niet sluit, zal de accountant uiteraard verder moeten onderzoeken ten einde de afwijking te verklaren. De organisatie heeft dan niet gewerkt en de accountant zal zonder meer de oorzaak van de afwijking moeten opsporen. In eerste instantie is evenwel een detail-controle met inkoopfacturen niet nodig.

Ten aanzien van afwijkingen binnen de toleranties van deze verbands-controle is een detail-controle voor richting A ook niet doelmatig. Zij kan bewuste afwijkingen, welke binnen de toleranties blijven, ook alleen ontdekken bij de gratie van het bestaan en werken van de interne controle.

De afwijkingen sub 1 worden door beide richtingen, elk op haar eigen wijze, geconstateerd. Van een minder deugdelijk middel van richting B t.o.v. dat van A kan dientengevolge niet worden gesproken.

Hoe staat het nu ten aanzien van de sub 2 bedoelde afwijkingen?

Die, bedoeld onder sub 2a hebben alleen zin, wanneer de desbetreffende artikelen met *verlies* worden verkocht; uit de goederenbeweging kan men n.l. alsdan een hoger verlies doen resulteren, dan in werkelijkheid geleden is. en het verschil op de een of andere wijze aan de zaak onttrekken.

In dit specifieke geval van verkoop met verlies is de accountant bij zijn analyse reeds zodanig gewaarschuwd, dat zonder meer bijzondere controle-maatregelen *moeten* worden getroffen. Dat deze maatregelen

⁷⁾ A. Mey, t.a.p. blz. VII.

misschien kunnen resp. moeten bestaan in het in detail checken van de inkoopfacturen, doet aan het principe niet af, dat in eerste instantie de controle dezer facturen niet nodig is. Deze controle is dan alleen nodig als aanvullend controle-middel, omdat voor dit specifieke geval bijzondere maatregelen vereist zijn.

En nu de sub 2 bedoelde afwijkingen, het meer normale geval. Er worden minder inkopen en minder verkopen verantwoord, doch het kwantitatieve verband blijft sluiten. Deze afwijking heeft alleen zin, wanneer met *winst* wordt verkocht. Ik wil veronderstellen, dat een en ander bij een perfecte organisatie mogelijk is, eveneens dat het mogelijk is in een industrieel bedrijf resp. handelsbedrijf de aan de desbetreffende hoeveelheid goederen toegevoegde variabele kosten buiten verantwoording te laten en de desbetreffende hoeveelheid buiten elke productieverantwoording (waar en hoe ook) te houden. Deze veronderstelling gaat er dus van uit, dat praktisch gesproken het gehele bedrijf moet samenspannen en dat de accountant dit bij zijn beoordeling van de goede werking der interne organisatie niet zal ontdekken. Niettemin wil ik deze veronderstelling maken en nagaan, of het controle-middel van richting A nu deugdelijk is.

Los van elke interne controle wil richting A door zelfstandige actie de hoeveelheid ingekochte goederen (resp. een hoofd-materiaal) vaststellen door *positieve* controle met behulp van de inkoopfacturen. De accountant kan inderdaad aan de hand van de *aanwezige* inkoopfacturen vaststellen of alles wat geboekt is, verantwoord mocht worden. (Ik laat hierbij buiten beschouwing de vraag van het al of niet deugdelijk zijn van deze externe stukken voor deze controle, welke stukken m.i. alleen hun waarde krijgen door de goede werking van de interne controle!) De accountant kan evenwel aan de hand van de aanwezige inkoopfacturen niet constateren of er nog meer aankopen zijn geweest, waarvan de facturen hem niet worden getoond. Dit constateren is alleen mogelijk door het instellen van een *negatieve* controle. Hij moet n.l. constateren of er niet meer inkopen zijn voorgekomen dan er zijn geboekt. En deze negatieve controle is alleen uit te oefenen door gebruik te maken van de interne controle.

De positieve controle geeft t.a.v. deze afwijkingen niet het verwachte resultaat. Zij is voor deze doelstelling een ondeugdelijk controle-middel. Alleen een negatieve controle kan hier de oplossing brengen en die is alleen toe te passen bij de gratie van de goede werking van de interne controle. De zekerheid omtrent het niveau van de bedrijfstransacties kan alleen verkregen worden door een bewaken van de interne organisatie en een middels alle moderne hulpmiddelen beoordelen van de goede werking hiervan.

Ik heb in deze beschouwingen geheel onopgemerkt gelaten de vraag van overdracht van vertrouwen — niet gewild door het maatschappelijk verkeer — op het organisme van de onderneming. Naar mijn mening wordt aan de verwachting van dit verkeer door de vermeende zekerheid omtrent het chiffre d'affaires door de A-aanhangers — onbewust — een „plus” toegevoegd, welke ook in hun opvatting niet verantwoord is, en welke zij n.m.m. niet kunnen honoreren. Aan deze verwachting wordt door deze aanhangers m.i. bij hun standpunt te kort gedaan. Nog daargelaten, dat de B-aanhangers m.i. minstens dezelfde zekerheid aan dit verkeer bieden door de door hen toegepaste middelen. Trouwens zij staan evenmin een overdracht van vertrouwen op het intern organisme voor, omdat zij dit in onafhankelijkheid willen bewaken en beoordelen, voordat zij het gebruiken als uitgangspunt voor hun onderzoek.