

DE CONCEPTIE VAN DE CONTROLELEER

door S. Deijjs

1. Inleiding en probleemstelling

In de na-oorlogse literatuur zijn verschillende pogingen gedaan het vraagstuk van de betekenis van de interne controle voor de accountantscontrole tot een oplossing te brengen. Dat het vraagstuk reeds tot een „communis opinio” heeft geleid kan niet beweerd worden. Immers wanneer een schrijver poogt een controleleer te introduceren waarbij een principiële wijziging van standpunt tegenover het steunen op interne controle wordt gepropageerd, treden onmiddellijk opponenten op, die uitgaande van de leer van het gewekte vertrouwen verdedigen dat een principiële verandering van conceptie niet toelaatbaar is.

Het steunen op interne controle roept voor sommige accountants vele reserves op. De motieven voor deze gereserveerdheid zijn verschillend van aard. Men ducht een vermindering van de „eigen actie” van de accountant. Men is beducht voor het prijsgeven van zekerheid en is van mening dat de functie van de accountant wordt aangetast. Ook vreest men onderwaardering van het externe bewijsmiddel en een overwaardering van de interne controle. Kortom men voelt zich beter thuis in een „veilige” volkomen controle volgens de traditionele opvattingen dan in het minder exact te bepalen controleprogramma, waarin groter betekenis wordt toegekend aan de interne controle dan tot heden in de leer toelaatbaar is.

Deze gereserveerde houding is wel begrijpelijk. Ongetwijfeld houdt de nieuwe opvatting gevaren in en zal deze aanleiding kunnen geven tot verzwakking van de eigen actie van de accountant. Daarom is een waarschuwing op zijn plaats. Echter het steunen op interne controle houdt niet in een klakkeloos overnemen van de resultaten van de interne controle, maar is organisatorisch verbonden met de groei van de gewijzigde verhoudingen in het maatschappelijk leven. Een leer, die meent de oude regels te moeten handhaven, alleen omdat ze oud zijn is in strijd met de ontwikkeling in het menselijk denken en handelen. Men dient zich af te vragen of wij iets waardevols prijsgeven indien wij de controle van de externe bescheiden vervangen door het steunen op de interne controle. Men moet zich afvragen welke de zin was van de taakuitoefening in het verleden en haar toepassing in de huidige tijd.

Wij zijn niet klaar in een negatieve houding tegenover de nieuwe opvattingen. Als men het standpunt huldigt dat men moet vasthouden aan het verleden dan was er nooit een controleleer ontstaan.

Het in sterkere mate steunen op interne controle is maar niet een taakuitoefening van een groep accountants, waarvan gezegd moet worden dat zij in strijd handelen met de deugdelijke grondslag, die als norm dient te worden toegepast. Men zal moeten inzien dat het niet gaat om een devaluatie van de normen maar dat er een diepere betekenis achter zit. Er kan zelfs het gevaar ontstaan dat de functie van de accountant wordt aangetast, indien deze in strijd zou komen met de huidige menselijke verhoudingen, die fundamenteel verschillen van die welke bestonden bij de formulering der oudere opvattingen. Hoewel in de literatuur der controleleer over de menselijke verhoudingen wel hier en daar een opmerking wordt gemaakt, heeft dit facet niet de beklemtoning gekregen, die wel wenselijk was. Dit is op zich niet zo onbegrijpelijk omdat in het verleden bij de organisatie-

leer (waar de controleleer een onderdeel van is) uitsluitend economische wetten werden gehanteerd. De menselijke factor werd bij de controleleer verwaarloosd. Dit is op zichzelf geen verwijt. Integendeel een leer kan slechts worden opgesteld door een bepaald aspect in het onderzoek te betrekken en alle andere aspecten als een datum te aanvaarden. De controleleer is dan ook niet onvolledig indien zij deze methodiek toepast. Men dient echter wel te bedenken dat indien er wijzigingen optreden in de psychologische en sociologische verhoudingen men geen controleleer meer kan handhaven op grond van de oude data. Dan ontstaat juist het gevaar van de aantasting van de functie, welke hierboven reeds werd aangeduid.

De accountantsopleiding heeft in haar studieprogramma niet opgenomen de psychologie en de sociologie en dus is de benadering van het probleem vanuit deze wetenschappen door accountants niet te verwachten. Niettemin schuilt hierin een groot gevaar voor de vakuitoefening door de accountant. Men zou wel kunnen beweren dat de opdrachtgever niet van de accountant verwacht dat hij de psychologische en sociologische facetten bij zijn taakuitvoering betreft omdat deze gebieden nu eenmaal niet tot zijn deskundigheid behoren, maar wanneer de door hem verrichte werkzaamheden in strijd zouden komen met die facetten dan zou er toch van aantasting van de functie sprake kunnen zijn. Men zou dan kunnen stellen dat de functie de kosten niet meer waard is.

Het vraagstuk van de menselijke en gezagsverhoudingen vindt een afwijkende benadering in een individualistische en een collectivistische maatschappij-structuur. Het zou verleidelijk zijn hierop nader in te gaan. Wij moeten ons echter grenzen stellen omdat nu eenmaal geen maatschappij-leer wordt behandeld doch controleleer. Dat een en ander summier werd aangeduid heeft geen wijdere strekking dan om aan te geven dat de grondslagen van de controleleer afhankelijk zijn van het tijdstip waarop deze zijn geformuleerd en dus van de op dat moment bestaande verhoudingen. Maar hieruit volgt dan ook logisch dat eenheid in opvatting niet mogelijk is zolang uitgegaan wordt van verschillende verhoudingen.

Ik wil niet beweren dat door dit artikel de oplossing van het probleem wordt gegeven, maar het bedoelt op enige punten de aandacht te vestigen, die naar mijn mening de oorzaken zijn van de afwijkende standpunten. Het zou mogelijk zijn in deze bijdrage op diverse plaatsen te verwijzen naar de literatuur. Ik zal dit niet steeds doen. De lezer zal wel onderkennen waar op andere schrijvers wordt teruggegrepen en waar eigen gedachten worden naar voren gebracht. Op generlei wijze wordt gepretendeerd dat dezerzijds een deskundigheid zou bestaan op de gebieden van psychologie, sociologie of rechtsgeleerdheid, die met dit vraagstuk verband houden. Niettemin zal het probleem slechts benaderd kunnen worden nadat een analyse is gegeven van de delegatie en de verantwoordelijkheid der in de bedrijfshuishouding werkzame personen en de betekenis der bewijsmiddelen. Men kan natuurlijk een afwijkende mening hebben van de hierna te geven beschouwingen, die als uitgangspunt voor het betoog worden genomen, doch dan is ook duidelijk geworden dat het vraagstuk van de betekenis van de interne controle voor de accountantscontrole niet opgelost kan worden zolang wordt uitgegaan van verschillende data. Hierbij komt in mijn gedachten een zinsnede, die ik las over de organisatie-wetenschap en die ook van toepassing is op de controleleer - als onderdeel der organisatieleer - luidende als volgt: „Het komt ons voor dat de organisatieverschijnselen te complex zijn en dat het gebied, waarover de organisatie

zich uitstrekt, te breed is om van een afgeronde en zelfstandige wetenschap te kunnen spreken. In plaats van het zoeken naar een in zichzelf sluitende organisatiewetenschap zouden wij willen propageren het totstandkomen van een praktische integratie van verschillende specialismen, die elk vanuit hun eigen vakgebied hetzelfde probleem benaderen”¹⁾).

Men zou mogelijk bij het lezen van dit artikel de opmerking kunnen maken dat de leer van de accountantscontrole wel zeer relativistisch wordt benaderd. De dogmatici zouden dit relativisme kunnen afwijzen. Zij dienen echter wel te bedenken dat hun leer dezelfde elementen van het relativisme bevat. Het gaat dan ook niet om de formulering van bepaalde waarheden, die blijvende betekenis zullen hebben. Ook hierachter schuilt de dynamiek, die zal blijven optreden zolang er een accountantsfunctie zal moeten worden uitgeoefend.

Alvorens de probleemstelling te formuleren wordt de definitie van interne controle nog even in herinnering geroepen, luidende als volgt: onder interne controle wordt verstaan uitsluitend het samenstel van handelingen en middelen, waarmede de niet gedifferentieerde d.w.z. niet tot controle-organen verbijzonderde organen van leiding en uitvoering, controle uitoefenen op de uitvoering. Deze handelingen en middelen hebben ten doel ten behoeve van de leiding de juistheid van de uitvoering en van de door de administratie verschaft informatie te waarborgen.

De probleemstelling formuleer ik als volgt: is het bij de jaarrekeningcontrole op grond van de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer toelaatbaar dat de accountant aan de interne controle, na beoordeling van het systeem en toetsing hiervan door steekproeven, zodanige bewijskracht toekent dat een oordeel over de formele juistheid en door toetsing der cijfers met bedrijfseconomische normen over de materiële juistheid der jaarstukken wordt gegeven.

Deze probleemstelling is niet nieuw. Het is ook niet de bedoeling een nieuw vraagstuk te behandelen. Dat zij hier nog eens expliciet werd geformuleerd heeft geen andere betekenis dan duidelijk te memoreren over welke problematiek in deze bijdrage enige gedachten worden weergegeven.

2. Delegatie en verantwoordelijkheid

In ieder bedrijf zal, indien dit groter wordt, delegatie gaan optreden. Delegatie gaat spelen daar waar het overdragen van werkzaamheden gepaard gaat met of gevolgd wordt door het overdragen van bevoegdheden. Door deze bevoegdheden ontvangt de gedelegeerde een bepaalde bewegingsvrijheid, die een eigen verantwoordelijkheid doet ontstaan. Dit is op zichzelf vanzelfsprekend omdat ieder die een taak moet vervullen daarvoor verantwoordelijk is en verantwoording schuldig is. Die verantwoordelijkheid zou niet kunnen worden gedragen indien niet overeenkomstige bevoegdheden waren gedelegeerd. Wanneer dusdanige uitvoeringsregelen zijn gegeven dat de gedelegeerde geen vrijheid van handelen heeft spreken wij niet van delegatie maar van overdragen van werk. In feite zijn dan geen bevoegdheden overgedragen.

Deze onderscheiding tussen overdracht van werk en delegatie heeft betekenis voor de inhoud van de verantwoordelijkheid. De gedelegeerde is verantwoorde-

¹⁾ P. Verburg: Organiseren en organisatie-onderzoek (pag. 254).

lijk voor de uitvoering van de taak en van de wijze waarop hij deze heeft uitgevoerd. Immers hij had bewegingsvrijheid en zal dus uit alternatieve mogelijkheden een keus moeten doen, zij het dat de vrijheid van keus bepaald is binnen algemene lijnen, die de delegant heeft vastgesteld. Bij het overdragen van werkzaamheden heeft de uitvoerder slechts een verantwoordelijkheid voor de uitvoering overeenkomstig de aangegeven instructies.

Nu behoudt de delegant de volle verantwoordelijkheid ook na delegatie. Dit vloeit voort uit het zelfstandige karakter van elke bedrijfshuishouding als geheel en de onzelfstandigheid van de organen in de bedrijfshuishouding. De organische gebondenheid van alle in de organisatie-structuur aanwezige organen en eenheden van verantwoordelijkheid is de diepere oorzaak van de omstandigheid dat de verantwoordelijkheid voor de taak, ingeval van delegatie, bij de taak-overdrager blijft berusten, ofschoon niettemin de verantwoordelijkheid aan de taak inherent is.²⁾ Bij de delegant berust de integrale verantwoordelijkheid, terwijl de gedelegeerde een partiële verantwoordelijkheid heeft. Deze onderscheiding in integrale en partiële verantwoordelijkheid heeft slechts betekenis voor de structuur der verantwoordelijkheid.

Hoewel dus de delegant de volle verantwoordelijkheid behoudt verandert er toch veel waar de verantwoordelijkheid niet buiten staat. Men zou kunnen stellen dat de inhoud van de verantwoordelijkheid is gewijzigd. Dit vloeit ook rechtstreeks voort uit de verbondenheid van taak en verantwoordelijkheid. De verantwoordelijkheid van de delegant heeft betrekking op de volgende drie punten:

1. wat hij heeft gedelegeerd
2. aan wie is gedelegeerd
3. hoe de delegatie is geregeld.

Over elk van deze drie punten worden enige opmerkingen gemaakt. Ten aanzien van de taak die is gedelegeerd dient de delegant na te gaan of deze delegatie in overeenstemming is met de beginselen van de organisatie-structuur. Te wijzen valt op het beginsel van centralisatie en decentralisatie.

Bij de keus van de gedelegeerde dient nagegaan te worden of deze de taak kan uitvoeren. Men kan iemand slechts zoveel delegeren als de taakuitvoerder nog kan overzien. Er dient bovendien evenwicht te bestaan tussen taak en capaciteiten.

Ten aanzien van de werkwijze van de delegant wordt opgemerkt dat de delegant de gedelegeerde voortdurend op de hoogte moet stellen van de doelstellingen van het algemeen beleid en de achtergronden daarvan, maar ook zal hij er voor moeten zorgen dat hij voortdurend geïnformeerd blijft omtrent de wijze, waarop de gedelegeerde van zijn bevoegdheden heeft gebruik gemaakt.

De gedelegeerde zal de delegant op overzichtelijke wijze een inzicht moeten geven omtrent de wijze waarop hij zijn taak vervult en hij zal de nodige informatie en adviezen moeten geven, die van belang zijn voor de beleidsbepaling door de delegant.

De delegatie is dikwijls een noodzaak omdat de delegant de specifieke kennis mist, die vereist is voor de uitvoering. Het te bereiken doel kan dan slechts worden aangegeven. Te wijzen valt op de accountant. De controletaak is gedelegeerd. De specifieke deskundigheid brengt hier mee dat de delegant slechts van de resul-

²⁾ Taakdelegatie en taakverantwoordelijkheid door Dr. A. de Jong (M.A.B. 1955)

taten van het werk kan kennis nemen. Dat de inhoud der verantwoordelijkheid van de delegant hier duidelijk afgebakend is bij de keus van de accountant zal iedere vakgenoot beamen.

Het zal de goede lezer reeds opgevallen zijn dat in bovenstaand betoog de verantwoordelijkheid niet éézijdig is benaderd. Hierop nog eens nadrukkelijk de aandacht te vestigen komt mij noodzakelijk voor. Enerzijds is als uitgangspunt genomen de zelfstandigheid van de bedrijfshuishoudingen en de onzelfstandigheid der organen binnen de bedrijfshuishouding. Deze onzelfstandigheid der organen impliceert mede de onzelfstandigheid der personen, die intern een functie vervullen. Het gezag en de zeggenschap hebben hier een dominerende betekenis. Degene die de interne controlefunctie uitoefent, is „instrument” in het leiding-orgaan, onderworpen aan wil en inzicht van de hoogste drager van de leidersfunctie.³⁾ Indien men over de positie van de public accountant stelt dat het hier gaat om het oordeel van iemand, die geen organisch deel uitmaakt van het bestuursorgaan, blijkt duidelijk van welke verhouding men is uitgegaan. In deze beschouwing blijft de interne controle wezenlijk een werktuig der beleidsvorming. Wel wordt de gediplomeerde en georganiseerde interne accountant door de gebondenheid aan een code van hogere sociale betekenis een zekere graad van zelfstandigheid gegeven daar hij is onderworpen aan reglementen van arbeid en erecodes. Hier gaat het dus om de verantwoordelijkheid in relatie tot het gezag en de draagwijdte daarvan. Nu zou men kunnen tegenwerpen dat bij de organisatieleer het slechts gaat om de verantwoordelijkheid, die deductief is afgeleid uit de zelfstandigheid der bedrijfshuishoudingen en dat bij dit uitgangspunt het niet gaat om de verantwoordelijkheid in ethische zin. Voor een wetenschappelijke analyse kan deze zienswijze acceptabel zijn, maar toch dient te worden opgemerkt dat dan een belangrijk facet is geëlimineerd, dat van fundamentele betekenis is voor de oplossing van het vraagstuk. Hieraan enige gedachten te wijden komt mij nuttig voor.

De mens wordt in zijn gedragingen geleid door twee richtlijnen nl. de rationele en de ethische (psychische). Bij zeer veel beslissingen in het leven is er een conflict-situatie tussen deze twee. Bij de rationele overwegingen gaat het om het verstand, terwijl de ethisch handelende mens beheerst wordt door zijn overtuiging. Dit laatste handelen zou men intuïtief kunnen noemen. Nu kan men in het laatste decennium een fundamentele verandering waarnemen in de ethische opvattingen over de verantwoordelijkheid. De persoonlijke verantwoordelijkheid is van inhoud veranderd. Men kan zich niet meer verschuilen achter het bevel. Dit impliceert dat er sprake is van een grotere zelfstandigheid gegrond op de volwassenheid. In zekere zin is de mens gegroeid in zijn mens-zijn. Dit mens-zijn heeft haar consequenties met betrekking tot het toezicht en de leiding, vooral ook op de aard en het karakter der formele bevelvoering. Bij de controle zal men dan ook de menselijke waardigheid meer in acht moeten nemen.

Uit de verantwoordelijkheid benaderd kan men stellen dat de mens als verantwoordelijk wezen tengevolge van zijn volwassenheid beheerst wordt door een code van hogere orde. Het gezag groeit ook naar een hoger niveau. Deze ontwikkeling in de opvattingen over de verantwoordelijkheid hangt nauw samen met machtsverschuivingen in het maatschappelijk leven, tengevolge van de groei in

³⁾ A. Mey: „Interne controle en de techniek der accountantscontrole” (M.A.B. 1956)

het menselijk denken. In zekere zin is de erecode van de interne accountant, waarover hierboven werd gesproken, niet meer een monopolie gereserveerd voor een bepaalde groep vaklieden, maar behoort deze mede tot het terrein van de andere functionarissen in het bedrijf.

Ter illustratie van de twee facetten van de verantwoordelijkheid wil ik wijzen op de accountant, die werkt met medewerkers en assistenten. De accountant draagt de integrale verantwoordelijkheid voor de juiste uitvoering van het controlewerk. De persoonlijke verantwoordelijkheid is echter van inhoud veranderd. Hij aanvaardt de verantwoordelijkheid op grond van een goede organisatie der controle, waarbij de nadruk valt op het toezicht op de interne organisatie binnen zijn kantoor en op de cijferbeoordeling. Het gaat hierbij niet over het probleem of het werken met assistenten doelmatig is, maar over het nemen van de verantwoordelijkheid zonder een zelfstandige integrale waarneming van de uitvoering.

Wanneer wij het geheel van deze paragraaf nog eens overzien, zijn wij tot belangrijke conclusies gekomen, die van betekenis zijn voor ons verder betoog. Deze conclusies kunnen wij als volgt samenvatten:

- a. het begrip verantwoordelijkheid heeft een organisatorisch facet, afgeleid uit de organisatie van het economisch leven en een ethisch facet, voortvloeiend uit de menselijke verhoudingen.
- b. in de opvattingen over de persoonlijke verantwoordelijkheid zijn belangrijke wijzigingen te onderkennen, veroorzaakt door de grotere zelfstandigheid der mensen.
- c. te onderzoeken is of het stijgen van de menselijke waardigheid tot een erkenning zal moeten leiden bij het toezicht en de controle.

3. Bewijsmiddelen

Op het eerste gezicht schijnt het gewaagd om over de bewijsmiddelen enige gedachten te formuleren. Deskundigen op het rechtsgebied zouden mij attent kunnen maken op de bekende schoenmaker, die zich bij zijn leest moet houden. De jurist zal namelijk de neiging hebben de accountantscontrole te bezien in formele zin. Men dient echter wel te realiseren dat de benadering van de problemen door mij niet van juridisch standpunt geschiedt. Het is welhaast vanzelfsprekend dat de jurist vanuit zijn vakgebied tot beschouwingen zal komen, die afwijken van mijn zienswijze. Men bedenke niettemin dat de accountant bij de controle te maken heeft met het vraagstuk van de waardering der gehanteerde bewijsmiddelen. Dat ik dit facet in de beschouwingen betrek vloeit voort uit de strekking van dit artikel dat poogt te onderzoeken of men bij de controleleer niet is uitgegaan van data, die voor de huidige tijd ten dele hun betekenis hebben verloren. Het gaat hier dus niet over de bewijsmiddelen voor de juridische aansprakelijkheid doch voor de vaktechnische verantwoordelijkheid.

Vooraf moeten wij het begrip bewijsmiddel nader formuleren. Onder bewijzen verstaat men het aantonen van de juistheid of waarheid van feiten, waarop iemand zijn recht doet steunen. Het middel hiertoe is een bewijsmiddel. Bij deze bewijsmiddelen kunnen wij onderscheiden de externe en de interne. De externe bewijsmiddelen zijn bijvoorbeeld marktnoteringen, offerten, inkoopfacturen e.d. De interne bewijsmiddelen vallen grotendeels samen met het begrip interne controle. Als bijzonder element in de interne controle wil ik noemen de interne berichtgeving. Deze berichtgeving heeft twee functies:

- a. controle op gedelegeerd beheer
- b. hulpmiddel bij beslissingsvoorbereiding.

Onder de interne berichtgeving verstaan wij alle periodieke en incidentele mededelingen aan de daarvoor in aanmerking komende personen in het bedrijf, dienende als hulpmiddel voor hun beheer. Bij een goed georganiseerde onderneming zal men een doelmatig opgebouwde berichtgeving aantreffen. Wij denken hierbij in 't bijzonder aan de controle-berichtgeving, welke gericht is op de controle van hogere op lagere functionarissen. Zij geeft de afwijkingen van de werkelijkheid ten opzichte van de verwachting (bijv. het budget). Als voorbeelden van interne berichtgeving noem ik de dagrapporten, tussentijdse resultatenrekening, terwijl de verantwoording-aan-de-directie (interne jaarrekening) eveneens hiervan een onderdeel uitmaakt.

Wanneer wij nu een waardering moeten toekennen aan de verschillende bewijsmiddelen, dan kunnen wij hierbij verschillende uitgangspunten kiezen. Er zijn namelijk twee beschouwingswijzen te onderkennen, die in zekere zin twee tegen-gestelde stromingen vertegenwoordigen. De ene legt de nadruk op de organieke verbijzondering, die zowel in de maatschappij als in de bedrijfshuishouding is te onderkennen, waarbij dan als kleinste eenheden in het maatschappelijk verkeer de zelfstandige bedrijven worden gezien. De organen binnen het bedrijf hebben geen zelfstandig bestaan doch verrichten hun functie slechts ten behoeve van het bedrijf als geheel. De interne organen zijn in zekere zin onpersoonlijk hoewel ze in een bedrijf hun taak niet kunnen vervullen zonder personen.

De tweede stroming legt de nadruk op de personele verbijzondering, die alleen te onderkennen is binnen de bedrijven. Hierbij valt het accent dus op de mens in zijn verhouding tot andere personen in het bedrijf.

Bij de eerste zienswijze letten wij op het bedrijf als organisme en als zodanig is het onderdeel van het geheel der samenleving. Het is een corporatie, een rechts-subject. Let men op deze corporatieve zijde dan is zij autocratisch ingesteld. Bij de tweede zienswijze let men op het bedrijf als societas. Hierbij gaat het om de contractuele zijde van de verhoudingen der samenwerkende personen. Daar nu eenmaal niemand verplicht is zich aan een autocratisch orgaan te onderwerpen zal de menselijke verhouding een inbreuk maken op het autocratisch beginsel. Deze inbreuk zal des te groter zijn naarmate het democratisch beginsel meer betekenis krijgt. Uiteindelijk is dan een machtsverschuiving de diepere oorzaak.

Wanneer wij de geschiedenis der controleleer bestuderen zien wij aanvankelijk een hogere waardering van het externe bewijsmiddel dan van de interne gegevens. Dit is begrijpelijk en dit standpunt heeft zijn volle betekenis behouden. Ook heden ten dage zal niemand beweren dat de gegevens van derden (afkomstig van buiten het gecontroleerde bedrijf staande organen) niet een grotere bewijskracht zal moeten worden toegekend. Maar ook kan niet ontkend worden dat interne gegevens een zekere waarde hebben. Deze waarde stijgt naar mate de functionarissen, van wie de gegevens afkomstig zijn, een grotere onafhankelijkheid hebben ten opzichte van elkaar en tegenover de leiding.

Men zou mij kunnen tegenwerpen dat hier uitsluitend de formele controle in ogenschouw wordt genomen, terwijl de materiële controle wordt verwaarloosd. Onder die materiële controle zou dan moeten worden verstaan de toetsing van de verslaglegging op haar juistheid op grond van bedrijfseconomisch aanvaarde

beginselen. Er bestaat geen verschil van mening over de noodzaak van de materiële controle. Deze controle zal nimmer achterwege kunnen blijven en zal verricht moeten worden door de externe controleur. Men verlangt nu eenmaal het oordeel van een buitenstaander om hieraan een objectieve basis te geven. Deze objectiviteit slaat echter niet op de formele zijde van de verslaglegging. Deze is in zichzelf objectief omdat het karakter der formele controle objectiviteit inhoudt.

Alvorens een en ander nader uit te werken voor de jaarrekeningcontrole willen wij deze paragraaf besluiten met een korte samenvatting.

Men kan de bewijsmiddelen onderscheiden in interne en externe. Beide hebben een zekere bewijskracht. De waardering der externe gegevens is groter dan van de interne. Let men op het autocratisch beginsel der bedrijven dan zal men op het standpunt staan dat interne bewijsmiddelen voor de controleur vrijwel geen betekenis hebben. Er zal echter een verschuiving naar de interne bewijsmiddelen geconstateerd kunnen worden indien de interne functionarissen meer zelfstandigheid hebben. De materiële controle zal in ieder geval een taak blijven van de externe controleur.

4. De taak bij de jaarrekeningcontrole.

In deze paragraaf wordt uitsluitend behandeld de concrete taakuitoefening door de accountant bij de controle van de jaarrekening. De jaarrekening is de rekening en verantwoording van het bestuur aan de aandeelhouders. In de laatste tijd denkt men niet alleen meer aan de aandeelhouders, doch aan alle belanghebbenden bij de gang van zaken bij de gecontroleerde onderneming. Het begrip maatschappelijk verkeer heeft een ruimere inhoud gekregen. In eerste instantie wordt echter de jaarrekening overgelegd aan de algemene vergadering van aandeelhouders. De aandeelhouders geven décharge voor het gevoerde beheer blijkende uit de jaarrekening. Reeds Sternheim formuleerde het doel van de accountantscontrole aldus dat gegevens moeten worden verzameld om verantwoordelijkheid te kunnen dragen voor een af te leggen verklaring over de toestand waarin een gegeven beheer de zaken bracht. Verder diende, volgens Sternheim, de accountantscontrole en de daaruit voortvloeiende verklaring in het algemeen om of de opdrachtgever zelf in een positie te brengen om décharge te kunnen verwerven of om hem het middel te verschaffen décharge te verlenen.

De décharge is te beschouwen als de kwijting van de aandeelhouders aan het bestuur. Maar kwijting kan eerst verleend worden indien zekerheid bestaat omtrent de juiste weergave van het beheer in de jaarstukken. De aandeelhouders verkrijgen die zekerheid uit het accountantscertificaat. De accountant kan zijn oordeel eerst geven nadat hij zelf zekerheid heeft verkregen omtrent de juiste weergave. Dit is het doel van zijn controle. Wij zouden het ook anders kunnen formuleren. Degene die iets beweert moet de juistheid hiervan bewijzen. Het bestuur moet dus bewijzen dat de jaarrekening juist is. Het leveren van een bewijs kan geschieden door het hanteren van bewijsmiddelen. Nu heeft het bestuur de beschikking over interne en externe bewijsmiddelen.

Princiëel hebben de interne bewijsmiddelen allereerst een functie ten behoeve van de leiding zelve. Door het geheel van interne maatregelen verschaft zij zich de zekerheid dat de verslaglegging-aan-de-directie een beeld geeft van het gevoerde beheer. Dit spreekt ons nog meer aan als wij ons realiseren wat dat

geheel van interne maatregelen wel inhoudt. Wij brengen hiertoe nog even in herinnering wat er zoal toe behoort:

- a. de administratie zelf als controle-middel;
- b. het doelmatig gekozen rekening-systeem;
- c. de oogcontrole (toezicht in het bedrijf);
- d. de technische controle (kwaliteits- en efficiency-controle);
- e. de accuratesse-controle;
- f. de verbandscontrole;
- g. de scheiding naar de functies van bewaring, beheer en administratie;
- h. de zg. „interne correlatie”, welke o.a. blijkt uit sluitende tellingen- en saldi-lijsten;
- i. de aanwezigheidscontrole;
- j. maatregelen van preventieve controle, neergelegd in statuten, regelingen van tekeningsbevoegdheid ⁴⁾).

Bij de administratie zelf als controle-middel dient vooral gedacht te worden aan de hierboven reeds genoemde interne berichtgeving. Aan allerlei niveaus in de organisatie worden verslagen gegeven, dienende voor de controle op het gedelegeerde beheer. De functioneel onafhankelijke administratie heeft hier een dominerende betekenis, waardoor de objectiviteit van de weergave in de verslagen wordt gewaarborgd. Juist door het sluitend verband van geld- en goederenbeweging in de administratie krijgt de administratie als orgaan, waaruit de berichtgeving is opgebouwd, een belangrijke functie.

De taak van de accountant omvat de bestudering van de administratieve organisatie, het beoordelen van de organisatie en de toetsing van de werking van de organisatie. Ik denk bij de beoordeling van de administratieve organisatie in de eerste plaats aan de interne controle. Het vraagstuk of de beoordeling zich ook uit moet strekken over de doelmatigheid ervan uit het oogpunt van efficiency wil ik hier, als zijnde van zijdelings belang met mijn probleem, onbesproken laten, hoewel ik van mening ben dat dit facet tot de taak van de accountant, die de jaarrekening controleert, behoort.

De steekproefsgewijze toetsing van de werking van de organisatie wordt algemeen aanvaard als een doeltreffend middel voor het vormen van een oordeel over het systeem der interne controle. De beantwoording van de vraag of die steekproefsgewijze waarneming ook tot een oordeel over de permanente juiste werking mag leiden is in accountantskringen niet uniform gegeven.

Wij zullen niet de geschiedenis van de controleleer in extenso hier uiteenzetten. Volstaan moge worden met het aanduiden van de lijn, die sinds Sternheim is te onderkennen. Van een maximumprogram bij Sternheim loopt de lijn naar een minimumprogram bij A. Mey, terwijl in de na-oorlogse jaren de opvattingen tenderen naar een minimaal minimumprogram, dat lager ligt dan aanvankelijk noodzakelijk werd geacht. De controlelijn loopt tegengesteld aan de organisatie-lijn of anders gezegd de afname van de controlewerkzaamheden liep tegengesteld aan de ontwikkeling der administratieve organisatie. Men zou kunnen stellen dat van Sternheim tot 1950 nog uitgegaan werd van dezelfde data (zie de inleiding), maar dat sinds 1950 de grotere democratisering invloed heeft op de controleopvattingen.

⁴⁾ De structuur van de leer der accountantscontrole en haar toepassing. P. J. H. J. Bos (Prae-advies Accountantsdag 9 oktober 1954)

De standpunten staan dan ook principiëel tegenover elkaar, niet omdat men elkaar niet begrijpt (het rationele element), maar omdat men niet gelooft in elkaars visie (het ethische element).

Twee criteria zijn, naar ik meen, bepalend voor het standpunt, dat men aanhangt:

1. de inhoud van de verantwoordelijkheid
2. de waardering van de gehanteerde bewijsmiddelen.

De waardering der bewijsmiddelen vloeit rechtstreeks voort uit de gewijzigde inhoud van de verantwoordelijkheid.

Mij bepalend tot de jaarrekeningcontrole kom ik tot de volgende taakuitoefening:

- a. onderzoek van de organisatie;
- b. beoordeling of de organisatie als adequaat kan worden aangemerkt;
- c. steekproefsgewijs toetsen van de werking der organisatie;
- d. kennisneming van de interne berichtgevingen op de verschillende niveaux, met de daarbij gegeven analyses en toelichtingen zodat een oordeel over de juiste weergave van het beheer kan worden gevormd.

Uiteraard is deze taakbeschrijving summier en van een globaal karakter. Ik geloof dat een nadere uitwerking in deze bijdrage overbodig is. De nadere uiteenzetting zou de aandacht afleiden van het grondthema, dat in dit artikel is ontwikkeld. Zo zou het mogelijk zijn de dynamisering van de controle in het boven gegeven schema in te passen. In concreto zou hiermede in verband gebracht kunnen worden de controle van de balans als onderdeel der jaarrekening. Ten aanzien van één punt wil ik nog een opmerking maken, namelijk over de steekproefsgewijze controle. De steekproefcontrole staat de laatste jaren in het centrum der belangstelling. Men heeft de toepassing der wiskunde bij de controle benaderd vanuit een ander gezichtspunt dan bij de controleleer gebruikelijk was. Hier hebben wij dan weer een andere wetenschap, die geïntegreerd zou moeten worden met de controleleer. Deze integratie van de wiskunde wordt niet weersproken, maar met evenveel recht kan verdedigd worden dat de psychologie bij de controleleer moet worden toegepast. Ook zou een integratie van wiskunde en psychologie noodzakelijk geacht kunnen worden, maar voorzover mij bekend is deze integratie nog niet tot stand gekomen. Men brengt een psychotechnisch rapport toch ook uit op grond van een deelwaarneming (één dag).

Overigens is de steekproef in mijn betoog niet bedoeld als een mathematische zoals deze in de literatuur voorkomt namelijk om een zekerheid over het geheel door een deelwaarneming. Door de kennisneming van de berichtgevingen op de verschillende niveaux (voorzover voor het beeld der cijfers van belang) wordt de onvolkomenheid ondervangen. Immers hiermede worden verschillende functionarissen ingeschakeld, die bij de delegatie een rol speelden. Slechts samenspanning zou mogelijk een onregelmatigheid onontdekt doen blijven. Maar hiervoor is de accountant niet verantwoordelijk voorzover althans de interne controle als adequaat kon worden aangemerkt en dit heeft de accountant bestudeerd en waargenomen.