

BOEKBESPREKINGEN

Prof. Mr. P. Sanders,

NV EN BV; HET NIEUWE ONDERNEMINGSRECHT,

Kluwer - Deventer, 1975, prijs f 37,50
(serie Recht en Praktijk deel 23)

door Prof. Mr. C. A. Boukema

Er zijn de laatste jaren een respectabel aantal boeken verschenen over ondernemingsrecht (vgl. de aankondiging in MAB 1973, blz. 100 e.v. en MAB 1975, blz. 333 e.v.). Het bovengenoemde boek is het eerste waarin de nv en bv worden behandeld zoals ze in boek 2 van het nieuwe BW geregeld zijn (zie hiervoor blz. 382 van dit nummer). Dit bijna 250 bladzijde tellende boek is van de hand van een Nederlands jurist, die op het gebied van het ondernemingsrecht, ook buiten onze landsgrenzen, grote faam geniet. Het is namelijk Sanders geweest die de aanzet heeft gegeven voor de invoering van de Europese NV en die op uitnodiging van de Europese Commissie een voorstel voor zo'n vennootschapsvorm heeft ontworpen. De grondige kennis die de schrijver daardoor heeft verkregen van het vennootschapsrecht van de lidstaten der EG blijkt op vele plaatsen in dit boek. Dit verleent aan zijn uiteenzettingen omtrent het Nederlands positief recht een bijzonder interessant reliëf.

Het boek is bedoeld voor hen die in de praktijk met de nv en de bv te maken krijgen en voor studenten. Dat het op de praktijk gericht is, blijkt niet alleen uit de behandeling van kwesties die vooral in de praktijk tot moeilijkheden aanleiding blijken te geven en het ontbreken van uiteenzettingen omtrent rechtstheoretische controverses, het blijkt ook uit de systematiek. Zo behandelt de schrijver, anders

dan de wetgever, eerst het bestuur en de raad van commissarissen en pas daarna de aandeelhoudersvergadering omdat in het vennootschapsleven van alle dag directie en commissarissen nu eenmaal veel belangrijker zijn dan de aandeelhouders.

In het eerste deel van het boek wordt de nv besproken, dan volgen 4 kleinere delen gewijd aan de bv, de grote nv en bv, de ondernemingsraad en fusie. De behandeling geschiedt overzichtelijk in een uiterst heldere stijl en verlevendigd met realistische voorbeelden. De weergave van het geldend recht geschiedt correct, al ontkomt ook Sanders niet aan de gewoonte van veel juristen om bij de beschrijving van positief recht meer gewicht toe te kennen aan eigen (vrijblijvende) rechtsopvattingen, dan aan rechtsoordelen van instanties die door het rechtsstelsel zijn aangewezen om bindende beslissingen te nemen. Zo poneert Sanders (blz. 28) dat een emissie zonder dat er behoefte aan uitbreiding van het kapitaal bestaat met het uitsluitende doel om een outsider-aandeelhouder te verhinderen de macht in de vennootschap te verkrijgen geoorloofd is en vermeldt slechts in een noot dat het Hof te Amsterdam in 1971 een dergelijke uitgifte in beginsel ongeoorloofd achtte. Hij stelt (blz. 91) dat de bevoegdheid van de AV om de jaarrekening vast te stellen statutair aan voorafgaande goedkeuring kan worden onderworpen, maar verzuimt te vermelden dat het departement van justitie een dergelijke bepaling niet toelaat (Departementale richtlijnen § 38).

Deze kritische kanttekening doet niets af aan mijn oordeel dat Sanders een voortreffelijk boek heeft geschreven. Aanbevolen aan een ieder die ter gelegenheid van de invoering van boek 2 nieuw BW zijn kennis van het ondernemingsrecht weer eens wil opfrissen.

Eyzenga, G. R.

ORGANISATIE EN SYSTEEM

Agon Elsevier, Amsterdam/Brussel, 1975, 236 blz., prijs f 38,50.

door Dr. D. Keuning

Het in 1974 door Eyzenga aan de R.U. te Groningen verdedigde proefschrift „Systeem en Organisatie” is thans in bewerkte vorm onder de (gewijzigde) titel „Organisatie en Systeem” in de Agon Elsevier reeks Bedrijfskunde verschenen. Eyzenga's boek draagt als ondertitel: „Inleiding in het gebruik van de systeembenadering bij de analyse en de synthese van bedrijfskundige problemen”.

De auteur beoogt met zijn inleidend werk niet alleen degenen te bereiken die nog studeren, maar ook hen die in de praktijk werkzaam zijn. In het door Eyzenga geschetste lezersprofiel wordt de lezer verondersteld betrekkelijk onbekend te zijn met het systeemdenken resp. met de systeemtheorie. De lezer is dan de geïnteresseerde leek, die na lezing van dit boek zelf zijn weg verder moet kunnen vinden in de „jungle” in het systeemdenken.

De inhoud van het ter bespreking liggende boek dient o.i. dan ook mede tegen de via het lezersprofiel verkregen achtergrond te worden beoordeeld.

Inhoud. De inhoud van Eyzenga's boek is in een 3-tal delen nader te bezien, nl.: Hfdst. 1 t/m 3, 4 t/m 11, 12 t/m 14 + Appendices. In hoofdstuk 1 behandelt de auteur naast enkele aspecten van organisatiekunde enkele definitieproblemen m.b.t. de begrippen organisatiekunde en bedrijfskunde. Voorts wordt aandacht gevraagd voor een 3-tal punten, te weten: doelstellingen, gedrag en handelen. Rond de begrippen handelen en gedrag worden vooral (ook weer) terminologische en definitieproblemen aangesneden. Het kernthema van het boek richt zich, naar de auteur stelt, echter op de vraag in hoeverre de systeembenadering aan twee fasen in het organisatiekundig onderzoek - aan de analyse van bestaande structuren alsmede aan de synthese van nieuwe structuren - dienstbaar kan worden gemaakt. In hoofdstuk 2 „Opkomst en ontwikkeling van de organisatie-theorie” geeft de auteur een kort historisch overzicht van de in zijn ogen voornaamste ontwikkelingen in de organisatie-theorie sedert 1900. O.a. worden besproken: Scientific Management, Administrative Management, Klassieke Bureaucratie theorie, Human Relations, Revisionisme, Management Science en

Besluitvormingsrichting. In hoofdstuk 3 gaat Eyzenga in op kwesties rond „Methodologie van de empirische wetenschappen”.

Naar de auteur stelt vormen de hoofdstukken 4 t/m 11 de „kern” van het boek. Hier weñst hij het verband tussen organisatie en systeem of tussen organisatiekunde en systeembenadering enigszins uit de doeken te doen. De auteur acht het in dit verband zinvol dat de lezer kennis neemt van een aantal toegepaste systeemtheorieën - waarbij hij voor selectie drie criteria „populariteit”, „oorspronkelijkheid” en „pluriformiteit” aanlegt - die mogelijk voor verdere uitwerking van een aan de gedragsbenadering ontleend basisconcept bruikbaar kunnen zijn. De auteur wijst hiertoe in Hfdst. 4 de structuurbenadering als geheel af. Achtereenvolgens worden dan besproken: „Cybernetische benadering” (Hfdst. 5), „Benadering van Mesarovic c.s.” (Hfdst. 6), „Benadering van Hanken c.s.” (Hfdst. 7), „Benadering van Forrester c.s.” (Hfdst. 8), „Benadering van Bosman” (Hfdst. 9), terwijl in hoofdstuk 10 „Automatisering: mogelijkheden en gevolgen” aandacht wordt besteed aan de functie van een Management Informatie Systeem in de besluitvorming. Ter afsluiting van dit kerndeel worden de besproken systeemtheorieën in „Organisatie en systeem: nabeschouwing” (Hfdst. 11) geëvalueerd en wordt bezien in hoeverre deze benaderingen in het kader van de organisatiekunde kunnen worden gebruikt. Eyzenga komt tot de conclusie dat de conceptie van Hanken, onder gebruikmaking van de overige visies, ten behoeve van verder onderzoek een acceptabele start lijkt te bieden, te meer daar Hanken zijn conceptie consequent op mathematische basis stelt.

In de afsluitende beschouwingen wordt in hoofdstuk 12 nog aandacht besteed aan „Modelidentificatie” en wordt in hoofdstuk 13 „Toekomstperspectief” een blik geworpen op werk dat verder verzet moet worden. Na zijn „Slotopmerkingen” (Hfdst. 14) behandelt Eyzenga in een 3-tal appendices achtereenvolgens nog „Niet-vage verzamelingen”, „Matrix-algebra” en „Modeltransformaties”.

Evaluatie. Door de veelheid van terminologische kwesties die Eyzenga in zijn inleiding aanvat, verzuimt hij o.i. de relevantie van zijn probleemstelling nader te adstrueren en wordt niet geheel duidelijk hoe de aangeroerde problemen zich verhouden tot het kernthema van het boek. De indruk wordt gewekt dat de auteur de neiging tot polemiseren laat prevaleren ten koste van een uit didactisch oogpunt in een

inleidend werk gewenste explicatie. Gezien de (onder-)titel van het boek alsmede het belang van zijn probleemstelling zou verwacht mogen worden dat de auteur de ontwikkeling van de organisatie-theorie tegen het tweeledig karakter van zijn probleemstelling zou projecteren, ten-einde, onder gebruikmaking van zijn methodologische beschouwing en het door hem geformuleerde eisenpakket, in latere hoofdstukken op verantwoorde vergelijkende wijze de voorresp. nadelen van de door hem onderscheiden structuurbenadering, gedragsbenadering en systeembenadering te kunnen bespreken.

In dit verband zijn drie kanttekeningen te plaatsen:

- hoewel het belangrijk is dat de auteur zich tot (hoofd-)taak stelt af te tasten in hoeverre een aantal systeemtheorieën de voortgang in theorievorming vanuit een gedragsconceptie kunnen dienen, is het o.i. geenszins te rechtvaardigen dat de auteur bij het bepalen van zijn keuze zeer relevante ontwikkelingen in de organisatie-theorie sedert Simon onbesproken laat. Met name valt op dat de auteur de structuurbenadering integraal afwijst, zonder bijdragen van belangrijke contribuanten - o.a. Lawrence, Lorsch, Thompson, (Jay) Galbraith, Burns - tot de zgn. Contingentiëtheorie te hebben besproken.

- gelet op de probleemstelling, alsmede op het inleidend karakter van het boek, zou een bredere en soms meer elementaire uiteenzetting van het belang van de systeembenadering voor behandeling van organisatievraagstukken op zijn plaats geweest zijn.

- ter bespreking van een aantal toegepaste systeemtheorieën in de „kern” van zijn boek maakt de auteur weliswaar zijn keuzecriteria expliciet, maar hij verzuimt o.i. hier het theorieën-scala aan te geven, waaruit hij er enkele voor verdere bespreking selecteert. Eyzenga staat dan voor de niet eenvoudige opgave om

de door hem geselecteerde benaderingen uiteen te zetten. Met name besteedt de auteur aandacht aan de cybernetische benadering, terwijl de benadering van Mesarović, Hanken, Forrester resp. Bosman een relatief korte bespreking ondergaan, waarna met een zeer korte evaluatie wordt volstaan.

Bij lezing van zowel de in- en uit-leidende, als van de acht kernhoofdstukken vallen ons een aantal punten op:

- de hoofdstukken staan steeds min of meer op zichzelf;
- de plaats van de hoofdstukken 2 en 3 en 12 t/m 14, de onderlinge verhouding tussen deze hoofdstukken, alsmede de relatie en bijdrage tot de geschetste probleemstelling en evaluatie daarvan blijft onduidelijk;
- bij een verdienstelijke behandeling van systeemterminologie en van systeemtheorieën, veronderstelt de auteur ondanks zijn bedoelingen toch een hoeveelheid voorkennis;
- bij evaluatie is de lijn vanuit de kern terug naar de probleemstelling niet altijd even duidelijk.

Eyzenga's boek schiet, lettend op het oogmerk bij het schrijven ervan, dan duidelijk tekort. De in de slotopmerkingen op „humoristische” wijze aangeboden verontschuldigheden voor tekortkomingen in het boek lijken ons dan ook niet overbodig. De spreekwoordelijke bescheidenheid siert deze auteur, doch dit ware vooraf te bedenken.

Samenvattend kan o.i. gesteld worden dat Eyzenga in zijn boek mogelijkheden aftast voor verdere studie, dit dan ten behoeve van de in de organisatiewetenschap ingevoerde lezer, die er de voorkeur aan geeft om de voortgang in theorievorming op mathematische basis te stoelen, en niet ten behoeve van de geïnteresseerde leek die op systematische wijze zijn weg wenst te vinden in de „systeem jungle”.

J. de Koning en J. Smit
WISKUNDE VOOR HET ECONOMISCH
ONDERWIJS DEEL I EN II
Stam/Robijns, Culemborg resp. 1975 126 blz.
f 15,75 en 1976 155 blz. f 19,50

door R. de Koning

De door de schrijvers te behandelen leerstof is door hen in drie blokken verdeeld.

In deel I treffen wij blok I aan, omvattende de onderwerpen verzamelingen, algebraïsche bewerkingen van de eerste graad, eerstegraadsvergelijkingen en -ongelijkheden, relaties, functies en afbeeldingen, grafieken van eerstegraadsfuncties alsmede praktische toepassingen van het voorafgaande.

De blokken II en III vormen de inhoud van deel II.

Blok II omvat algebraïsche bewerkingen met machten en wortels, merkwaardige produkten en ontbinden in factoren en de grafieken parabool en hyperbool.

In blok III worden behandeld differentiëren, logaritmen, rijen en enige beginselen van de financiële rekenkunde. Ook in deel II treffen wij een hoofdstuk over praktische toepassingen aan.

Het valt te betreuren, dat de doelstelling van het werk niet nader is aangeduid. Men vraagt zich af voor welk economisch onderwijs het is bedoeld (L.E.A.O., M.E.A.O., H.E.A.O., Hoger Onderwijs). De enige aanwijzing vormen enkele vraagstukken bij de praktische toepassingen in deel I, waarvan enkele blijken te zijn ontleend aan examens M.E.A.O. en H.A.V.O. Dergelijke verwijzingen treffen wij echter bij de vraagstukken in deel II, waar dit veel meer maatgevend zou kunnen zijn geen enkele maal aan. Bij gebreke van een expliciete aanduiding van de doelstelling moeten wij ons van een oordeel in hoeverre de inhoud aan de doelstelling voldoet onthouden.

Overigens kunnen wij veel waardering voor de inhoud opbrengen. Centraal staat het functiebegrip en de grafische voorstelling daarvan. Door aan te vangen met de behandeling van verzamelingen wordt een en ander geplaatst in het kader van de moderne aanpak van de wiskunde. In blok I wordt dan nog niet verder gegaan dan eerstegraadsfuncties en bijbehorende grafieken; in blok II komen de tweedegraads-

functies en de grafieken daarvan aan de orde (waarbij wij echter opmerken, dat de schrijvers ten onrechte een lineair-gebroken functie een tweedegraadsfunctie noemen). De wijze van behandeling is overduidelijk. Een belangrijke bijdrage hiertoe is de uitstekende typografische vormgeving.

De praktische toepassingen hebben betrekking op het gebruik van de verworven kennis bij het oplossen van niet te ingewikkelde kwantitatieve economische problemen. De kennis van de economische begrippen en hun onderlinge samenhang zal men dan in een ander deel van zijn opleiding moeten hebben verworven.

De onderwerpen behandeld in blok III worden door de schrijvers aangekondigd als keuzeonderwerpen. Ten aanzien van differentiëren kan men zich afvragen of dit onderwerp niet eerder in blok II thuis hoort, daar het onmiddellijk verband houdt met functies. Onder dit hoofd wordt summier ook het integreren behandeld.

De toepassing van natuurlijke logaritmen op de formule van Cobb-Douglas in het hoofdstuk gewijd aan logaritmen achten wij overbodig. De hieraan voorafgaande theorie noodzaakt tot een te summiere behandeling, welke slechts tot verwarring aanleiding kan geven. Voor wat de natuurlijke logaritmen zelf betreft zou men kunnen volstaan met de vermelding daarvan.

Onderwerpen die wij missen zijn lineaire algebra en wiskundige statistiek. Op grond van onze onbekendheid met de doelstelling van het werk maken wij hier geen punt van kritiek van. Bovendien wordt statistiek veelal als een afzonderlijk vak gezien.

Bij een bespreking van een wiskundeboek in dit blad past een toetsing aan de eisen van de accountantsopleiding. Bij deze opleiding treffen wij het vak *wiskunde* aan in de propaedeutische, alsmede een vak *applicatie-wiskunde*, bestemd voor abiturienten van het voorbereidend wetenschappelijk onderwijs zonder wiskunde I in het eindexamenpakket.

Het boek van J. de Koning en J. Smit sluit het best aan bij de voor applicatie-wiskunde vereiste kennis. Voor het propaedeutisch vak wiskunde, waarbij wij o.m. aantreffen lineaire algebra, kansrekening, levensverzekeringwiskunde en computerwiskunde is het boek niet bruikbaar.

AUTOMATISERING EN ACCOUNTANTS-CONTROLE

door Drs. O. P. M. Haffmans

1 Inleiding

Sinds vele jaren reeds wordt de accountant in zijn beroepsuitoefening bijkans dagelijks geconfronteerd met de gevolgen van de ontwikkeling van het fenomeen „automatisering”. De invloed van de geautomatiseerde administratie op de werkzaamheden van de accountant doet zich het sterkst voelen tijdens het opstellen van de controleprogramma's. Het gaat hierbij om het gehele terrein van de controle, dus zowel over het traject vóór en na de computer als over het binnen het computercentrum gelegen traject. Een ander en eveneens nieuw facet van de accountantswerkzaamheden bestaat uit het doorlichten van computercentra op het terrein van de totale organisatie der werkzaamheden, dus inclusief de procedures ter zake van de beveiliging en de beoordeling van de continuïteitsbewaking.

Voorts onderzoekt de accountant heden ten dage bestaande systemen alsmede systemen in hun periode van opbouw; dit laatste ter bevordering van een goede controleerbaarheid na invoering.

Tenslotte heeft de automatisering ook invloed op bepaalde delen van de uit te voeren algemene controle. Met name wanneer hierbij „Audit packages” worden gebruikt.

Het is een vanzelfsprekende zaak geweest dat de leden van de Orde Nederlands Instituut van Registeraccountants, het NIVRA, ondersteund zijn door ondermeer een paar omvattende studies ten behoeve van de hierboven genoemde facetten van hun beroepsuitoefening. De publicatie in maart 1975 van de delen III en IV van het rapport „Automatisering en Controle” kan dan ook worden beschouwd als een voor het accountantsberoep van bijzonder belang zijnde gebeurtenis. Er is een mijlpaal bereikt! Een periode van onderzoek en studie is afgesloten. Hetgeen zeer beslist niet mag inhouden dat nu verder stilte in acht zal worden genomen.

Het rapport „Automatisering en Controle” omvat 4 deelrapporten:

- I De invloed van de administratieve automatisering op de interne controle.
- II Toetsingsvragen inzake de opzet en werking van de interne controle bij geautomatiseerde gegevensverwerking.
- III De invloed van de geautomatiseerde gegevensverwerking op de accountantscontrole.

IV Standaardcomputerprogramma voor de accountantscontrole.

De vraag kan worden gesteld: Vanwaar deze indeling?

Ten einde de accountant in staat te stellen zijn arbeid doelmatig te verrichten, omvatten zijn controleactiviteiten in hoofdzaak de volgende werkzaamheden:

1. Onderzoek naar en beoordeling van de opzet en het bestaan van de administratieve organisatie, inclusief de aspecten van interne controle die daarin kunnen worden onderkend.
2. Vaststellen van de goede werking van de administratieve organisatie alsmede van het stelsel van interne controle.
3. Het onderzoek van het cijfermateriaal, hetgeen neerkomt op het toepassen van de controlemiddelen waarover de accountant beschikt.

Het hier in hoofdlijnen weergegeven algemene controleprogramma van de accountant is in de samenstelling van het rapport „Automatisering en Controle” met zijn vier deelrapporten terug te vinden.

De deelrapporten I en II zijn gepubliceerd in januari 1970. Deze publicaties onderstreepten destijds reeds de noodzaak dat accountants zich door het volgen van cursussen, bestuderen van vakliteratuur, alsmede het op de voet volgen van werkzaamheden in de praktijk bij het inschakelen van computers zo goed mogelijk met de nieuwe technieken van automatisering vertrouwd moesten maken. Gezien de snelle ontwikkelingen op het betrokken gebied is het niet verwonderlijk te noemen dat deze twee deelrapporten op verscheidene punten slechts voor een relatief korte tijd actualiteitswaarde hebben bevat. Het hierdoor ontstane manco is thans ruimschoots aangevuld met de recente publicatie van de deelrapporten III en IV. Redenen waarom in het hiernavolgende juist deze twee rapporten nadere aandacht krijgen.

De deelrapporten zijn apart verkrijgbaar als NIVRA-geschrift nr. 1 (de delen I en II) en NIVRA-geschrift nr. 13 (de delen III en IV). De geschriften zijn uitgebracht door de subcommissie Controle en Automatisering (CCA) (delen I t/m III) en de Werkgroep Programmatuur Accountantscontrole (PAC deel IV), ressorterende onder de Commissie van Advies inzake Controlevraagstukken (CCV) van het Nederlands Instituut van Registeraccountants.

2 De invloed van de geautomatiseerde gegevensverwerking op de accountantscontrole

Het schrijven van een beschouwing over het dagelijkse en tevens omvangrijke IIIe deelrapport is een haast onmogelijke zaak. Van harte wordt aan een ieder die met deze materie in aanraking verkeert de lezing daarvan aanbevolen.

NIVRA-13 deel 3 geeft aanwijzingen voor het controleprogramma van de accountant. Hierbij worden de mogelijkheden van de automatisering optimaal benut ten behoeve van de opzet en ontwikkeling van wat door de CCA genoemd wordt een „zelfcontroleerend” systeem. De kenmerken van een dergelijk systeem worden omschreven in hoofdstuk 3 „De karakteristiek van de als uitgangspunt gekozen modelsituatie” en in de bijlage A „Details ten aanzien van de modelsituatie”.

Essentiële kenmerken van dit model worden gevormd door:

- een doelmatige interne organisatie van het bedrijf;
- een goed verzorgde administratie voor wat betreft de inhoud, inrichting en toestand;
- de aanwezigheid van „harde normen” ter regelmatige toetsing van de werkelijkheid;
- de procedures met betrekking tot de automatisering zijn goed. Meer specifiek houdt dit in:
 - de aanwezigheid van geprogrammeerde controles gericht op de volledigheid, geldigheid en redelijkheid van de gegevens;
 - een sluitend stelsel van totaal- en verbandscontroles;
 - tijdige signalering van onjuiste/onwaarschijnlijke gegevens;
 - ondersteuning van de in de interne organisatie verankerde controletechnische functiescheidingen.

De hoofdstukken 4 tot en met 6 bevatten in hoofdlijnen, op een aantal punten aangevuld met korte toelichtingen, de aanwijzingen voor het controleplan van de accountant.

De hoofdlijnen van dit controleprogramma vertonen het volgende beeld. In de eerste plaats de beoordeling van de OPZET van de organisatie om na te gaan in hoeverre de kenmerken van het zelfcontroleerend systeem zijn gerealiseerd. Vervolgens het onderzoek naar de WERKING van het systeem door middel van de toetsing van de interne controleprocedures die buiten de computer om verlopen zoals autorisatieprocedures, toepassing van controle- en standenregisters, interne voorraadinventarisaties e.d.

Toetsing van interne controleprocedures binnen het computersysteem vindt eveneens plaats, waarbij een onderscheid bestaat tussen gepro-

grammeerde controles die tot signalen leiden enerzijds en anderzijds geprogrammeerde controles die in beginsel niet tot signalen leiden. Het onderzoek naar de interne controleprocedures geeft nog geen zekerheid dat het zelfcontroleerend systeem bij voortduring, dat wil zeggen gedurende de betreffende controleperiode, heeft gewerkt. Daarnaast zal de accountant er rekening mee moeten houden dat gehanteerde normen buiten het systeem om tot stand komen alsmede dat hij die normen in een relatief niet gering aantal gevallen niet kan beoordelen. Tenslotte weet de accountant in dit stadium van zijn onderzoek nog niets over de afwerking van de signalen. Dientengevolge zal de accountant grote aandacht besteden aan het onderzoek naar de door het zelfcontroleerend systeem geproduceerde cijfers.

Het onderzoek naar het CIJFERMATERIAAL vindt plaats door middel van controlemiddelen met een toetsingskarakter en controlemiddelen met een verificatiekarakter.

Bij controlemiddelen met een toetsingskarakter wordt gebruik gemaakt van de WAARNEMING van onderlinge relaties, verbanden e.d. tussen gegevens die BINNEN DE COMPUTER beschikbaar zijn. Tot deze groep behoren de cijferbeoordeling, de toetsing aan ex ante gegevens en de totaal- en verbandscontroles. De CCA komt in dit verband met een herformulering van een van de meest krachtige controlemiddelen, n.l. de verbandscontroles. Hiermede wordt dan wel een belangrijk facet van de zaak geraakt. Aan het vaststellen van een stelsel van cijfermatige verbanden, die de neerslag vormen van in de organisatie verankerde controletechnische functiescheidingen moet een zelfstandige betekenis worden toegekend als middel van accountantscontrole. Dit vereist een nadere toelichting, waarvoor het beste de onderhavige passages uit het rapport geciteerd kunnen worden.

„Zolang administraties overwegend met de hand werden gevoerd, werd het daarin dwingend opnemen van cijfermatige verbanden als middel van interne controle uit kostenoverwegingen nog in beperkte mate toegepast. In die situatie lag het voor de hand de verbandscontrole te zien als een controletechniek waarbij de accountant uit het verband tussen één of meer op andere wijze door hem gecontroleerde mutatiereeksen en een te controleren reeks mutaties de aanvaardbaarheid van de laatste vaststelt. In belangrijke mate is het dan de accountant zelf die de groeperingen van cijfers tot stand moet brengen, waaruit het bestaan van de bedoelde verbanden moet blijken. Veel-

al worden deze groeperingen in zijn dossier opgebouwd met behulp van tijdens de controlewerkzaamheden vastgelegde gegevens, bijv. op staten die het verband in de goederen- en geldbeweging tot uitdrukking moeten brengen. Van de vast te leggen totalen zijn er zoveel door hem gecontroleerd (Beginvoorraad, Eindvoorraad, de Inkoop), dat hij op grond daarvan tot een oordeel over één niet gecontroleerd totaal (de Verkoop) kan komen.

In het gekozen (denk)model mag worden verondersteld dat in het systeem op grote schaal cijfermatige verbanden als geprogrammeerde controles worden toegepast. Deze verbanden berusten op onderlinge samenhang van de bedrijfsactiviteiten (of onderdelen daarvan) die in het systeem tot uitdrukking worden gebracht.

Verbandscontrole behoeft zich bij toepassing van computers niet te beperken tot strikt formele cijfermatige controles, maar kan zich daarbij ontwikkelen tot een uiterst hoogwaardig instrument van interne controle. De gegevens waarop deze geprogrammeerde verbandscontroles binnen het systeem worden toegepast, zijn immers afkomstig van functionarissen buiten het systeem. Naar mate het aantal bewerkingen tussen afgifte of autorisatie door deze functionarissen en de computerverwerking van deze gegevens geringer wordt, versterken de geprogrammeerde verbandscontroles de betekenis van de functiescheiding.

In optima forma treffen wij dit aan bij de situatie waarin de verschillende functionarissen hun gegevens rechtstreeks, via eigen invoerstations, aan het systeem doorgeven, waardoor de functiescheiding als het ware wordt doorgetrokken tot in het gegevensverwerkingsproces. De geprogrammeerde verbandscontrole binnen zulk een systeem vormt een permanent werkende bevestiging van de werking van de functiescheiding in de organisatie. Een en ander wordt nog versterkt door het toepassen van technieken ter beveiliging van de invoer (wachtwoord e.d.).

Dergelijke verbandscontroles kunnen evenzeer het karakter van totaalcontroles aannemen, indien de functionarissen die de gegevens in het kader van hun functie aan het systeem toevertrouwen, de cumulatieve totalen krijgen teruggemeld die daaruit door de computer worden opgebouwd. De opzet van de organisatie dient dan zodanig te zijn, dat deze functionarissen mede tot taak hebben deze cumulatieve totalen door middel van cijfermatige controle of min of meer globale cijferbeoordeling te bewaken. Uiteraard kan deze taak ook aan een verbijzon-

derde controle-afdeling worden opgedragen.

In de accountantscontrole moet dit controlemiddel - gezien het bovenstaande - een geheel andere rol gaan vervullen. De noodzakelijke groeperingen van cijfers behoeven niet meer door de accountant zelf te worden verricht, doch worden door het systeem opgeleverd. De te controleren verantwoording zal immers zodanig zijn opgebouwd, dat het bestaan kan worden geconstateerd van de cijfermatige verbanden die hij in het kader van zijn controleprogramma van belang acht."

Bij controlemiddelen met een verificatiekarakter wordt gebruik gemaakt van elementen buiten de computer om. Tot deze groep behoren de afstemming van „totalen en saldi met de werkelijkheid” en „detailcontroles” in de vorm van verificatie van details uit verantwoordingen met basisdocumenten.

De accountant zal in dit stadium van het onderzoek zijn aandacht in het bijzonder richten op posten die nog een oordeel vragen op grond van indicaties verkregen bij toepassing van andere controlemiddelen alsmede wegens ontoereikendheid van andere middelen.

De accountant zal door de uitvoering van zijn controle een optimaal gebruik maken van de in de organisatie opgenomen interne controlemaatregelen. Dit betekent dat de controlehandelingen gericht op de beoordeling van de organisatie en het onderzoek naar de werking ervan een centrale plaats in het controleprogramma zullen innemen. Door o.a. kennis te nemen van de verschillende soorten signalen die de computer verstrekt en door het laten afdrukken van de door de computer uitgevoerde totaal- en verbandscontroles kan de accountant vaststellen dat de in de onderliggende organisatie opgenomen interne controleprocedures gedurende de controleperiode moeten hebben gewerkt. Welke signalen worden verstrekt en welke resultaten van verbandscontroles worden afgedrukt is met medewerking van de accountant vastgesteld. Tevens krijgt de accountant een oordeel over de cijfers waarop de totaal- en verbandscontroles betrekking hebben. Op grond van hetgeen de accountant bij het uitvoeren van de hier genoemde controlehandelingen vaststelt, zal hij bepalen welke detailwaarnemingen nog zullen moeten worden uitgevoerd om de nodige zekerheid te kunnen krijgen omtrent de juistheid en volledigheid van de verantwoording.

De CCA kan zichzelf natuurlijk niet ontlopen en ontkomt daarom niet aan het onder ogen zien van de consequenties voor het controleprogramma van afwijkingen van de model-situatie. Een van de belangrijkste middelen, naarmate de in de modelsituatie gestelde voorwaarden onvervuld blijven, zal worden gevormd door het in betekenis toenemen van de controlemiddelen gericht op het cijfermateriaal. Indien dat cijfermateriaal in voor de computer leesbare vorm is vastgelegd kan daarbij worden gebruik gemaakt van standaard of eigen computerprogramma's. Essentiële voorwaarden voor het toepassen van dit middel voor „detailcontroles”, „afstemmingen van saldi met de werkelijkheid” maar tevens voor het thans zelfstandig door de accountant uitvoeren van „cijferbeoordeling” en van de „totaal- en verbandscontroles” zijn dan dat de primaire registratie van basisgegevens in voor de mens en computer leesbare vorm wordt bewaard alsmede dat de basisgegevens in voldoende mate toegankelijk zijn, uitgaande van de te controleren cijfers.

Ik zal niet verder ingaan op de consequenties van het ontbreken van elk der afzonderlijke modelkenmerken vanwege het onvermijdelijke gevaar alsdan in een uitgebreide en onoverzichtelijke casuïstiek terecht te komen.

3 Standaardcontroleprogrammatuur voor de accountantscontrole

In deel 4 van NIVRA geschrift 13 wordt uitgebreid ingegaan op de mogelijkheden van het gebruik van de computer voor de accountantscontrole toegespitst op standaardprogrammatuur ten behoeve van verificatiewerkzaamheden.

In deze laatste bewoordingen zit alreeds de kracht van dit soort standaardprogrammatuur besloten. In het door de accountant samen te stellen controleprogramma vormen de controlemiddelen met een verificatiekarakter een belangrijk onderdeel. Een essentiële voorwaarde voor de toepasbaarheid van de twee controlemiddelen i.c. „afstemmingen van saldi met de werkelijkheid” en „detailcontroles” is, dat de te verifiëren elementen als zodanig herkenbaar zijn en niet in totalen of saldi verwerkt zijn zonder op de een of andere wijze een spoor achter te laten.

Met betrekking tot de twee genoemde controlemiddelen kan door de accountant in veel gevallen gebruik worden gemaakt van standaard- of eigen computerprogramma's voor het uitvoeren van allerlei massale routineverrichtingen.

In dit deel wordt tevens aandacht besteed

aan criteria voor de keuze van standaardprogrammatuur geschikt voor verificatiewerkzaamheden. De gegevens hiervoor zijn met behulp van een questionnaire verzameld. De antwoorden hierop zijn niet in dit deelrapport opgenomen. Dat betekent dat bij het zich voordoen van het „keuzemoment” deze antwoorden bij het NIVRA moeten worden opgevraagd. Een op zich wel begrijpelijke zaak aangezien de ontwikkelingen op dit specifieke terrein van de automatisering zeer snel gaan. De samenstellers merken dan ook op:

„Aangezien standaardprogramma's voor accountantscontrole sterk in ontwikkeling zijn en er voortdurend wijzigingen en verbeteringen in worden aangebracht òf nieuwe versies worden uitgebracht, leek het de werkgroep niet doelmatig deze gegevens in het rapport op te nemen.”

Het deelrapport en de bij het NIVRA te verkrijgen aanvullende gegevens zijn zeer lezenswaard en van belang voor iedereen die met „computercontrole” te maken heeft.

4 Evaluatie van het controleplan

Een voor accountants niet onbekende methode van evalueren is het toepassen van een sterkte-zwakke onderzoek (naar bijvoorbeeld de in de organisatie opgenomen maatregelen van interne controle). Met behulp van deze methode wil ik trachten het controleplan zoals dat met name in deel 3 van NIVRA geschrift 13 wordt gepresenteerd aan een evaluatie te onderwerpen.

4.1. Sterkte-elementen

De sterkte-elementen van het controleplan kunnen als volgt worden aangegeven. Het inzicht in de administratieve organisatie en de daarin opgenomen maatregelen van interne controle is grondiger dan bij de aanpak gebaseerd op het in eigen actie uitgevoerde controleplan.

De adviesfunctie van de fungerende accountant kan veel beter tot zijn recht komen.¹⁾

Er ontstaat op onderdelen van het controleprogramma een begin van aansluiting bij internationale opvattingen terzake van de beroepsuitoefening.

De controlemiddelen met een toetsingskarakter gaan een relatief meer belangrijke plaats innemen indien en voorzover de accountant in

¹⁾ In dit verband verwijs ik naar „De organisatie van het accountantsberoep onder de loep” van Prof. Dr. E. Zahn pg 19 e.v., waar enkele zeer behaftenswaardige opmerkingen voorkomen over het vervullen door accountants van de adviesfunctie.

staat is geweest tijdens de opzet van het geautomatiseerde systeem vast te stellen dan wel er mede zorg voor te dragen dat gebruik gemaakt kan worden van het omspannende karakter van binnen het automatiseringssysteem op te nemen toetsingen alsmede van de wijze waarop deze toetsingen in cijfermatige relaties worden uitgedrukt. Voor de drie controlemiddelen met een toetsingskarakter betekent dit achtereenvolgens dat:

- terzake van cijferbeoordelingen geautomatiseerde systemen het mogelijk maken cijfermateriaal verrijnd en gegroepeerd ter beschikking te stellen;
- verbandscontroles een zelfstandiger betekenis krijgen als controlemiddel waar het gaat om het vaststellen van cijfermatige verbanden die de neerslag zijn van de in de organisatie verankerde controletechnische functiescheidingen;
- terzake van de toetsing aan ex ante gegevens geautomatiseerde systemen de ex ante gegevens (begrotingen, prognoses e.d.) doeltreffend kunnen verwerken en verschillen kunnen constateren en analyseren.

De accountant kan, wil hij het hier zojuist geconstateerde ook werkelijk realiseren, thans op doeltreffendheidsgronden aantonen dat hij een, zij het beperkte, adviserende rol moet spelen tijdens de opzet van die geautomatiseerde systemen waarvan de resultaten rechtstreeks invloed hebben op belangrijke posten in de te controleren verantwoording.²⁾

De controlemiddelen met een verificatiekarakter behouden bij automatisering hun betekenis. Door deze controlemiddelen worden de gegevens welke binnen het geautomatiseerde reeds zijn getoetst door middel van waarneming buiten het systeem om geverifieerd. Toepassing van de verificatiemiddelen zal plaatsvinden indien de andere controlemiddelen niet voldoende blijken te zijn of indien na toepassing van de toetsingsmiddelen wordt geconstateerd dat de onderliggende organisatie niet voortdurend naar behoren heeft gefunctioneerd en dientengevolge nader onderzoek noodzakelijk is.

²⁾ Het hier aangestipte probleem van de rol van de accountant tijdens de opzet van geautomatiseerde systemen is dusdanig groot van omvang dat een verdere uitdieping in deze beschouwing achterwege moet blijven. Ik stip b.v. alleen maar het probleem aan: Is de accountant tevens „architect” of niet?

4.2. Zwakte-elementen

In hoofdstuk 7 van NIVRA geschrift 13 wordt een poging gedaan de afwijkingen van de modelsituatie en de gevolgen daarvan voor het controleplan weer te geven. Hier nu vind ik aanleiding tot het maken van enkele opmerkingen in de betekenis van zwakte-elementen.

In het controleplan zijn geen normen aangegeven waaraan een volkomen administratieve organisatie en interne controle moeten voldoen. Met „volkomen” bedoel ik hier „aanvaardbaar”.

Hieruit vloeit het risico voort dat een fungerend accountant zijn norm aan een volkomen organisatie te laag kan stellen en dientengevolge te gemakkelijk een onvolkomen organisatie accepteert met gebruikmaking van een controleprogramma dat bezwaarlijk is voor niet zelfcontrolerende systemen. Dit gevaar weegt des te zwaarder naarmate de normen die het bedrijf zich zelf stelt terzake van de administratieve organisatie en interne controle lager blijken te liggen dan wat algemeen aanvaardbaar wordt geacht.

Een facet dat niet direct onder het hoofd „zwakte-factoren” thuis hoort maar toch wel aangestipt kan worden is het volgende. In hoeverre wekken de controlemiddelen die de accountant bij geautomatiseerde systemen ten dienste staan dusdanig voldoende vertrouwen op dat zowel hijzelf als het management de resultaten van een gecompliceerd geautomatiseerd systeem kunnen aanvaarden? In dit verband denk ik aan enkele gebeurtenissen bij grotere niet alleen in Amerika gevestigde concerns welke nu niet bepaald hebben bijgedragen tot het vestigen van voldoende vertrouwen in de toegepaste controlemiddelen van de accountant (ondermeer de „Equity Funding”). Bij nadere kennisneming van rapporten, verslagen e.d. terzake van dit soort gebeurtenissen blijkt het te gaan om zeer complexe gevallen van fraude, die hun ontstaansoorzaak niet slechts vinden in de toepassing van computers maar tevens in een breed vertakt systeem van frauduleuze handelingen in de totale organisatie van de onderneming.³⁾ In dit verband vind ik de publicatie van de CCA een ontwikkeling van de vaktechniek bevorderende zaak waar het gaat om wel-

³⁾ Zie ook het artikel van W. G. Brugge in „De Accountant”, 82e jaargang no. 4 over de „Equity Fundingcase”, alsmede de daarin opgenomen verwijzingen naar rapporten over officiële juridische en controlerende instituten en instanties in de Verenigde Staten.

overwogen aanwijzingen voor het controleprogramma van de accountant. En dit niet in de laatste plaats, omdat er diep ingegaan wordt op een mijns inziens fundamenteel aspect: de invloed van de interne organisatie op het optreden van de accountant. Een aspect dat reeds vele jaren in accountantskringen de aandacht voor zich opeist en waarvoor nu door het in gebruik nemen van computers opnieuw de aandacht wordt gevraagd.

5 Samenvatting

Het gaat wellicht te ver te stellen dat de CCA met de publicatie van de delen III en IV van het rapport „Automatisering en Controle” baanbrekend werk heeft verricht. Wel ben ik van me-

ning dat er thans een fundamentele studie voorhanden ligt die zeer positief te beoordelen is. De in het voorgaande ten tonele gevoerde sterkte en zwakte elementen bieden voldoende aanknopingspunten om dit positieve oordeel te ondersteunen. Het valt toe te juichen dat een publicatie van een dergelijk niveau het probleem van de accountantscontrole en de automatisering heeft geplaatst waar het thuis hoort, namelijk in het algemene controleprogramma van de accountant. Dat er wellicht accountants zijn die daar misschien nog wat onwennig tegen aankijken, zij hen vergeven. Doelmatige hanteling van dit rapport alsmede voortgezette studie door terzake deskundige accountants zullen de eventuele onwennigheid snel doen verminderen.

In dit nummer schreven:

PROF. DRS. R. BURGERT. Hoogleraar bedrijfshuishoudkunde en accountancy aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.

DRS. TH. P. VAN HOORN, geboren 1929. Doctoraalexamen economie aan de Universiteit van Amsterdam, 1955. Thans part-time wetenschappelijk hoofdmedewerker aan de economische faculteit van de Universiteit van Amsterdam. Heeft daarnaast een eigen adviespraktijk o.m. op het gebied van strategiebepaling en financieel management.

PROF. MR. C. A. BOUKEMA, geboren 1933. Studeerde rechten aan de Vrije Universiteit te Amsterdam, promoveerde te Leiden op een proefschrift getiteld „Civielrechtelijke samenloop”, was werkzaam op de juridische afdeling van de Hoogovens en is sedert 1967 hoogleraar in de rechtswetenschap aan de economische faculteit van de Universiteit van Amsterdam.

DRS. L. J. M. ROOZEN, geboren 1915. Doctoraalexamen economie aan de Gemeente Universiteit van Amsterdam, 1939. Accountantsexamen idem, 1947. Diverse functies in bedrijfsleven en aan het Ministerie van Economische Zaken. Sedert 1952 vennoot van Th. & L. Limperg, thans Moret & Limperg. Publikaties in Jaarboek Economische Faculteit, M.A.B., E.S.B. en „De Naamloze Vennootschap”.

DR. D. KEUNING, geboren 1943. Doctoraalexamen (bedrijfs-)economie aan de Vrije Universiteit te Amsterdam in 1970. Gepromoveerd in 1973. Wetenschappelijk hoofdmedewerker aan de Faculteit der Economische Wetenschappen, vakgroep Organisatie en Leiding, van de Vrije Universiteit te Amsterdam en gastdocent Organisatieler aan de Koninklijke Militaire Academie te Breda. Publikaties o.a. „Algemene Systeemtheorie, Systeembenadering en Organisatietheorie”, Leiden, Stenfert Kroese 1973, 216 blz.

R. DE KONING, geboren 1922. Accountantsdiploma NIVA in 1955. Zelfstandig gevestigd als accountant. Wetenschappelijk hoofdmedewerker bedrijfshuishoudkunde Erasmus Universiteit Rotterdam. Wetenschappelijk medewerker van de Commissie van Advies inzake Jaarverslaggeving van het NIVRA. Docent in de vakken Administratieve Organisatie incl. Bedrijfsinformatica en Wiskunde bij de accountantsopleiding van het NIVRA.

DRS. O. P. M. HAFFMANS, geboren 1940. 1965: Doctoraal examen economie. 1970: Post doctoraal examen accountancy. (Beide examens afgelegd aan de Katholieke Hogeschool te Tilburg). 1967-1969: Algemene Bank Nederland; functie kredietaccountant. 1969-heden: Moret & Limperg, accountants. 1970-heden: Examinator NOVI. 1972-1974: Assistent Administratieve Organisatie; Katholieke Hogeschool Tilburg. 1974: Examinator NIVRA. 1974-1975: Docent vakgebied accountancy, hoor- en werkcolleges administratieve organisatie en controleleer; Katholieke Hogeschool Tilburg.