

DE WERKINGSSFEER VAN DE VERKLARING VAN DE INTERN ACCOUNTANT

door Prof. Drs. J. W. Schoonderbeek

Toen A. Goudekete in 1939 zijn stellingen over de positie van de intern accountant in een ledenbijeenkomst van het NIVA aan de orde stelde, merkte hij op dat tot dusver dit onderwerp steeds werd gezien vanuit het gezichtspunt van de externe accountant. Sindsdien is de positie van interne accountants in ons land verscheidene malen aan de orde geweest, zowel in tijdschriftartikelen als in ledenvergaderingen van beroepsorganisaties van accountants (NIVA en NivRA). Wie zich van de ontwikkeling der opvattingen een overzicht wenst te vormen, vindt daarvoor een goede mogelijkheid in de literatuur vermeld in de bijdrage van G. E. Bod in het Handboek Accountancy („De interne accountant”, 1978) en in het opstel dat J. C. Wisse in 1973 schreef ten behoeve van de voorbereiding van de in dat jaar tot stand gekomen Gedrags- en beroepsregels voor registeraccountants (opgenomen in „Van R.B.R. tot GBR”, uitgave NivRA, 1975).

In de discussies over de positie van de intern accountant en de uit die positie voortvloeiende betekenis van zijn verklaring voor derden, buiten de huishouding waarin hij in dienstbetrekking is, zijn duidelijk twee tegengestelde opvattingen te onderkennen. De ene opvatting is in 1939 voor de eerste maal verwoord door Goudekete. Zijn eerste stelling luidde toen dat de aanduiding „extern” of „intern” in de onderscheiding „externe en interne accountant” slechts formele betekenis heeft. Aan het formele verschil, voortspruitend uit de verhouding tot het gecontroleerde bedrijf, zouden geen verdere consequenties zijn verbonden. Op grond van psychologische factoren, die de verhouding tot het publiek overwegend beheersen, zal, aldus Goudekete, de ondertekening van de jaarrekening evenwel terecht het gebied van de externe accountant blijven, hoewel, zo voegt hij er aan toe, de ondertekening van de jaarrekening door de interne of externe accountant vaktechnisch gezien gelijkwaardig is.

Deze door Goudekete in 1939 verdedigde opvatting vindt men ook nu nog in vele uitingen van interne accountants terug. Daarbij beroepen zij zich veelal op de gelijke deskundigheid van interne en openbare accountants, namelijk gebaseerd op het examen dat toelating geeft tot inschrijving als registeraccountant, en op de in de Gedrags- en Beroepsregels (GBR) van alle accountants verlangde onpartijdigheid in oordeel. Nog steeds zou het verschil tussen interne en openbare accountants slechts van formele aard zijn.

Tegenover deze formele opvatting staat de materiële opvatting, die in 1939 door de opposanten van Goudekete werd verdedigd en waaraan ook al eerder meermalen uitdrukking was gegeven. Deze materiële opvatting werd in 1956 duidelijk verwoord door . . . Goudekete. In een artikel in het M.A.B. van mei 1956 schreef hij dat het fout was om het onderscheid tussen „intern” en „extern” slechts van formele aard te achten. Het gaat, zo stelde hij nu, veeleer om een functioneel onderscheid. De intern accountant ontleent de inhoud van zijn functie namelijk aan de leiding van de onderneming, de openbaar accountant aan het maat-

schappelijk verkeer. Goudekot verduidelijkt deze opvatting door er op te wijzen dat dezelfde vakbekwaamheid niet afdoet aan het wezenlijke verschil, voortspuitend uit de oorsprong van de functie, namelijk hetzij ingesteld door de leiding van de onderneming en dus gepaard gaande met gebondenheid aan die onderneming, hetzij ontleend aan het maatschappelijk verkeer met als voorwaarde de vrije beroepsuitoefening. Ook het feit, dat bij de creatie van de interne accountantsfunctie de leiding zich bewust moet zijn een deskundige aan te stellen, bij wie het onafhankelijke oordeel tot het karakteristieke van de functie behoort, doet daaraan naar Goudekot's mening niet af. In deze materiële opvatting, zoals weergegeven in Goudekot's van onafhankelijk denken getuigend artikel van 1956, zullen thans nog vele accountants zich kunnen vinden.

In de eerste opvatting zullen verklaringen van interne accountants ook dienstbaar kunnen zijn ten behoeve van derden, buiten de onderneming waarin de intern accountant in dienstbetrekking is. Voorzover althans derden daartegen geen (psychologische) bezwaren hebben.

Daarentegen brengt de tweede opvatting strikt genomen mee, dat de verklaring van de intern accountant gebonden is aan de onderneming en wegens het gemis van functionele onafhankelijkheid niet geschikt kan zijn voor het maatschappelijk verkeer.

In de discussie tussen beide opvattingen, die hier in hun eenvoudigste vorm zijn weergegeven zonder recht te doen aan de vele nuances die erin zijn aangebracht, zijn nogal wat verwarringen en misverstanden rond de betekenis van het dienstverband voor de oordeelsvorming en van de termen „onpartijdigheid in oordeel” en „onafhankelijkheid” aan de dag getreden.

Met name kan men zich afvragen of de discussie verdiept zou kunnen worden, indien nader zou zijn onderzocht welke invloed het dienstverband in een onderneming kan hebben op de oordeelsvorming van de intern accountant over enige verantwoording van die onderneming. Wordt bijvoorbeeld de oordeelsvorming beïnvloed door de hiërarchische verhouding tussen controleur en gecontroleerde, door het nauwe contact tussen beiden, door het gemeenschappelijk belang van beiden (deel uitmakende van dezelfde organisatie) tegenover derden en door dat beiden voortdurend de ondernemings filosofie van waarden, ideeën en normen ondergaan? Welk wegingsproces speelt zich af bij de oordeelsvorming over een verantwoording (weging met betrekking tot de te hanteren controlemethoden en -methoden en de uitkomsten van het onderzoek)? Zijn er grenzen aan de onpartijdigheid in oordeel en waar liggen die? Hoe is de verhouding tussen de begrippen onafhankelijkheid en onpartijdigheid in oordeel?

Duidelijke, althans algemeen aanvaarde antwoorden op deze en dergelijke vragen heeft de discussie over de positie van de intern accountant niet opgeleverd. Daar komt bij dat de discussie bemoeilijkt werd omdat naast rationele overwegingen ook vermeende of werkelijke belangen bij vergroting of verkleining van het arbeidsveld van interne en openbare accountants een rol hebben gespeeld. Ook emotionele geraaktheid bij de deelnemers aan de discussie heeft de vorming van een communis opinio belemmerd.

Dit alles heeft niet verhinderd en wellicht zelfs bevorderd, dat juist in Nederland - anders dan in de meeste andere landen met een ontwikkeld accountantsberoep - de interne accountantsfunctie zich heeft ontplooid tot een brede controlefunctie. Terwijl in andere landen, in het bijzonder de Angelsaksische landen, de

funktie van de interne accountant veelal voornamelijk is gericht op de kritische beoordeling van de effectiviteit en de efficiency van de bedrijfsverrichtingen, gaat in ons land de funktie verder en wordt daarin ook begrepen het geven van een certificaat bij de (interne) jaarrekening.

Het is juist deze certificerende funktie, uitmondend in een verklaring bij de jaarrekening of bij enige andere verantwoording, waarop het hierboven genoemde verschil van opvatting zich richt.

Deze tegenstelling, die in de periode van 1946 tot 1973 in de beroepsorganisatie telkens weer tot uitdrukking kwam bij herzieningen van de beroepsregels, heeft zich niet uitgekristalliseerd in een consensus. Wel werd bij de reglementswijziging van 1956 een belangrijke stap genomen door de aanvaarding van de regeling, dat interne accountants voortaan slechts aan hun werkgever verklaringen zouden mogen geven en dat deze verklaringen niet openbaar zouden mogen worden gemaakt. Daaraan werd de interpretatie gegeven dat verklaringen van interne accountants ook zouden kunnen worden gegeven aan derden, mits zulks maar in het besloten verkeer geschiedde en de verklaring niet beschikbaar zou zijn voor het anonieme publiek. Toen aan deze interpretatie nadere vorm werd gegeven in een voorontwerp ter voorbereiding van de herziening der beroepsregelen, die in 1973 tot stand zou komen, laaide in alle hevigheid de strijd tussen de „formele” en de „materiële” opvatting weer op. Hoewel verscheidene oplossingen werden aangedragen om tot een voor alle „partijen” aanvaardbaar compromis te komen, gelukte dat niet. Bij gebrek aan overeenstemming werd daarom bij de reglementsherziening, leidende tot de GBR van 1973, volstaan met handhaving van de oude formulering, waarvan de strekking in 1956 bij wijze van interpretatie was aangegeven. Deze interpretatie hield, zoals zojuist vermeld, in dat interne accountants ook buiten hun onderneming, namelijk in het besloten verkeer, zouden kunnen fungeren.

Bij de totstandkoming van de GBR in 1973 werd door het toenmalige bestuur van het NIVRA toegezegd dat aan het werkterrein van interne accountants een nadere studie zou worden gewijd. De werkgroep die met deze studie werd belast begon haar werkzaamheden in 1974. Haar rapport kwam eind 1977 gereed en werd in januari 1978 door het NIVRA gepubliceerd als Discussierapport 7, Rapport van de Studiegroep Werkterrein Interne Accountants.

De studiegroep, waarin drie interne en drie openbare accountants waren opgenomen, komt in haar rapport met geheel andere voorstellen dan in de jaren 1972 en 1973 bij de voorbereiding van de GBR in overweging waren. Evenals toen gaat het ook nu om de afbakening van het werkterrein van interne accountants door het omschrijven van de werkingssfeer van hun verklaringen.

Van de verklaringen, zijnde schriftelijke mededelingen van een accountant inhoudende de uitkomst van een onderzoek naar de getrouwheid van een verantwoording, worden overeenkomstig de structuur van de GBR onderscheiden de overige mededelingen. De studiegroep ziet geen aanleiding enige regeling te treffen voor de overige mededelingen van interne accountants. Zij is van oordeel dat aan dergelijke mededelingen, bijvoorbeeld betrekking hebbend op verrichte adviesarbeid, geen beperkingen behoeven te worden opgelegd. Blijkbaar bestond bij de studiegroep geen aanleiding voor enige vrees, dat over de betekenis van adviezen en andere „overige mededelingen” misverstand zou rijzen bij derden, die daarvan kennis zouden nemen. Toch mag de vraag worden gesteld of ook de

vervulling van de adviesfunctie van de accountant niet wordt beïnvloed door de omstandigheid dat de adviseur zijn adviezen verstrekt vanuit een dienstverband in de organisatie waarin hij adviseert, dan wel vanuit een zelfstandig beoefend vrij beroep, en of ook niet bij een schriftelijk advies van een intern accountant het dienstverband zou moeten worden vermeld. In het voetspoor van vroegere regelingen en voorstellen wordt namelijk in het rapport van de studiegroep de eis van vermelding van het dienstverband alleen gesteld aan *verklaringen* van interne accountants.

De studiegroep acht het buiten discussie dat door een intern accountant verklaringen kunnen worden gegeven ten behoeve van een besturend of toezicht houdend orgaan of een ondernemingsraad binnen de economische eenheid waarvan hij deel uitmaakt. Ten einde misverstand over de term economische eenheid te voorkomen, heeft de studiegroep in haar rapport een definitie van deze term opgenomen. Zij verstaat daaronder een huishouding alsmede een groep van huishoudingen, die op grond van eigendomsrechten en/of andere rechtstitels op een zodanige wijze met elkaar zijn verbonden, dat het in de afzonderlijke huishoudingen gevoerde beleid duidelijk wordt beïnvloed of kan worden beïnvloed door het centrale bestuursorgaan van de groep. Daarmee is elke twijfel weggenomen dat een intern accountant van een moedermaatschappij ook kan fungeren ten behoeve van dochtermaatschappijen. Een pensioenfonds wordt evenwel niet geacht te behoren tot de economische eenheid.

Indien er behoefte is aan een accountantsverklaring buiten de economische eenheid, dan kan naar het oordeel van de studiegroep daarin in het algemeen niet worden voorzien door een verklaring van een intern accountant wegens diens functionele afhankelijkheid. Op deze algemene regel zou slechts uitzondering gemaakt mogen worden in de gevallen waarin de functionele onafhankelijkheid niet zwaarwegend is.

In het voetspoor van vroegere regelingen en voorstellen, meent de studiegroep met stelligheid dat verklaringen van interne accountants naar hun aard (voortvloeiend uit het dienstverband in de huishouding waarop de verklaring betrekking heeft) niet openbaar gemaakt kunnen worden, d.w.z. niet bestemd kunnen zijn voor het publiek of een daarmee gelijk te stellen kring van personen.

Met betrekking tot de vraag of en zo ja, in hoeverre verklaringen van interne accountants kunnen fungeren in het z.g. besloten verkeer (buiten de economische eenheid) volgt de studiegroep een geheel eigen weg. Zij hanteert de min of meer vage term „besloten verkeer” niet, maar zij geeft een oplossing voor het probleem van de afbakening van het werkterrein van interne accountants door te onderscheiden tussen verklaringen aangaande jaarrekeningen en verklaringen aangaande overige verantwoordingen.

Ten aanzien van een verklaring aangaande een jaarrekening merkt de studiegroep op, dat de jaarrekening de integrale financiële verantwoording van het bestuur aan het décharge verlenende orgaan van de huishouding vormt. Daar komt bij dat de kring van degenen voor wie de jaarrekening bestemd is gewoonlijk niet vaststaat. Deze overwegingen leiden de studiegroep tot de conclusie dat in de behoefte aan een accountantsverklaring omtrent een jaarrekening, buiten de economische eenheid alleen kan worden voorzien door een openbaar, dat is een functioneel onafhankelijk, accountant.

Voor verklaringen betrekking hebbend op andere verantwoordingen dan jaar-

rekeningen, acht de studiegroep de mogelijkheid aanwezig dat deze verklaringen van een intern accountant dienst kunnen doen buiten de economische eenheid waarin hij werkzaam is. Daarbij wordt met name gedacht aan verklaringen in het kader van kontraktuele verhoudingen (bijv. omzetopgaven ten behoeve van contributie- of kartelregelingen) of in relatie tot de overheid (bijv. subsidieafrekeningen). Ter wille van de duidelijkheid omtrent de aard en de herkomst van dergelijke verklaringen meent de studiegroep evenwel dat aan enkele voorwaarden moet zijn voldaan. Deze voorwaarden zijn dat

- de persoon voor wie de verklaring is bestemd uitdrukkelijk kenbaar maakt dat de verklaring van een functioneel niet onafhankelijk accountant voor hem toereikend is en uitsluitend strekt tot voorziening in een eigen behoefte,
- die persoon naar het oordeel van de intern accountant in staat moet worden geacht de betekenis te onderkennen van een verklaring van een functioneel niet onafhankelijk accountant,
- het dienstverband in de verklaring wordt vermeld.

Met de onderscheiding tussen verklaringen aangaande jaarrekeningen en overige verklaringen opent de studiegroep vermoedelijk de weg naar een voor alle betrokken registeraccountants en ook voor het maatschappelijk verkeer meer bevredigende oplossing van de verschillen in opvatting omtrent de functie van de intern accountant en de werkingssfeer van diens verklaringen. Vorenstaande conclusies van de studiegroep betroffen verantwoordingen van de economische eenheid, waarvan de intern accountant deel uitmaakt. Voorzover een intern accountant een onderzoek instelt naar de juistheid van een verantwoording betreffende een niet tot zijn economische eenheid behorende huishouding en daarover een verklaring geeft, kan een dergelijke verklaring naar de mening van de studiegroep uitsluitend beschikbaar zijn voor een besturend of toezichthoudend orgaan binnen zijn economische eenheid. In zodanige gevallen zal de verklaring van de intern accountant derhalve niet beschikbaar zijn voor een gebruiker buiten de economische eenheid.

Ter toelichting op haar voorstellen heeft de studiegroep in haar rapport een functie-omschrijving van de intern accountant opgenomen. Deze functie-omschrijving is primair gericht op de attestfunctie. Mogelijk kan deze omschrijving ook dienstbaar zijn aan de verdere ontwikkeling van de interne accountantsfunctie in Nederland.

De voorstellen van de studiegroep zullen mogelijk in december 1978 leiden tot een reglementswijziging.¹⁾ Zoals voor elke wetgeving en reglementering zal ook voor deze reglementswijziging gelden dat zich bij de praktische toepassing verschillen van inzicht kunnen voordoen. Men kan bijvoorbeeld denken aan de begrenzing van begrippen als economische eenheid en jaarrekening, en men kan ook denken aan de vraag welke functies de onpartijdigheid in oordeel, die volgens de GBR óók van interne accountants wordt verlangd, in gevaar brengen. Deze eventuele interpretatie- of toepassingsverschillen nemen echter niet weg, dat de hoop mag worden uitgesproken dat de studiegroep een belangrijke stap heeft gezet ter bevordering van een doelmatige vervulling van accountantsfuncties in Nederland.

¹⁾ In de ledenvergadering van 14 december 1978 is de behandeling van dit voorstel tot reglementswijziging niet tot een einde gekomen. In een volgende ledenvergadering zal de behandeling worden voortgezet.