bepaalde taken wil opdragen. Zo lang er mensen leven zal daaromtrent steeds verschil van inzicht en strijd bestaan. Het zijn niet louter verschillen in de „basic philosophy” waarvan de mensen uitgaan, die die strijd zullen voeden. Ook uit het louter utilistisch economisch aspect van de samenleving kunnen argumenten voor en tegen de noodzaak om de staat in een concreet geval een taak op te dragen geput worden; de conjunctuur-phase, waarin het economische leven zich bevindt en het zich al of niet bevinden in een periode, waarin structuur-veranderingen in het economisch leven zich voltrekken, is hierbij m.i. van doorslaande betekenis.

Het is een gemeenplaats te stellen, dat zonder ordenend optreden van de overheid de structuur veranderingen op economisch gebied, die zich in het bijzonder in de West-Europese samenleving, in een door twee wereldoorlogen versneld tempo, thans aan het voltrekken zijn, tot een mensbeschamende chaos zouden leiden.

Vershil van mening kan daarom slechts bestaan over de mate, waarin de overheid belast moet worden met taken. Er zijn symptomen, die er op wijzen, dat zelfs in kringen, die uitgaan van „a basic philosophy” waarin een uitgebreide staatsbemoeïing logisch past, het inzicht groeiende is, dat een almachtige staat, waartegen een ieder meent te mogen aanleunen, voor de vrijheid en de waardigheid der burgers niet geringe gevaren oplevert. Daagt hier misschien de mogelijkheid van de synthese, die aan het publieke leven die rust en zelfverzekerdheid kan geven, die het kenmerk zijn voor bloeiende cultuurperiodes. Politieke scherpslijpers kunnen het vinden van een synthese belemmeren.

DE INTERNE ACCOUNTANT EN DE COLLISIE TUSSEN ADVISERENDE EN CONTROLERENDE FUNCTIE

door Drs L. F. Ras

In het M.A.B. van Januari en Februari jl. werd door Mr B. Moret een uitvoerig artikel gewijd aan de functie van de interne accountant.

Het zal de interne accountants tot voldoening strekken, dat een openbare accountant zich de moeite heeft getroost verschillende facetten van de interne functie te belichten.

Tot voldoening omdat in die gevallen waarin de openbare accountant en de interne accountant hun taak naast elkaar moeten verrichten, volgens mijn opvatting een goede samenwerking in beider belang een eerste vereiste is. Een wederzijds begrip van beider functies en de daarbij optredende algemene vraagstukken en moeilijkheden is een van de belangrijke hoekstenen voor die samenwerking.

Volgens mijn mening heeft Mr Moret de interne functie gezien door de bril van de openbare accountant en dit gaf mij aanleiding de Redactie van het Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde te verzoeken enige plaatsruimte beschikbaar te stellen voor het kenbaar maken van mijn opvatting t.a.v. het vraagstuk betreffende de functie van de interne accountant.

Ik dank de Redactie voor het verlenen van die plaatsruimte. In het bijzonder omdat er voor dit vraagstuk bij de D-examens blijkbaar enige belangstelling is en vele toekomstige accountants in het vrije beroep eveneens deze „openbare bril” zullen opzetten. In die verwachting wil

ik in het hierna volgende trachten hen door de „interne bril” te doen zien.

Zolang verschillende accountants in het vrije beroep de mening zijn toegedaan, dat een interne accountant een accountant is die geen openbare accountant kon worden en toen in een vaste dienstbetrekking is gegaan, of de redenering toepassen — indien ik de verklaring van de interne accountant heb te aanvaarden en hij legt mij die verklaring voor, dan kan ik mijn hoed weer opzetten en heengaan om mij alleen nog maar bezig te houden met de declaratie — zolang zal een logische behandeling en een vruchtdragende beschouwing van het vraagstuk van de interne functie bemoeilijkt worden.

Ik zal daarom dan ook niet trachten een nauwkeurige afbakening van de interne functie te geven, omdat dit vraagstuk niet kan worden behandeld zonder een uitgebreide analyse te maken van de interne organisatie van de bedrijfshuishouding. Het is begrijpelijk dat dit tē omvangrijk zou worden binnen het kader van een tijdschrift-artikel.

In dit kortere bestek acht ik het noodzakelijk,

1e de juiste methode voor de behandeling van dit vraagstuk nogmaals aan te duiden,¹⁾

2e de aandacht te schenken aan de collisie tussen adviserende en controlerende functie van de interne accountant.

Ik zal dit doen aan de hand van de beschouwingen van Mr Moret.

De verbyzondering van de contrôle binnen de onderneming is geen specialisatie — zoals Mr Moret schrijft — maar een differentiatie, een verbyzondering naar de bewerking.²⁾

Gezien van uit de gezichtshoek van het zelfstandige accountantsberoep is er — volgens Mr Moret — sprake van een differentiatie.

Ik kan die mening niet delen omdat het hier een integratie betreft, d.w.z. een stap terug in de richting van de externe differentiatie. Om dit verschil duidelijk te zien dient men zich er goed rekenschap van te geven dat de openbare accountant dikwijls twee functies tegelijk vervult, nl.:³⁾

a. controleur (adviseur) van het maatschappelijk verkeer,

b. controleur (adviseur) voor de bedrijfsleiding.

Indien a. en b. gedifferentieerd zijn in het zelfstandige accountantsberoep, dan is het verrichten van b. in het bedrijf (de interne accountantsafdeling) een integratie. Voor zover althans de openbare accountant in de interne functie dezelfde werkzaamheden zou verrichten als de interne accountant.

Vervolgens meent Mr Moret te moeten vaststellen, dat de interne accountants, ofschoon in aantal toenemende, nog steeds een bescheiden plaats innemen in het Nederlandsche Instituut van Accountants. Een waarneming die — gezien de orde van grootte welke de ondernemingen in Nederland in het algemeen hebben — allerminst verwondering behoeft te wekken. Evenwel heeft dit „tellen van de neuzen” voor de afbakening van de functie geen enkele betekenis.

In het laatst verschenen jaarverslag van het Nederlandsche Instituut van Accountants wordt in de ledenlijst de zuivere interne functie in dienstbetrekking niet afzonderlijk vermeld, maar evenmin is het bekend in hoe-

¹⁾ Zie mijn artikel „De Interne Accountant” M.A.B. Dec. 1947.

²⁾ Zie Prof. Dr H. J. van der Schroeff — „Enige opmerkingen over mogelijkheden en wenselijkheden van een verbyzondering in de uitoefening van het accountantsberoep” M.A.B. Oct. 1947 blz. 282.

³⁾ Zie Prof. Dr Th. Limperg Jr — M.A.B. 1932/33 — „De functie van den accountant en de leer van het gewekte vertrouwen”.

veel gevallen de openbare accountants een interne functie verrichten.⁴⁾ Aangezien het om de functies gaat zegt het weinig of de betrokkene(n) als openbare accountant gevestigd is of zijn. Zonder twijfel zou het interessant zijn indien de functies eens nauwkeurig werden nagegaan en als resultaat daarvan zou wel eens kunnen blijken, dat in vele gevallen de openbare accountant de controle verricht voor de bedrijfsleiding, m.a.w. de interne functie vervult.

Er zijn in Nederland vele bedrijven van een zodanige orde van grootte, dat een interne differentiatie van de zg. „contrôle”-functie niet rationeel is.

Gaat de openbare accountant nu voor de kleinere bedrijven de interne functie vervullen (de externe differentiatie) dan is dat eerder rationeel, omdat hij die functie voor meerdere bedrijven zal verrichten. Het voordeel van de externe differentiatie, de vergroting van de massa, treedt op.

Ook op ander gebied, b.v. t.a.v. het technische deel van bedrijven, ontmoet men vele voorbeelden. Een kleine fabriek — chemisch of technisch — die bijzondere productiemoeilijkheden heeft, zal voorlichting en advies vragen aan een extern gedifferentieerd chemisch laboratorium of technisch bureau. Het groot-bedrijf heeft echter zijn eigen laboratoria en technische research-afdelingen, d.w.z. een interne differentiatie (binnen deze differentiatie is een specialisatie mogelijk, gericht op onderscheiden producten).

Het is derhalve noodzakelijk voor de afbakening van de interne functie, ten einde de analyse doelmatig te doen zijn, uit te gaan van een bedrijfs-grootte, waarbij de interne functie rationeel intern kan worden gedifferentieerd.⁵⁾

De analyse van gevallen, waarin de bedrijfsgrootte een interne differentiatie van de controle niet toelaat, is voor de afbakening van de interne functie slechts verwarrend.

Ik meen voorlopig te kunnen overslaan hetgeen Mr Moret schrijft betreffende de verschillende opvattingen t.a.v. het begrip interne accountant. Immers, zoals hij zelf constateert, zie pag. 9 M.A.B. Januari 1949, moet men, alvorens tot een duidelijke begripsbepaling te komen, allereerst de functie afleiden (hetzelfde heb ik trouwens eveneens opgemerkt in mijn artikel M.A.B. December 1947. blz. 359).

Blijkbaar is er intern behoefte ontstaan aan een controlerend en adviserend orgaan.⁶⁾ Die behoefte heeft een taak in het leven geroepen ten gevolge waarvan een interne functie zich is gaan aftekenen. Deze functie moet nog worden afgebakend en daaraan moet een theoretische en bovenal praktische grondslag worden gegeven.

Dit is een vraagstuk dat op het terrein van de interne organisatie ligt, waarop ik, zoals reeds gezegd, niet uitvoerig zal ingaan omdat het mijn bedoeling is het te bespreken vraagstuk zuiver te stellen.

Dat de interne accountant onder zekere voorwaarden (zie het Reglement van Arbeid) tevens een taak kan vervullen voor de openbare accountant, is secundair en eerst later aan de orde.

Ik heb dit in het M.A.B. Dec. 1947 aangeduid met de secundaire taak

⁴⁾ Zie hiervoor ook: Prof. Dr Abr. Mey — „De Accountant”, No. 7, 1936, blz. 232.

⁵⁾ Zie Prof. Dr Th. Limperg Jr in M.A.B. 1932/33: „Eerst wanneer het bedrijf zo groot is, dat het een controle-staf aan het werk kan zetten, waarin dezelfde arbeidsverdeling kan worden toegepast die in het bedrijf van de openbare accountant wordt gevonden, bestaat er een economische rationele grondslag voor een eigen controle-apparaat”.

⁶⁾ Zie Prof. Dr Th. Limperg Jr in M.A.B. 1932/33: „De functie van de accountant en de leer van het gewekte vertrouwen”.

(taak is: de concrete arbeid die moet worden verricht om de functie te vervullen).

In feite is het vraagstuk van de afbakening van de interne functie een onderdeel van het vraagstuk van de organisatie van de leiding. Ik meen daarvoor gevoeglijk te kunnen verwijzen naar hetgeen Prof. Dr Th. Limperg Jr hierover heeft geschreven in zijn serie artikelen over „De functie van den accountant en de leer van het gewekte vertrouwen” in M.A.B. 1932/33. Ik wil er hierbij de aandacht op vestigen, dat ook Prof. Limperg zich daarbij slechts „een kleine uitweiding” op het gebied van de Leer der Organisatie veroorloofde. Bovendien geeft hij nadrukkelijk aan, te spreken over controle in het algemeen en dus niet alleen over administratieve en over accountantscontrole. Hij wijst er voorts op, dat met de groei van het bedrijf intern de behoefte ontstaat aan een afzonderlijk controle-apparaat (controle: in algemene zin).

Wij komen thans tot de vraag wat deze controle inhoudt en waarom nu iemand met de bekwaamheden van een accountant hiervoor favoriet is, d.w.z. de man met het accountantsdiploma en met een behoorlijk gefundeerde praktische ervaring.

Men bedenke wel dat het begrip controle in verschillende en maar al te vaak in vele verwarring wekkende betekenissen wordt gebruikt.

Ook Mr Moret ziet wel in, dat er binnen het bedrijf een streven naar controle kan ontstaan afwijkende van de behoefte aan controle waaraan de openbare accountant zijn functie voor het maatschappelijk verkeer ontleent. Mr Moret wil het verschil echter uitsluitend van uit het negatieve zien, nl. als behoefte van het bedrijf welke niet door de public-accountant wordt gedekt. Mr Moret gaat niet uit van de urgentie welke binnen het bedrijf is ontstaan.

In de gevallen waarin de openbare accountant de interne functie verricht en daarbij niet de gehele behoefte dekt, kan men spreken van een onvolkomen externe differentiatie. In kleinere bedrijven zal men uit kostenoverwegingen dit nadeel accepteren. Is evenwel de volledige interne functie rationeel voor de grootte van het bedrijf, dan kan de volledige interne functie door een functionaris van het bedrijf worden verricht en wordt de oorspronkelijk bij kleine bedrijven onvolledig extern gedifferentieerde controle wederom geïntegreerd. Uitgangspunt voor beide functies is onvoorwaardelijk het onafhankelijke oordeel op grond van zelfstandig vastgestelde respectievelijk geverifieerde, in onderling verband en samenhang, waargenomen gegevens. De beide functies vormen op die wijze als het ware twee loten geënt op eenzelfde stam. De ene loot buigt zich naar het maatschappelijk verkeer, de andere naar de leiding van het bedrijf.

Dekt het begrip controle, waaraan binnen het kader van de onderneming behoefte ontstaat, het begrip controle in de zin van onderzoek van de jaarrekening voor aandeelhouders en verder geïnteresseerden? Volgens mijn inzichten niet.

De controle van de openbare accountant houdt zich bezig met de juistheid en volledigheid van het beeld door de leiding van haar activiteit gegeven; binnen het kader van de onderneming heeft de leiding evenwel behoefte aan een controle die namens haar wordt uitgeoefend welke, zonder dat zij uitmondt in voorlichting en advies, niet doeltreffend kan zijn. Het gaat daarbij nl. om controle als element van de leiding, d.w.z. voor het beheersen van de doeltreffende actie (dus het Amerikaanse begrip „control”, b.v. „stock control” is het beheersen van de omvang van de voorraden, „budget control”, zijnde het beheersen van de actie met behulp

van de bedrijfsbegrotingen). M.a.w. deze controle houdt zich niet alleen bezig met het beeld dat van de actie wordt gegeven, maar bovendien met de doeltreffendheid van de actie, voor zover dit althans door de controleur op grond van zijn eigen deskundigheid kan worden beoordeeld.

Ter nadere toelichting moge een hierna volgend vergelijkend beeld verhelderend werken, omdat het anders noodzakelijk zou zijn een zeer omvangrijke en gedetailleerde analyse van de verbyzondering van de leiding te geven, hetgeen thans in dit korte bestek niet de bedoeling is.

In een fijnmechanische werkplaats werkt men met een zodanige graad van precisie, dat de controle op de precisie een eigen bekwaamheid en een eigen techniek vereist.

Bij een mindere precisie kan de uitvoerder zijn eigen werk controleren met een gewone schuifmaat en ook de bedrijfsleider van die afdeling kan, namens hem, die controle op het werk laten verrichten met schuifmaten. Bij de zeer fijne precisie is dat niet meer mogelijk, omdat die controle dan een afzonderlijke apparatuur vereist waarmede men moet kunnen werken. Deze controle wordt daarom bij de uitvoerder weggenomen en ten behoeve van de bedrijfsleider aan een daarvoor bekwaame afzonderlijke functionaris opgedragen.

Aangezien de afnemers deze zeer grote precisie verlangen, gaat het tevens om het beheersen van de actie (het Amerikaanse begrip „quality control”) hetgeen betekent, dat die controle ook de aanwijzingen zal moeten opleveren om de door de afnemers verlangde kwaliteit en graad van precisie te bereiken en af te leveren. Vertoont het instel-mechanisme van een bepaalde draaibank een afwijking, dan wordt door de controlerende functionaris die afwijking nauwkeurig onderzocht en wordt daarna aan de uitvoerder, op grond van dit onderzoek, een nadere instructie gegeven voor het instellen waarmede de geconstateerde afwijking zal worden voorkomen en de gewenste precisie van het product wordt bereikt.

Ik wil er hierbij nadrukkelijk de aandacht op vestigen, dat het gegeven vergelijkende beeld op een ander niveau van leiding ligt, maar ook deze leiding delegeert controle en ook hierbij komt de andere geaardheid van deze controle naar voren.

Vanzelfsprekend ligt de activiteit van de interne accountant niet op dit gebied; de bedoeling van dit voorbeeld was slechts het andere karakter van de controle t.b.v. de leiding aan te geven. De interne accountant zal zich t.a.v. de zo juist aangehaalde controle-behoefte uitsluitend op het gebied van zijn eigen deskundigheid bewegen.

Gepaard aan de groei van het bedrijf zal de regeling en speciaal de beheersing van de actie andere middelen behoeven, zoals daar zijn de administratie als „tool of management”, de instructie, de taakopdracht, de begroting, de kosten-standaard, de efficiency-standaard; maar men bedenke hierbij, dat al deze middelen, waarmede men de „control” poogt te bereiken, eveneens op hun doeltreffendheid dienen te worden getoetst. Omtrent die doeltreffendheid moet informatie worden gegeven en deze zal, indien noodzakelijk, tot een wijziging van de instructie of van de taakopdracht voor de volgende actie aanleiding kunnen zijn.

Het is dan ook, naar mijn mening, de interne accountantscontrole die dit sluitstuk kan geven.⁷⁾ Ik merk hierbij echter op, dat de behoefte aan controle in het interne verkeer een andere is en wellicht een wijziging van de controletechniek overwogen moet worden.

⁷⁾ Zie ook Prof. Dr A. Mey — De Accountant — No. 7, 1936: „De noodzaak van een normatieve theorie van de accountantscontrole als leidraad voor de beroepsuitoefening”.

De administratie is het universele contrôle-apparaat, alsmede het apparaat voor de registratie van het gebeuren. De openbare accountant zal t.b.v. zijn contrôle voor het maatschappelijk verkeer hiervan eveneens gebruik maken *en hier ligt nu* het contact tussen beide functies. Ik zal dit met een ander vergelijkend beeld toelichten.

In een bedrijf heeft men een eigen laboratorium dat de kwaliteit van de te fabriceren producten controleert. Contrôle mede t.b.v. de kwaliteits-beheersing, dus „control”. Deze contrôle moet tevens aangeven op welke wijze het gewenste resultaat het beste kan worden bereikt.

Daarnaast treffen wij aan de contrôle op de kwaliteit van het product t.b.v. het maatschappelijk verkeer. Nog nimmer mocht ik van laatstgenoemde zijde vernemen dat het bedrijf geen eigen laboratorium nodig heeft en dat de aangeduide interne contrôle-functie een doublure is die rationeel toevalt aan het contrôle-orgaan ten behoeve van het maatschappelijk verkeer.

Komen wij thans terug tot de collisie tussen adviserende en controlerende functie.

Nauw verband hiermede houdt m.i. de functionele niet-onzijdigheid op grond waarvan de openbare accountant onder zekere voorwaarden van de verklaring van een interne accountant gebruik mag maken (vide Reglement van Arbeid)⁸⁾.

Die functionele niet-onzijdigheid dient niet te worden gezocht in de „zilveren banden”, het gevaar hieruit voorkomende bestaat overal. Gezien vanuit het maatschappelijk verkeer moet de niet-onzijdigheid uit de interne functie voortvloeien. Op grond van het voorafgaande meen ik die niet-onzijdigheid te kunnen verklaren uit het verschil in de contrôle voor de interne en voor de externe functies.

Onzijdigheid houdt niet in meningsloosheid, noch van de openbare accountant, noch van de interne accountant, doch zelfstandigheid bij het vormen van de mening. Van een deskundige wordt te allen tijde een mening gevraagd, echter met verschillend doel. Het maatschappelijk verkeer verwacht van de openbare accountant zijn mening over de juistheid en de volledigheid van de jaarstukken. Die mening houdt verband met het doel waarvoor zij wordt gegeven.

De mening van de interne accountant wordt gevraagd met een ander doel, nl. contrôle voor de leiding en dit leidt tot niet-onzijdigheid t.o.v. de openbare functie.

Om die reden heb ik in mijn artikel in het M.A.B. Dec. 1947 geschreven over de contrôle als primaire taak van de openbare accountant en over de voorlichting en het advies door de interne accountant. Ik heb in mijn artikel niet beweerd, zoals Mr Moret doet voorkomen, dat de interne accountant een adviseur „par excellence” is. Ik zie t.a.v. de openbare en de interne accountant een zodanig verschil in hun respectievelijke functies, dat de adviserende taak van de openbare accountant aan veel engere grenzen gebonden is door zijn contrôle t.b.v. het maatschappelijk verkeer. dan zulks het geval is t.a.v. de adviserende taak van de interne accountant.

De openbare accountant heeft b.v. een adviserende functie betreffende vraagstukken omtrent de publicatie van de jaarstukken. Zijn advies mag niet in strijd komen met zijn maatschappelijke functie. In die geest heeft naar mijn mening Prof. Dr Van der Schroeff zijn opmerkingen over de collisie tussen adviserende en controlerende functie ook bedoeld. Het

⁸⁾ Zie Prof. Dr Th. Limperg Jr — Alg. vergadering N.I.v.A. 23 November 1946, „De Accountant” No 1 1947, blz. 71 t/m 84.

advies moet blijven binnen de grenzen haar door de controle gesteld. De controle van de interne accountant is — zoals aangeduid — een geheel andere dan die van de openbare accountant.

Hierdoor is het gevaar voor collisie voor de interne accountant geringer, omdat hij geen mening geeft over de verslaglegging van het bestuur t.b.v. het maatschappelijk verkeer.

Tot slot nog enkele opmerkingen t.a.v. de beschouwingen van Mr Moret.

Volgens mijn opvatting ziet de heer Goudekot⁹⁾ wel degelijk verschil tussen de interne en externe functie, echter niet in verantwoordelijkheid.

Wat de objectiviteit van de interne accountant aangaat, zegt Mr Moret, dat deze niet de sterke prikkel ondergaat die de openbare accountant ondervindt. Dit is bepaaldelijk een misverstand. De openbare accountant zal niet kunnen ontkomen aan kritiek op zijn objectiviteit van de zijde van het maatschappelijk verkeer. Echter het interne verkeer is in hoge mate deskundig en daardoor veel kritischer t.a.v. het doen en laten van de interne accountant. Een loslaten van de objectiviteit zou hem duur komen te staan.

Volgens Mr Moret is de interne accountant van een concern, die een dochtermaatschappij controleert, gelijk te stellen met een externe accountant bij die dochtermaatschappij.

Dit standpunt is niet juist. In de structuur van grote concerns zullen verschillende afdelingen veelal een afzonderlijke juridische structuur hebben, b.v. de N.V.-vorm. Evenwel in het concern-verband is en blijft de leiding van de moeder-maatschappij het opperste gezag en de interne accountant blijft om die reden, zowel voor het maatschappelijk verkeer als voor de openbare accountant, de interne accountant ten behoeve van de leiding en hij wordt nimmer extern accountant. Bovendien staat het Reglement van Arbeid van het N.I.v.A. ook niet toe hem als extern accountant te zien.

Ofschoon Mr Moret op blz. 5 van zijn betoog de collisie tussen adviserende en controlerende functie als een reëel gevaar erkent, laat hij toch in zijn betoog — zie blz. 15 van zijn meer genoemd artikel — zowel de interne accountant als de openbare accountant adviseren.

Verder — zie blz. 38 — spreekt M Moret van de „hogere verantwoordelijkheid”.

Ik geloof niet dat het voor interne accountants, die bij laatstgenoemde uiting van Mr Moret hebben stilgestaan; nodig is om hem zulks te ver-geven.

Het is niet een „hogere” maar een „andere” verantwoordelijkheid. Indien Mr Moret het als een „hogere” verantwoordelijkheid wil zien, dan is dat zijn zaak.

Met de indruk die Mr Moret van de buitenlandse literatuur over dit onderwerp weergeeft, kan ik mij evenmin verenigen. Ik verwijs hiervoor naar „Statement of the Responsibilities of the Internal Auditor” —, Journal of Accountancy, Juni 1948, „How the Internal Auditor operates as an Instrument of Management Control”, Fladger F. Tannery, Journal of Accountancy, 1947, en verder naar de publicaties in The Internal Auditor, Periodical of the Institute of Internal Auditors.

⁹⁾ Zie A. Goudekot „De Interne Accountant”, De Accountant, 1939, No 9.