

EINDE VAN EEN VERWARRING?

door D. van der Noord

In het Januari-nummer, jaargang 1954, van dit tijdschrift spreekt de Heer H. R. Reder zijn ernstige bezorgdheid uit over de onrust en misverstanden, welke, vooral onder de jongeren en studerenden, bezig zijn te ontstaan, tengevolge van de strekking en de vorm van enkele artikelen, die in de laatste jaren in dit periodiek zijn verschenen. In deze bijdragen wordt op grond van of in verband met de in het huidige stadium van organisatorische en administratieve ontwikkeling bereikbare — en in een aantal gevallen ook bereikte — perfecte interne organisatie en verslaglegging gepleit voor het achterwege laten van enkele tot nu toe in het algemeen in ons land noodzakelijk geachte controleverrichtingen, alsmede voor het accepteren van een gewijzigde verhouding tussen interne controle en accountantscontrole.

Dat onzekerheid zou zijn ontstaan bij studerenden en nog onbevangen jongeren meen ik op grond van eigen ervaring wel te mogen bevestigen. Overigens ben ik van mening, dat ook voor deze groep de betreffende artikelen te veel vragen onbeantwoord laten om een ernstige verwarring te kunnen veroorzaken. Ik zie wat dit betreft een tegenstrijdigheid tussen de ongerustheid van de Heer Reder en zijn uitspraak, dat de gewraakte artikelen in een gevaarlijk oppervlakkige vorm zouden zijn gesteld.

Hoe dit ook zij, de vraag is gewettigd of met het betoog van Prof. A. M. van Rietschoten in het onlangs verschenen Juni-nummer van het M.A.B. het gevaar van een „doorbraak” niet definitief is afgewend. In deze bijdrage worden oude paarden van stal gehaald, welke de professor met vaste hand, weloverwogen en in sobere stijl zegevierend naar de finish laat draven. Het komt mij voor, dat een ieder, die nog geen eigen overtuiging bezat, na kennisneming van deze stellige uiteenzetting van de verhouding tussen interne controle en accountantscontrole, een gevoel van bevrijding ondergaat. Het leveren van critiek op deze beschouwing lijkt een hachelijke onderneming, te meer daar de hier ontwikkelde theorie en de in het algemeen gevolgde praktijk elkaar dekken. Dit is één van de verschildpunten met de in vroeger jaren gevoerde strijd ter ombuiging van de praktijk naar de huidige theorie. Toen was de praktijk achter, thans zou de leer achter zijn.

Wanneer ik van de plaatsruimte in dit maandblad gebruik maak om in de onderstaande regelen enige kanttekeningen te plaatsen bij de analyse van Prof. A. M. van Rietschoten, heb ik daarmee geenszins de pretentie nieuwe elementen voor de discussie aan te dragen. Mijn bedoeling is slechts uitdrukking te geven aan enige vragen naar aanleiding van het geschrift van de Hooggeleerde auteur.

Prof. A. M. van Rietschoten motiveert de mening dat bij een perfectionering van de administratie en het vakmanschap van haar leiders en uitvoerders een verbijzondering van de controle nodig blijft, met inachtneming van de op pag. 243 gegeven gelimiteerde beperkingen. De voornaamste reden hiervoor is de door verbijzondering verkregen gunstiger functionele plaats der controle. Verder wordt uiteengezet, dat ook bij een onderneming met een zeer gunstige organisatie en administratie de grondtechnieken, waarmee het gedifferentieerde controleorgaan haar taak moet verrichten, dezelfde zullen moeten zijn als bij een minder geperfectioneerd bedrijf.

Alle essentiële contrôleverrichtingen, welke door middel van de verbijzonderde contrôletechniek kunnen worden uitgevoerd, moeten gehandhaafd blijven, daar men anders de voordelen van de verbijzondering zou prijsgeven. Door het gedifferentieerde contrôleorgaan zelf zou in verband hiermede geen garantie meer gegeven kunnen worden, dat er slechts weinig en niet ernstige fouten worden gemaakt.

Het wil mij voorkomen, dat bij gunstige mogelijkheden tot functieverdeling in en buiten de administratie, uitstekende methodische en mechanische hulpmiddelen, gepaard gaande met een grote vakkennis van administratieve leiders en uitvoerders, de betekenis van de tegenstelling tussen uitvoering en contrôle geringer wordt. De aard der behoefte tot verbijzondering der contrôle op grond van de contrôletechnische plaats blijft onveranderd, doch de intensiteit zal afnemen naarmate meer functionarissen elkaar controleren en naarmate de uitkomsten van de interne contrôle door middel van de methodische hulpmiddelen beter zichtbaar worden gemaakt. Hoewel dus door de ontwikkeling van de contrôlemogelijkheden in en van de administratie, waardoor de speelruimte voor de menselijke onvolkomenheden wordt verkleind, de behoefte aan verbijzondering van de contrôle op grond van contrôletechnische overwegingen zou afnemen, wordt de noodzakelijkheid van een gedifferentieerd contrôleorgaan niet kleiner — ja, misschien zelfs groter — tengevolge van andere omstandigheden, welke in het voorgaande nog niet werden genoemd. De perfectionering der interne contrôle staat immers niet op zich zelf. Zij is verbonden met de ontwikkeling van de administratie als bedrijfseconomisch waarnemingsinstrument ter versterking van het preventieve element in de leiding. Hierdoor ontstaat een versterkte behoefte van de bedrijfsleiding aan een onafhankelijke bedrijfseconomisch-analyserende en -interpreterende contrôle. In dit opzicht zal dus de accountant meer moeten doen om aan deze behoefte tegemoet te kunnen komen. Ook de verkleining van het gebied van het axiomatische voorbehoud, welke het gevolg is van de ontwikkeling der administratieve functie, noodzaakt de accountant tot een uitbreiding van de hantering der analytische contrôle, zowel tijdens de contrôleperiode als qua sluitstuk hiervan. Deze uitbreiding geldt ook voor de organisatiebeoordeling en -bewaking als grondslag voor het contrôleprogramma, daar de organisatie gecompliceerder wordt.

Op grond van het voorgaande dringt de gedachte zich op, dat bij een ideaal contrôleobject een verschuiving in de betekenis van de verbijzondering der contrôle plaats vindt. De vraag rijst of bij de uitbreiding van de analyserende werkzaamheden van de accountant, gepaard gaande met een onverkort handhaven van de formele contrôle, i.h.b. de detailcontrôle der bestedingen, geen te grote perfectionering of disproportionaliteit tot stand komt. Het komt mij voor, dat bij een ideaal contrôleobject, ter wille van het bewaren van een juist evenwicht, de noodzaak kan ontstaan tot vereenvoudiging van deze detailcontrôle. Deze problematiek zal zich niet alleen voordoen bij zeer grote ondernemingen, maar ook bij kleinere, mits goed georganiseerde bedrijven, daar het hier relatieve verhoudingen betreft. Zij geldt zowel voor de controlerende functie ten behoeve van de bedrijfsleiding, als voor de contrôle ten bate van het maatschappelijk verkeer.

De bovenstaande gedachtengang verschilt practisch niet erg veel van de redenering, dat beperkingen mogelijk en daardoor ook noodzakelijk zijn op grond van een vertrouwen in de organisatie, hetwelk door middel van een permanente en diepgaande organisatiebeoordeling zou kunnen worden verkregen. Methodisch en didactisch is er evenwel een belangrijk verschil.

daar in de bovenstaande uiteenzetting nog niet de mogelijkheid van een beperking werd gesteld. Het onderzoek naar deze mogelijkheid kan alleen geschieden langs controletechnische weg. Als criterium geldt hierbij, dat een beperking niet de doelstelling der controle illusoir mag maken, daar anders de kosten van de beperkte controle verspilling zouden betekenen. Men zou dan dus niet moeten controleren. De consequentie hiervan is, dat men geen verklaring meer zou kunnen afgeven in de vorm van een garantie, dat er weinig en niet ernstige fouten zijn gemaakt. Op grond van een permanente organisatiebeoordeling zou wel een verklaring kunnen worden afgegeven, dat weinig en niet ernstige fouten bij de onderzochte organisatie kunnen voorkomen. ¹⁾ Voor deze opvatting zou dan propaganda gemaakt moeten worden bij het maatschappelijk verkeer, incl. de bedrijfsleiding. Ik meen, dat dit met een dergelijke nieuwe opvatting niet gebaat zou zijn. Wat dit betreft, sluit ik mij dus geheel bij de visie van Prof. A. M. van Rietschoten aan.

Van groot belang is dus het probleem of een vereenvoudigde detailcontrole inderdaad het verbijzonderde controleorgaan in staat blijft stellen tot het verstrekken van de zekerheid, dat er weinig en niet ernstige fouten zijn gemaakt. De ervaring van de accountants kan zonder meer niets leren omtrent de te hanteren middelen. De door Prof. A. M. van Rietschoten op pag. 247 gesignaleerde tekortkomingen zeggen alleen iets omtrent het nut van de verbijzondering der controle. Ten aanzien van de vraag met welke middelen deze onvolkomenheden worden ontdekt, resp. zouden kunnen worden opgespoord, geven zij geen aanwijzingen. Nu wordt door de voorstanders van beperkingen in de detailcontrole gesuggereerd, dat tengevolge van de ontwikkeling der steekproevenmethoden inderdaad vereenvoudiging mogelijk is. ²⁾ Niet uitsluitend de perfectionnering van de administratie en organisatie, maar mede de ontwikkeling van de steekproevenmethoden brengt sommige voorstanders van de „moderne” controle tot hun visie. Indien de analyse van Prof. A. M. van Rietschoten tengevolge zal hebben, dat door de „moderneren” de controle met behulp van steekproeven theoretisch en ook concreet uitvoeriger uiteen wordt gezet dan tot nu toe in hun publicaties is geschied, dan zou dit een belangrijk winstpunt betekenen. Er is echter alle reden te veronderstellen, dat ook bij perfecte steekproeven meer aan de interne controle wordt overgelaten, dan met behulp van de integrale detailcontrole met externe stukken het geval is. Betekent dit een principiële of graduele afwijking? Stelt men zich op het standpunt, dat het enige criterium voor de verbijzonderde controleverrichtingen gelegen is in de controletechnische plaats van de controle, dan is elke afwijking van principiële aard. Ook de methode Hogeweg, waarbij primair de juistheid van het inkoopboek wordt gecontroleerd in plaats van de juistheid van de quantitatieve ingang der goederenbeweging per artikel, is dan als een principiële afwijking te beschouwen. Is men daarentegen de mening toegedaan, dat het bovenvermelde criterium te eenzijdig is, dan is er sprake van graduele afwijkingen. Deze eenzijdigheid moet zo worden verstaan, dat bij gunstige administratief-organisatorische en -technische voorwaarden de behoefte aan verbijzondering met betrekking tot de detailcontrole der goederen-ingang en uitgaven een geringere graad van intensiteit verkrijgt. Hierdoor

¹⁾ Dit element is weliswaar in elke verklaring begrepen, in het bijzonder bij ondernemingen, die in het geheel geen goederenbeweging hebben. De opgave voor de controleleer is echter om de betekenis van deze negatieve factor te verkleinen, zodanig, dat het nut van de controle, gemeten aan de behoefte van de belanghebbenden bij het certificaat, een zo groot mogelijk overschot boven de kosten geeft.

²⁾ A. F. Tempelaar — M.A.B. Mei 1954 t.a.p. blz. 222.

kan de latent aanwezige proportionaliteitsmaatstaf als begrenzend criterium effectief en de functionele controle-norm gerelativeerd worden. In deze conceptie is de in vroeger jaren ontwikkelde normatieve theorie van het minimum-controleprogramma bij een goede organisatie een voor verandering vatbare conventie, geënt op de vertrouwenshypothese als onveranderlijke theorie. De vraag, waar de graduele afwijking de grenzen van een toelaatbare tolerantie overschrijdt, is dus met deze zienswijze niet voor een absolute beantwoording vatbaar. De individuele accountant moet beoordelen of met perfecte steekproeven op de bestedingen de naar zijn inzicht te bereiken zekerheid, rekening houdende met de mogelijkheden van de interne controle, inderdaad kan worden bereikt.

Zoals reeds werd opgemerkt, is hier een methodisch verschil aanwezig met de objectieve vertrouwensgedachte ten aanzien van de interne organisatie, incl. interne controle. Dit komt tot uitdrukking in de volgende twee punten:

- 1e. Zolang de nieuwe controletechniek bij industriële en handelsondernemingen nog niet conventioneel is, leidt zij tot een subjectief vertrouwen van de controlerende accountant als gevolg van de beperking in de verificatie. Het objectieve vertrouwen is pas mogelijk, indien de accountantsstand door een algemene toepassing van de nieuwe methoden een gradueel gewijzigde vertrouwensnorm heeft gecreëerd. In dit geval wordt geacht, dat de bereikte en te bereiken zekerheid samenvallen. De individuele interpretatie van de — gewijzigde — conventie komt dan in een ander vlak te liggen.
- 2e. De behoefte aan de verbijzonderde controle wordt niet weggenomen, zoals geschiedt door te stellen dat een perfect controleobject een juiste en volledige verslaggeving moet hebben. De behoefte ondergaat slechts een verschuiving in haar gerichtheid, gepaard gaande met een vermindering van de noodzaak van een integrale detailcontrole der bestedingen.

Uit deze punten vloeit voort, dat de discussie gericht moet worden op de vraag *in hoeverre* het noodzakelijk geachte, beperkte gebruik van het vermogen van de verbijzonderde controletechniek met betrekking tot de bestedingen de zekerheid beïnvloedt. Ook de Heer G. Diephuis is deze mening toegedaan (M.A.B. Januari 1953).

Collega G. Diephuis komt in dit artikel tot de conclusie, dat bij de controle der goederen-ingang slechts een detailcontrole der verliesgevende artikelen nodig is bij een uitstekende interne organisatie. De waardeverantwoording wordt onderzocht door analyse van de prijsverschillenrekening. Het komt mij voor, dat bij deze analyse een detailcontrole van die artikelen, waarbij belangrijke gelijktijdige prijsverschillen mogelijk zijn, niet gemist kan worden. Door dit detailonderzoek wordt gecontroleerd of het verband tussen de goederen-ingang en crediteurenadministratie inderdaad bestaat en niet is geconstrueerd. Door middel van de prijscontrole, de crediteurenafloopcontrole en de controle der uitgaande zijde der geldbeweging wordt het argument van Prof. A. M. van Rietschoten, dat de ontvangen en op de factuur voorkomende artikelen niet juist in de voorraadadministratie kunnen zijn opgenomen, verzwakt, indien althans de gelijktijdige prijsverschillen de aandacht van de accountant hebben.

Bij de controle der uitgaande zijde van de geldbeweging heeft men minder kritische momenten, dan bij de goederen-ingang. Men zal hier n.m.m.

niet tot essentiële beperkingen mogen overgaan, tenzij zou kunnen worden aangetoond, dat de nieuwste resultaten der steekproeftheorie tot aanvaardbare controlemethoden kunnen leiden bij een uitgebalanceerd controle-object. Niet mag worden vergeten, dat bij een beperking der detailcontrole van de goedereningang de controle der uitgaande zijde van de geldbeweging een grote betekenis heeft als achtergrond van het onderzoek naar het verband tussen deze ingang en de crediteurenadministratie via de prijsbeoordeling per artikel. Ook dient de controle van de uitgaven tevens ten behoeve van het onderzoek naar de volledigheid van de goedereningang.

Als een probleem met een organisatorisch aspect wordt de keuze van de toe te passen controlemiddelen steeds gekenmerkt door een zekere spanning. Enerzijds moet een zo groot mogelijke zekerheid worden gegeven, anderzijds dient men de controle te beperken. Het ontbreken van deze spanning in de indringende beschouwing van Prof. A. M. van Rietschoten vormde de aanleiding tot het opschrift boven dit artikel. Ik meen wel te mogen aannemen, dat de Hooggeleerde auteur bewust op deze wijze zijn uiteenzetting heeft gegeven, teneinde de discussie te stimuleren en inhoud te geven aan het spreekwoord, dat uit de strijd der meningen de waarheid voortvloeit.
