

Lezers Discussiëren

Amsterdam, augustus 1984

BETREFT: MEMO PROJEKTGROEP
ZERO-BUDGETTING INZAKE IAD

Aan: Raad van Bestuur

Van: Interne Accountants Dienst

Wij hebben kennis genomen van het memorandum dd. 12 maart 1984 van de projectgroep Zero budgetting, waarbij deze adviseert de Interne Accountants Dienst (IAD) in zijn huidige vorm op te heffen en een nieuwe dienst met een beperkte taakstelling in te stellen.

Dit voorstel baseert de projectgroep op een fiktief rapport, waarvan een samenvatting werd bijgesloten. Ons commentaar op deze samenvatting, zoals met u besproken en waar u zich mee kon verenigen, hebben wij als volgt samengevat:

1. Functie en taak van de IAD

De Interne Accountants Dienst heeft een kontrolerende en adviserende functie met betrekking tot *de gehele* financiële informatieverzorging en de daarmee samenhangende controle op de naleving van de concernrichtlijnen op financieel-administratief gebied. Deze management oriented audit gaat dus veel verder dan de wettelijk verplichte controle op de extern te publiceren geconsolideerde jaarrekening. Zo omvat de controle van de IAD ook de tussentijdse rapportering op werkmaatschappij-nivo en heeft voor wat betreft de deeljaarrekeningen een veel grotere diepgang dan uit hoofde van externe controle vereist is met betrekking tot de geconsolideerde jaarrekening, waar de toleranties voor door externe accountants geaccepteerde afwijkingen aanzienlijk zijn (tot 10 % van het verantwoorde, geconsolideerde resultaat).

Deze diepgaande controlefunctie (extended financial audit) van de IAD vormt naast een waarborg voor de integriteit van de informatieverzorging en fraude-preventie, een uitstekende basis voor een gedegen adviesfunctie ter verbetering van ons interne informatiesysteem, efficiency-onderzoeken en het afgeven van door derden gewenste deelverklaringen betreffende omzetten, royalties, subsidies etc.

Ook vormt de controle op de jaarrekening, die geacht wordt een beeld te geven van alle bedrijfsactiviteiten, de sleutel voor de toegang tot alle relevante informatie, die ook van belang kan zijn voor gewenste specifieke deelcontroles ten behoeve van de leiding.

Tenslotte stelt het onze IAD, bij de in Nederland geldende reglementering, in staat een formele verklaring van getrouwheid bij de geconsolideerde

concernjaarrekening aan de leiding en de fungerende externe accountant af te geven, hetgeen de basis vormt voor de door de externe accountant af te geven verklaring van getrouwheid bij de te publiceren geconsolideerde jaarrekening.

Afhankelijk van de kwaliteit van de door de IAD uitgevoerde controle, kan het aanvullende onderzoek van de externe accountant beperkt blijven mits de samenwerking tussen interne en externe accountant goed geregeld is.

Dat hierbij grote doublures bij reeds door de IAD uitgevoerde controles noodzakelijk zijn, is een misverstand.

Gedoeld wordt hierbij waarschijnlijk op buitenlandse dochterondernemingen die aan een lokale controleplicht onderworpen zijn m.b.t. de lokale (fiscale) balans.

In sommige landen mag de lokale externe accountant dan niet gebruikmaken van de verklaring van een interne accountant, zoals bijvoorbeeld in de USA het geval is.

Een praktische oplossing in deze gevallen is om de rollen naar Nederlandse verhoudingen om te draaien en de veelal beperkte controle, verricht door de lokale externe accountant aan te vullen met een controle door de concern- interne accountantsdienst, ten behoeve van de concernleiding.

Door deze mix van interne en externe accountancy kan men tevens tot een goede vergelijking en beheersing komen van de kosten betreffende de verrichte controles.

2. Specialisaties binnen de IAD

Het besluit om een Interne Accountants Dienst aan te houden is in tegenstelling tot de door de projectgroep gesignaleerde situatie juist gebaseerd op het feit dat ons concern van zodanige omvang is, dat een eigen Accountantsdienst met de gewenste kwalitatieve samenstelling gerechtvaardigd is. Specialisaties, zoals bijvoorbeeld de controle op de geautomatiseerde informatiesystemen (EDP-audit) komen hierbij bijzonder goed tot hun recht omdat onze EDP-auditors met eigen terminals en programmatuur aangesloten zijn op onze geautomatiseerde informatiesystemen en zodoende vanwege hun permanente beschikbaarheid op de kritische momenten de vereiste controles kunnen uitvoeren.

Bovendien vormt dit een uitstekende basis om de financiële controles zoveel mogelijk computer-assisted te doen uitvoeren, hetgeen de efficiency van de controle aanzienlijk verhoogt.

Mochten bepaalde specialisaties (b.v. inzake complexe fiscale aangelegenheden) onvoldoende aanwezig zijn bij onze IAD, dan kunnen wij altijd een beroep doen op onze externe adviseurs, waaronder de externe accountants.

3. Opvattingen in het buitenland

De constatering dat in het buitenland in het algemeen de interne accountants niet de attestfunctie uitoefenen is juist, doch geen reden om in Nederland de klok terug te draaien.

In Angel-Saksische landen zijn de externe en interne accountants in afzonderlijke organisaties, die min of meer op gespannen voet met elkaar leven, ondergebracht. Reden van deze spanning is onder meer, dat de interne accountants vaak nog als 2e rangs accountants worden beschouwd en bij de financiële controle hooguit assistentie mogen verlenen aan de externe accountants.

De Nederlandse accountancy heeft altijd (o.i. terecht) gepretendeerd voorop te lopen in de ontwikkeling van de accountancy alsmede de gelijkwaardigheid van alle registeraccountants en terecht spreekt men in dit verband over de volgroeide interne accountantsfunctie in Nederland, in tegenstelling tot een verbijzonderde fragmentarisch opererende interne controlefunctie.

Bovendien is er met name in de USA, onder druk van het bedrijfsleven, een tendens waar te nemen, waarbij de status en functie van de interne accountants wordt vergroot en uitgebreid. Dit wordt onder meer bevorderd door de alom noodzakelijk geachte EDP-audits, waarbij controle op geautomatiseerde systemen en uitkomsten niet te scheiden valt, alsmede de introductie van de Foreign Corrupt Practices Act, die hoge eisen stelt aan interne accounting controls.

Hierdoor beweegt de interne accountancy in de USA zich steeds meer van operational naar financial audits, hetgeen ook gunstige externe controlekostenaspecten heeft. In dit verband verwijzen wij u naar het artikel in de rubriek 'Points for Action' van de Harvard Business Review van maart/april 1984, getiteld 'Internal Auditors can cut outside CPA-costs'. Iets wat in Nederland al lang bekend was.

Ook wordt in genoemd artikel gewezen op de zgn. 'low balling' practices van externe accountants. Deze verkrijgen nieuwe controle-opdrachten door een lage kostenopgave voor het eerste controle-jaar te doen en deze 'aanloopverliezen' weer goed te maken door aanzienlijke stijgingen van de deklaratie in de volgende jaren.

4. Voordelen IAD

De door de projectgroep opgesomde voordelen van een volgroeide interne accountantsdienst voor grote concerns zoals de wisselwerking tussen de kontrolerende en adviserende functie; de grotere diepgang van de uitgevoerde controles etc. onderschrijven wij uiteraard geheel en zijn bij concerns van enige omvang zonder meer te realiseren, mits die dienst op het vereiste organisatorische nivo kan functioneren met een adequate personele bezetting.

5. Invloed automatisering op de informatievoorziening

Ook bij een zogenaamd zelfkontrolerend systeem moet door onafhankelijke accountants gecontroleerd worden of deze zelfcontrole wel continu functioneert. Hierbij is de juistheid van de verstrekte informatie mede afhankelijk van de adequaatheid van het systeem, zodat scheiding van controle op systemen en op uitkomsten niet rationeel is.

De constatering, dat bepaalde ondernemingen, zoals banken, kwetsbaarder zijn in de handhaving van de gewenste beveiliging van hun informatiesystemen is juist en is derhalve een reden om de geïntegreerde interne accountantsfunctie te handhaven.

6. Conclusies

Onze conclusie is, dat controle op informatiesystemen en informatie-uitkomsten het meest efficiënt door één en hetzelfde controle-apparaat kunnen worden uitgevoerd.

Bij grote en complexe organisaties in Nederland is dat een Interne Accountants Dienst, teneinde in de controle ten behoeve van de leiding te voorzien en in samenwerking met andere stafdiensten zoals organisatie-afdelingen, het concern beheersbaar te houden en tijdig de vereiste bijsturing door de leiding mogelijk te maken.

Het permanente functioneren van interne accountants met een diepgaande kennis van zaken betreffende de onderneming, geven interne accountants hierbij een voorsprong op externe accountants, alleen belast met de certificering van de externe geconsolideerde jaarrekening.

7. Besluit

Het voorgaande sterkt ons in het voornemen de vereiste interne accountantscontrole op het huidige peil te handhaven, teneinde ons concern bestuurbaar en beheersbaar te houden en de kosten van noodzakelijke controle en advies op een aanvaardbaar nivo te houden.

Goede samenwerking tussen onze Interne Accountants en Externe Accountants zal hierbij bevorderd worden teneinde het concern optimaal te doen profiteren van de onafhankelijke deskundige advisering, zowel in de diepte (interne accountant) als in de breedte (externe accountant).

Annotatie

Het commentaar op het fictieve memorandum en de rapportsamenvatting is gebaseerd op concrete en reële ervaringen en is als zodanig niet toevallig. Het is niet aannemelijk te achten dat Nederlandse grote ondernemingen vrijwillig zouden willen afzien van de in de loop der jaren ontwikkelde hoog gekwalificeerde Interne Accountantscontrole met een diepgaande adviesfunctie, mede uitmondend in een verklaring van getrouwheid bij de jaarrekening, zoals deze mogelijk en gewenst gemaakt is door de Beroepsreglementering.

Toen enkele jaren geleden de certificerende functie van interne accountants in de periferie van de onderneming zoals bij aanverwante pensioenfondsen en joint-ventures, alsmede bij de branche-gewijze ondernemingen in gevaar kwam, kwamen de Nederlandse ondernemingen, alsmede de werkgeversorganisaties massaal in verzet en zag de Minister van Economische Zaken zich genooddaakt de door het NIVRA (externe accountants) voorgestelde beperkingen ongedaan te maken.

Het elimineren van de certificerende functie van interne accountants zou

leiden tot een verschraling van het accountantsberoep in het algemeen en de kwaliteit van de interne accountancy in het bijzonder, hetgeen niet in het belang is van het maatschappelijk verkeer.

Ook zal het welhaast onmogelijk zijn, niet-certificerende interne accountants als stagemeeester te doen optreden conform de 8e richtlijn van de EEG, die onder meer handelt over de eisen waaraan de accountantsopleiding behoort te voldoen. Dit omdat de accountantsopleiding primair gericht is op de certificerende functie. Als gevolg hiervan zal het moeilijk zijn nog voor accountancy studierend personeel aan te trekken voor interne accountantsdiensten. De hierdoor veroorzaakte tweede keuze effecten zullen een verdere aantasting vormen van de kwaliteit van de interne accountancy in Nederland. Zolang de interne accountants conform de Gedrags- en Beroepsregelen de certificerende functie kunnen uitoefenen is het uittreden van interne accountants uit het NIVRA niet opportuun.

Bij het niet meer uitoefenen van de certificerende functie is de kwalificatie van Registeraccountant voor de uitoefening van uitsluitend operational audit niet langer een formele vereiste en zullen niet-registeraccountants dit ook mogen doen met alle consequenties van dien. Teneinde beunhazerij te voorkomen, is een aparte organisatie van operational auditors dan geboden en ligt aansluiting bij het Benelux-chapter van het Instituut van Internal Auditors voor de hand.

Operational audit is niet een vast omschreven begrip en kan variëren van een éénmansafdeling voor ad hoc adviezen aan de leiding tot een breed opgezette stafafdeling, die systematisch en periodiek de gehele organisatie doorlicht; de betrouwbaarheid van het interne informatiesysteem kritisch beoordeelt; zelfs verklaringen afgeeft inzake de getrouwheid van deelverantwoordelingen en alleen de wettelijke controle, nodig voor de handtekening bij de externe jaarrekening aan de externe accountants overlaat.

Teneinde verdere verwarring in het maatschappelijk verkeer te vermijden, ondersteun ik ten volle het voorstel van collega J. van Rijnbach r.a., gedaan in zijn artikel 'De Interne Accountant in de tachtiger jaren' verschenen in 'De Accountant' van juli/augustus 1984. Dit voorstel houdt in:

Gebruik de aanduiding: 'Interne accountant' voor Register accountants, die op basis van een volkomen controle de concernjaarrekening certificeren en verdere management oriented audits verrichten, en gebruik de aanduiding 'internal auditor' voor functionarissen die binnen een concern een verbijzonderde interne controlefunctie vervullen naar Angel-Saksische opvatting en niet de certificering van de jaarrekening betreft.

A. Niekamp R.A.