DE INTERNE ACCOUNTANT

door Drs. L. F. Ras

Dit onderwerp is niet nieuw. Gewoonlijk komt het onder andere titel aan de orde en wel als de vraag omtrent de samenwerking van de public accountant en de interne accountant. Hierover is reeds veel geschreven en nog meer gesproken.

De vraag omtrent de samenwerking van de public accountant en de interne accountant heeft echter nog niets aan actualiteit ingeboet. Zij kwam dan ook opnieuw aan de orde op de algemene vergadering van het Nederlandsch Instituut van Accountants voor de slotbehandeling van het ontwerp „Nieuwe Reglement van Arbeid".

Bovendien meen ik, dat er enig verband bestaat met het vraagstuk van de verbizondering in de uitoefening van het accountantsberoep, waaraan Prof. Dr. H. J. v. d. Schroeff onlangs in dit maandblad een artikel heeft gewijd. Zie geraadpleegde literatuur 1.)

Het is zeer gebruikelijk bij de behandeling van de vraag omtrent de samenwerking van public accountant en interne accountant uit te gaan van de functie van de accountant als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer, om dan daarna zich af te vragen of, en in hoeverre, deze kan steunen op, of gebruik maken van, het werk van de interne accountant.

Nu is het een feit, dat het aantal bedrijven, waarbij een interne accountant in functie is, in de laatste jaren eerder toe dan afneemt. Ik meen daarom, dat het nuttig kan zijn, mede om een juiste zienswijze met betrekking tot de reeds genoemde samenwerking te ontwikkelen, te trachten de functie van de interne accountant nader te omlijnen. Dit laatste is het doel van dit opstel, waarbij ik er mij rekenschap van geef, dat deze functie zich in het beginstadium van haar ontwikkeling bevindt.

Overeenkomstig de methode van analyse door Prof. Dr. Th. Limperg Jr. gebruikt voor het leggen van een grondslag voor de functie en de taak van de public accountant, in zijn serie artikelen over „De functie van de accountant en de leer van het gewekte vertrouwen" (zie geraadpleegde literatuur 4) kunnen wij stellen, dat het hierbij gaat om de economische functie van de interne accountant.

Wanneer wij de functie van de interne accountant hebben onderzocht, kunnen wij gaan zoeken naar de inhoud van de taak van de interne accountant en naar de factoren, welke die taak bepalen.

Een functie is de theoretisch gedachte verrichting, welke in de concrete behandeling of in een samenstel van concrete handelingen wordt tot stand gebracht. De taak is het samenstel van concrete verrichtingen, de arbeid die moet worden gepresteerd om de functie te vervullen. De functie ontstaat zodra er in het verkeer een bepaalde behoefte is, waarin deze functie kan voorzien.

Daarom is de ontwikkeling van de functie ondermeer afhankelijk van de ontwikkeling der behoefte. Wij moeten ons dus afvragen door welke factoren de behoefte aan deze functie wordt bepaald. Deze behoefte ontstaat blijkbaar binnen de eigen kring van de onderneming, of, zoals het gewoonlijk wordt aangegeven, in het interne verkeer.

Bovendien kunnen wij ons afvragen hoe de toeneming van deze behoefte is te verklaren.

Wanneer wij nu in recente uitingen (zie geraadpleegde literatuur 2 en 3) nagaan wat de taak van de interne accountant omvat, dan blijkt daar-

uit, dat wij deze puntsgewijze kunnen samenvatten, als de contrôle op en advies inzake:

1e. interne organisatie:
   a. structuur arbeidsverdeling,
   b. organisatie leiding en contrôle,
   c. inkoop en verkoop organisatie,
   d. voorraadvorming,
   e. planning,
   f. budgettering,
   g. volgen aanwijzingen beheer en uitoefening bevoegdheden.
2e. financiering,
3e. kosten en efficiency,
4e. bepaling kostprijs,
5e. prijsvaststelling,
6e. waardebepaling en winstrekening,
7e. administratieve organisatie,
8e. interne correlatie:
   a. automatische contrôle, die uit arbeidsverdeling voortvloeit,
   b. contrôle verkregen door meervoudige administratieve bewerking.
9e. bijzondere onderwerpen.

Blijkbaar hebben wij dus feitelijk te maken met een behoefte aan een bedrijfseconomische en administratieve specialist, waarvan men bovendien een objectief oordeel verwacht.

Ik ben het dan ook eens met de heren Moret en Van Uden, e.a., welke de term „interne accountant" vermijden. Deze term is misleidend. Naar mijn mening gaat het hier niet om een accountant, maar om een functionaris, lid van de staf, met de bekwaamheden van een accountant. Ik gebruik hierbij het begrip „staf", zoals dit in het stelsel van de staforganisatie wordt gehanteerd.

Volgens het stelsel van de staforganisatie ontvangt de leiding steun van een bizonder apparaat van middelen en individuen, welke t.o.v. de leiding uitvoerders zijn, maar niet belast worden met de uitvoering. De staf bestaat uit een aantal specialisten op verschillend gebied, welke slechts een adviserend en controlerend contact hebben met de uitvoering. Tot de staf behoren niet de afdelingschefs, zij zijn de leiders van de uitvoering.

Tegenover de public accountant voorziet de interne accountant, eveneens volgens recente uitingen (zie 1 en 2) in een behoefte aan:

a. snellere contrôle,
b. een contrôle, die verder gaat dan die nodig voor het ondertekenen der jaarstukken,
c. een ruimere advisering op organisatorisch en bedrijfseconomisch terrein.

Speciaal aan een ruimere advisering op het terrein in punt c. aangegeven bestaat een grote behoefte, in het bizonder in bedrijven, waarin door de eisen van het productie-proces de technici in de meerderheid zijn. De interne organisatie is niet, zoals het product, onderhevig aan een scherpe concurrentie en het oordeel van de afnemer. Men is hiervoor aangewezen op objectieve critiek en advies.

Verder komt het mij voor, dat in de toekomst de bedrijven meer dan voorheen genoodzaakt zijn intern de grootste doelmatigheid te betrachten. Het overbrengen van ondervonden druk op economisch zwakkeren is

niet meer mogelijk in een omvang als vroeger, zodat men genoodzaakt is de aanpassing intern door te voeren.

Waarom kiest men nu ter uitoefening van de hiervoren omschreven taak een interne accountant? De public accountant zou die taak toch ook kunnen vervullen. Wellicht ten overvloede merk ik op, dat het uitsluitend gaat om genoemde functies bij bedrijven van meer dan gemiddelde omvang.

Uit het voorafgaande is duidelijk, dat bij de taak van de interne accountant het accent ligt op het advies. Juist t.a.v. de adviserende functie schiet de public accountant vaak te kort. Dit is geen verwijt, het is zelfs, men moet dat erkennen, begrijpelijk. Al zijn werk wordt bepaald en is begrensd door zijn primaire functie, n.l. die van vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer.

Deze primaire functie dreigt te worden aangetast door iedere stap in de richting van een advies. Ieder advies, indien het leidt tot resultaat, geeft de adviseur belang bij het resultaat en ondermijnt de onpartijdigheid en de onbevangenheid van het oordeel van de controleur.

Bovendien is het door de groei van de bedrijven en de toeneming in de omvang van de adviserende functie voor de public accountant onmogelijk deze functie bij verscheidene bedrijven tegelijkertijd te vervullen. Wil hij het toch doeltreffend doen, dan wordt hij bij grote bedrijven gedreven in de positie van de accountant met één cliënt. Hij mag dan in groter firmaverband werken en niet in dienstbetrekking zijn, het onderscheid te maken tussen interne accountant en public accountant wordt hier voor de wijze waarop de taak wordt verricht zeer formeel.

Op dit punt kunnen wij verband leggen met het vraagstuk van de verbizondering in de accountantsarbeid. Ik doel hier op de verbizondering in de richting van de adviserende functie (een differentiatie — zie Prof. Dr. H. J. v. d. Schroeff, geraadpleegde litt. 1)

De public accountant, vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer, kan niet doeltreffend in de omschreven behoeften van het interne verkeer voorzien. Sommige accountants kunnen zich losmaken van de controlerende functie en zich uitsluitend toeleggen op het adviseren. Zelfs zou de ontwikkeling kunnen gaan in de richting van het adviseren in gelijksoortige bedrijven. De meerdere kennis van de techniek en de organisatie zou dan een voordeel zijn. Maar nu ontstaat dit voordeel uit de kennis opgedaan in gelijksoortige bedrijven; wil het vrucht dragen dan zou de geheimhouding in gevaar komen. Het voordeel slaat om in een nadeel.

Verder is er nog een ander nadeel aan de verbizondering van de adviserende functie verbonden.

Voor het vormen van een oordeel is het nodig, over de handelingen en de verschijnselen binnen het bedrijf de nodige gegevens te verzamelen en te controleren. Bovendien is een doeltreffende advisering slechts mogelijk op grond van een doorlopende waarneming en controle van handelingen en verschijnselen. De adviserende en controlerende functies zijn met elkander vergroeid. De differentiatie van de adviserende functie geeft het voordeel van de grotere deskundigheid. Maar hier tegenover staat, dat nu deze grotere deskundigheid moet worden toegepast in een bedrijf, dat men slechts incidenteel leert kennen. De externe adviseur is in het nadeel zowel t.o.v. de interne accountant als t.o.v. de public accountant. Beiden hebben een regelmatig en voortdurend contact met het bedrijf en daardoor de gelegenheid de organisatie geleidelijk op te bou-

wen en voortdurend te controleren, terwijl zij bovendien de organisatie zeer nauwkeurig aan het specifieke geval (de werkwijze en de arbeidskrachten van het bedrijf) kunnen aanpassen.

Hieraan kan nog worden toegevoegd, dat de externe adviseur eerst dan advies zal worden gevraagd wanneer voor een ieder kennelijk fouten in de organisatie bestaan. De externe adviseur zal trachten succes te boeken en dringt daarbij een systeem op, waarmede men elders resultaten bereikte. Of daarmede de kwaal wordt verholpen blijft een open vraag. De organisatie wordt doel; dat mag niet, zij is slechts middel.

De externe adviseur staat dus op verschillende punten in het nadeel. Welke plaats kan de interne accountant nu in het bedrijf innemen? Indien zijn interne functie wordt uitgeoefend in samenwerking met de public accountant, dan biedt zij het voordeel zich te kunnen baseren op een eigen doorlopende waarneming en contrôle, zonder hiermede de adviserende functie in gevaar te brengen, want de contrôle is secundair.

De public accountant kan, voorzover naar zijn oordeel mogelijk, op basis van art. 7 van het Nieuwe Reglement van Arbeid, samenwerken met betrekking tot de contrôle-arbeid, welke de interne accountant en de public accountant moeten verrichten.

Op die wijze controleert de public accountant voor het maatschappelijk verkeer het gehele beheer, terwijl de interne accountant controleert ten behoeve van dat beheer en dat beheer adviseert.

Hiertegenover staat stellig een gevaar, n.l. het gevaar van de eenzijdigheid. Maar ik meen, dat dit nadeel voor iedere specialist lid van de staf geldt. Ook de technicus lid van de staf kan bij zijn werk slechts zeer gedeeltelijk putten uit de ervaringen in andere kring. Dit is ook begrijpelijk, het gaat in beide gevallen om dingen, waarbij het bedrijf een voorsprongspremie kan verwerven op zijn concurrenten.

Nu kan men zich nog afvragen of het dan niet mogelijk is dat binnen de organisatie van een accountantskantoor een lid van deze organisatie de controlerende taak op zich neemt, en een ander lid de adviserende taak.

Daarmede zouden de bezwaren verbonden aan de externe adviseur voor een groot deel komen te vervallen.

Naar ik meen blijven zij bestaan en komen er nieuwe bezwaren bij. Men zal doorlopend over bedoelde functionaris willen beschikken. Bovendien levert deze contrôle, zoals reeds eerder opgemerkt, — de contrôle voor de ondertekening der jaarrekening — bij deze figuur onvoldoende steun aan de adviserende functie.

Tenslotte is de „interne accountant", zoals door mij nader omschreven, door zijn functie noodzakelijk een functionaris van het bedrijf. De leiding kan niet toestaan — en de leiding, die voor haar taak berekend is zal niet toestaan, — dat deze functionaris zich uit het verband van haar organisatie losmaakt.

Ik meen te mogen concluderen, dat op grond van een nadere omlijning van de functie van de z.g.n. interne accountant, hierbij gedacht moet worden aan de verrichtingen van een bedrijfseconomische en administratieve specialist, lid van de staf van de onderneming. Deze functie vindt haar grondslag in de deskundigheid op bedrijfseconomisch en administratief gebied en het daaruit voortvloeiende beradende en adviserende contact met de leiding.

Mede op grond van mijn ervaringen in de practijk meen ik, dat op die wijze ook voor middelgrote en grotere bedrijven een oplossing kan worden gevonden, voor:

1e. het vraagstuk van de samenwerking van interne accountant en public accountant;
2e. het vraagstuk van de verbijzondering op de adviserende functie;
en wel als volgt:

Voor beide functionarissen is het uitgangspunt het verzamelen en controleren van gegevens met betrekking tot de verschijnselen en handelingen in het bedrijf. De public accountant moet uit hoofde van zijn controlerende functie voor het maatschappelijk verkeer t.a.v. de contrôle de leiding opeisen — zonder daarbij de noodzakelijke samenwerking uit het oog te verliezen.

Voor de interne accountant is de voorlichting en het advies aan de leiding de primaire taak, terwijl hij daarbij ook de steun van de contrôle behoudt en in doorlopend contact staat met het bedrijf, evenwel zonder de nadelen van de externe adviseur. Op die wijze zijn ook de bedrijfs- en organisatiegeheimen beveiligd.

Als controleur en adviseur ten behoeve van het beheer (van de leiding) zal de interne accountant direct onder de leiding moeten staan, aan welke voorwaarde in de staforganisatie wordt voldaan. Hieruit volgt ook, dat de taak, voortvloeiende uit bedoelde functie niet kan worden verricht als chef-boekhouder, want daarmede wordt de functie aangetast.

Ik heb bij het schrijven van dit opstel in zo overvloedige mate geput uit de hieronder vermelde geraadpleegde literatuur (in het bizonder sub 1 en 4), dat een nauwkeurige bronvermelding aan de leesbaarheid afbreuk zou doen.

De geraadpleegde literatuur is echter naar ik meen de lezers van dit tijdschrift zo bekend, dat zij mij deze openlijk toegepaste vereenvoudiging niet ten kwade zullen duiden.

GERAADPLEEGDE LITERATUUR.

1. M.A.B. 1947, No. 9. Prof. Dr. H. J. v. d. Schroeff. Enige opmerkingen over mogelijkheden en wenselijkheden van een verbijzondering in de uitoefening van het accountantsberoep.
2. „Verhouding tusschen den Public Accountant en den internen controleur". Mr. B. Moret. Openbare les 7 Dec. 1945. Rotterdam.
3. Internal audit in relation to professional auditors. P. M. Rees, M.C., F.C.A. The accountant, October 1947.
4. Prof. Dr. Th. Limperg Jr., M.A.B. 1932/33. De functie van de Accountant en de Leer van het Gewekte Vertrouwen.
5. Enkele opmerkingen over de contrôle bij grote bedrijven. J. van Hamersveld. 21ste Acc. dag N.I.v.A. 1930.
6. A. Goudeket. De Interne Accountant. Verslag Ledenbijeenkomst N.I.v.A. 4 Nov. 1939. (De Accountant No. 1939).
7. R. H. Montgomery. Auditing Theory and Practice. 5 ed. 1934.
8. Prof. C. A. Blazer. Contrôle bij Banken. Openbare les 28 Nov. 1939 te Rotterdam.
9. De Plaatsbepaling van de Accountant bij de komende organisatie van het Bedrijfsleven. Dr. M. M. A. A. Jansen. Openbare les 30 Jan. 1947, Tilburg.
10. Is Specialisatie van de accountantsarbeid gewenst? J. P. de Haan. Inleiding N.I.v.A. 4/6 '32.