

DE ACCOUNTANTSFUNCTIE

door Prof. A. B. Frielink R.A.

Doelstelling

Er is een belangrijk verschil in doelstelling tussen de interne controle (de niet tot accountantscontrole verbijszonderde controle door middel van en op het informatiesysteem die binnen de huishouding · bij kleinere organisaties ook buiten de huishouding¹⁾ · wordt uitgeoefend) en de accountantscontrole (wel verbijszonderd en vooral van buiten de huishouding · bij grote organisaties ook binnen de huishouding · uitgeoefend op het informatiesysteem).

Uitgaande van de begripsomschrijving dat controle is: het nagaan of iets aan de eraan te stellen eisen voldoet, kan het doel van de interne controle in het kort als volgt worden beschreven:

- De interne controle heeft ten doel onjuistheden zoveel mogelijk te voorkomen en de · blijkens de ervaring ondanks alle pogingen toch geregeld · voorkomende fouten zo tijdig te ontdekken dat correctie kan worden aangebracht vóórdat zij hebben doorgewerkt of onherstelbaar geworden zijn.

Als doel van de (interne of externe) accountantscontrole kan met hetzelfde uitgangspunt worden aangegeven:

- De accountantscontrole heeft ten doel vast te stellen dat iets is zoals het moet zijn, met andere woorden dat de interne controle tijdig alle onjuistheden heeft geconstateerd en dat dit tot de nodige correctie heeft geleid.

Onderwerp van de interne controle (het bovenbedoelde „iets”) kan van alles zijn; het omvat zowel de efficiency bewaking, de kwaliteitscontrole, de tijdsfactor (planning), als de effectiviteit en de correctheid van (de uitkomsten van) het informatiesysteem.

Onderwerp van de accountantscontrole zijn het informatiesysteem en de interne controle; beide in ruime zin. (Het hierna opgenomen artikel van Van Rossem werkt dit uit.)

Het hierboven weergegeven controle-begrip kan slechts worden toegepast indien van het „iets” (het onderwerp van de controle) bekend is hoe het moet zijn. Deze controle, immers, ontstaat door vergelijking van het „Ist” met het „Soll”; er moet een of andere „norm” zijn waaraan wordt getoetst. (Vergelijk het hierna volgende artikel van Dubbeld.)

Het verschil in doelstelling leidt tot verschil in de middelen van interne controle, resp. accountantscontrole, al zijn er zeker middelen die bij beide soorten van controle worden toegepast. Werkt de interne controle met zelfcontrole, taakverdeling gepaard met vergelijking van de uitkomsten van vastlegging en verwerking door de ene functionaris met die door een andere functionaris, eigen waarneming en vergelijking daarvan met normen, de accountantscontrole heeft als middelen het toezicht op de interne controle, verbandscontroles

¹⁾ Te denken valt hierbij in de Nederlandse verhoudingen aan het fungeren van de onafhankelijke accountant-administratieconsulent.

(mogelijk gebaseerd op functiescheiding), cijferbeoordeling, inlichtingen vanwege de gecontroleerde, en toetsing aan algemene of bijzondere regels (men zie verder het in dit nummer opgenomen artikel van Van Tilburg).

Op economische gronden kunnen kwantitatieve verhoudingen ertoe leiden dat delen van de interne controle worden overgelaten of opgedragen aan de accountant belast met de interne of externe accountantscontrole. Dit is een ongewenste vermenging van functies te achten. In de situaties waarin deze onvermijdbaar is, zal de accountantsdienst of het accountantskantoor intern maatregelen moeten treffen om door taakverdeling binnen het controleteam zoveel mogelijk te verzekeren dat zowel aan de doelstelling van de interne controle als aan de doelstelling van de accountantscontrole wordt voldaan.

Voor de accountantscontrole bestaat het „Ist” uit de rapporteringen die uit het informatiesysteem in een huishouding voortvloeien; het „Soll” bestaat uit de eisen van effectiviteit (de mate waarin aan de met rapporteringen nagestreefde doeleinden wordt voldaan, ook wel aangeduid als „toereikendheid”), nauwkeurigheid (de mate waarin een gegeven moet worden uitgedrukt) en correctheid (de „waarheid” van wat wordt gerapporteerd), waaraan die rapporteringen moeten voldoen. De interne accountantscontrole richt zich daarbij op de eisen die door de leiding (in het bijzonder de hoogste leiding) aan de rapporteringen worden gesteld, de externe accountantscontrole op de eisen die de buitenwereld (waaronder het ongedifferentieerde maatschappelijke verkeer) aan de rapporteringen (in dit kader meestal aangeduid als: verslaglegging) stelt.

Er bestaat een groot scala van methoden ter vaststelling en beschrijving van het „Soll”. Het is - uit een oogpunt van controle - doelmatig hierbij te onderscheiden in en te rangschikken naar de mate van exactheid van de normen die ter bepaling van het „Soll” worden gebruikt.

Voorbeelden van zeer exacte (men zegt tegenwoordig wel „harde”) normen zijn:

- het in de boeken voorkomende bank- of girosaldo moet overeenstemmen met of tot op centen nauwkeurig herleidbaar zijn tot het door de bank of de girodienst geregistreerde saldo;
- industriële produkten moeten aan precies gedefinieerde kwaliteitseisen - eventueel binnen statistisch omschreven tolerantiegrenzen - voldoen.

Andere normen zijn aanzienlijk minder exact en ook veelal aan verandering door technologische en andere ontwikkelingen onderhevig. Voorbeelden zijn:

- de effectiviteit van het informatiesysteem en de rapporteringen waartoe dit leidt;
- de efficiency waaraan de produktie van goederen moet voldoen.

Aan het andere uiterste van de schaal staan de zeer weinig exacte („zachte”) normen die een oordeelvorming (in tegenstelling tot de cijfermatige vergelijking) vereisen. Hiervan zijn als voorbeelden te noemen:

- de eisen waaraan volgens art. 308 boek 2BW de jaarrekening moet voldoen (ongewijzigd overgenomen in het wetsvoorstel tot aanpassing van de Nederlandse wetgeving aan de 4e EG-richtlijn): een zodanig inzicht geven dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd omtrent het vermogen en het resultaat;
- de eisen waaraan een stelsel van interne controle in een huishouding moet voldoen;

- de eisen waaraan een stelsel voor het opstellen van prognoses (ex ante informatie) moet voldoen.

De toepassing van minder exacte normen stelt hogere eisen aan de bekwaamheid van degene die (of het team dat) met de controle is belast. Zodanige bekwaamheid is primair door een systematische opleiding²⁾ te verwerven, maar aanvulling daarvan met feitelijke, praktijkervaring is onmisbaar.

Consequenties van het onderwerp van accountantscontrole voor het fungeren van de accountant

Als onderwerp van accountantscontrole hebben wij genoemd de rapporteringen waartoe het informatiesysteem leidt en het stelsel van interne controle. Het vormen van een oordeel (het controleren, het vergelijken van „Ist” met „Soll”) hierover vereist uitgebreide kennis van de eisen waaraan informatiesystemen en stelsels van interne controle dienen te voldoen. Deze eisen zijn in de tijd aan verandering onderhevig door de begripsmatige en de technologische ontwikkelingen die zich in de maatschappij voordoen (voorbeelden: begripsontwikkeling ten aanzien van standaard-kostprijsmethoden, methoden van direct-costing, project-planningsmethoden; technologische ontwikkeling: statistische kwaliteitsbeheersing, automatische informatieverwerking).

Het is begrijpelijk en ook rationeel te achten, dat de kennis die de accountant voor het uitoefenen van zijn controle noodzakelijkerwijze op deze gebieden dient te bezitten, gepaard met de kennis die hij zich omtrent aard en werking van de huishouding moet verwerven³⁾, bij voorkeur tevens wordt aangewend bij de bouw van informatiesystemen en de opzet van stelsels van interne controle. De accountant-controleur moet zich ontwikkelen tot deskundige op het gebied van informatiesystemen en stelsels van interne controle, wil hij zijn controle-taak goed kunnen verrichten. Deze deskundigheid maakt hem daardoor ook geschikt om als adviseur op beide gebieden op te treden. Aangezien zijn uitgangspunt de accountantscontrole is (d.i. de controle die ten doel heeft om vast te stellen dat het informatiesysteem en het stelsel van interne controle voldoen aan de eraan te stellen eisen) zal hij daarbij niet alle aspecten even zwaar laten wegen. In het bijzonder geldt dat de effectiviteit van de rapporteringen, de efficiency van het informatiesysteem, de efficiency van de toegepaste methode van ontwikkeling van informatiesystemen en de beveiliging van informatie tegen onbevoegde waarneming (anders dan de beveiliging tegen onbevoegde verandering) van informatie minder aandacht zullen krijgen dan de controle aspecten in engere zin. Bij herhaling zal het voorkomen dat het oordeel over de minder aandacht krijgende aspecten positief zal luiden, ook al zijn soms belangrijke verbeteringen in effectiviteit, efficiency en beveiliging mogelijk. Het doel van de accountantscontrole - in het bijzonder de externe accountantscontrole - laat als het ware een marginale toetsing hiervan toe.

Toch mag men zich afvragen of ook het ongedifferentieerde maatschappelijke verkeer, er langzamerhand geen recht op heeft van een objectieve buitenstaander te vernemen of het informatiesysteem dat in een huishouding functioneert, voldoet aan de eisen van effectiviteit en efficiency die er in de

²⁾ Het curriculum voor de Nederlandse accountantsopleiding geeft weer welke gebieden daarbij van belang zijn.

³⁾ Voor sommige categorieën van huishoudingen stelt dit zeer specifieke eisen; men vergelijke de hierna opgenomen artikelen van Van Dijk en van Kalkman.

gegeven omstandigheden aan kunnen worden gesteld [Frielink 1967]. De externe accountant, als deskundige op het gebied van informatiesystemen en stelsels van interne controle en tevens te zien als objectieve buitenstaander, is de eerste aangewezen om zodanig oordeel te vormen en uit te dragen. Versterkt geldt dit voor de (interne of externe) accountant in zijn fungeren als vertrouwensman van de leiding van de huishouding, een positie die voor het toepassen van het controlemiddel: inlichtingen vanwege de gecontroleerde toch reeds onmisbaar is. Het lijkt een logische consequentie van het fungeren van de accountant dat hij de leiding van de huishouding in kennis stelt van door hem geconstateerde onvolkomenheden of mogelijke verbeteringen in het informatiesysteem en het stelsel van interne controle.

Er mag geen misverstand over bestaan dat dit iets anders is dan een oordeelvorming over de kwaliteit van die leiding. Ook bij een optimaal informatiesysteem en stelsel van interne controle zal de ene leider anders op de rapporteringen reageren dan de andere. Het is slechts in een beperkt aantal situaties mogelijk om op objectieve gronden te concluderen welke van die reacties beter, laat staan de beste, is.

De rationele behoefte om doelmatig gebruik te maken van de specialistische kennis van de accountant (of het controle team) omtrent de huishouding en omtrent informatiesystemen in het algemeen, roept echter het vanouds bekende collisiongevaar [Van der Schroeff 1947] op: kan redelijkerwijze een onbevangen oordeel van de accountant omtrent de kwaliteiten van een informatiesysteem worden verwacht, indien hijzelf (of leden van zijn team) door zijn adviezen belangrijke invloed op de ontwikkeling van het systeem heeft gehad. Principeel moet men zeggen dat dit niet kan; even principeel moet men echter concluderen dat het daardoor ontstaande dilemma niet volledig oplosbaar is. De controleur die uitsluitend achteraf constateert dat een ontwikkeld informatiesysteem niet voldoet aan de eisen die eraan gesteld moeten worden, doet de efficiency geweld aan, omdat aanpassing van zo'n onvolkomen systeem met onevenredig grote inspanning gepaard gaat. Maar zelfs indien deze inefficiency wordt aanvaard, dan nog zal deze controleur niet kunnen volstaan met de mededeling dat het systeem niet aan de eisen voldoet, maar zal hij op zijn minst moeten aanwijzen ten aanzien van welke punten onvolkomenheden zijn geconstateerd (vergelijk ook GBR art. 14, lid 2, ten aanzien van afkeurende verklaringen aangaande verantwoordingen: de aard en de betekenis van de bedenkingen moeten worden aangegeven). De meest-effectieve manier om onvolkomenheden weer te geven, is veelal te vermelden of te demonstreren hoe het dan wel moet; daarmee is het advies - in een (te) laat stadium - in optima forma herleefd en het collisiongevaar weer binnengehaald ten aanzien van het te zijner tijd aangepaste informatiesysteem. Slechts indien en voor zover exacte normen zullen (gaan) bestaan is objectieve toetsing daaraan mogelijk, maar dan is de behoefte aan het advies van de deskundige accountant ook veel minder geworden. Thans, nu er slechts weinig-exacte normen bestaan, zal de accountant het collisiongevaar slechts kunnen mitigeren door een terughoudende opstelling in zijn adviezen.

Wie controleert de accountant?

Intelligente buitenstaanders⁴⁾ aan wie de doelstelling en werkwijze van de ac-

countantscontrole worden uiteengezet, hebben reeds lang geleden de vraag gesteld hoe en door wie er nu eigenlijk op wordt toegezien dat de accountant zijn taak naar behoren verricht. Ook binnen het beroep is dit reeds lang geleden als een probleem gezien, dat dan meestal opgelost werd geacht met de uitspraak dat de accountant die niet naar behoren functioneert wordt getroffen door de „sanctie van de blaam” [Limperg 1956, blz. 39]. De feitelijke situatie is echter zo dat er, zonder specifieke maatregelen, slechts een geringe kans is dat het onvoldoende functioneren van de accountantscontrole wordt ontdekt en leidt tot een zodanige publiciteit dat van „blaam” gelegd bij de accountant kan worden gesproken. Immers, de meest-voorkomende situatie is deze dat de rapporteringen uit het informatiesysteem voor het overgrote deel reeds aan de eraan te stellen eisen voldoen vóórdat accountantscontrole erop wordt uitgeoefend. Onvoldoende uitvoering van de accountantscontrole (bijv. beperking tot enkele gevoelige maar met gering tijdsbeslag te controleren elementen, zoals de aanvaardbaarheid van waarderingsgrondslagen, zonder gedetailleerde controle op hun juiste toepassing) leidt dan niet vanzelf tot ontdekking of tot enigerlei sanctie. Doch ook in de gevallen dat wel van onjuistheid sprake is, wordt deze gewoonlijk pas ontdekt als het kwaad reeds is geschied. De „sanctie van de blaam” komt dan weliswaar hard aan, maar de preventieve werking die er van uitgaat is slechts gering. Deze sanctie treft dan bovendien niet slechts de betrokken accountant, maar het accountantskantoor of de accountantsdienst waarvan hij deel uitmaakt als geheel, en in laatste instantie het gehele accountantsberoep. [Limperg 1965]: „Ligt de oorzaak van afwijking en vervuiling bij een tekortkoming van de accountant, dan treft hem blaam. De functie verliest haar betekenis geheel. Het vertrouwen wordt „opgezegd”. Eerst individueel en op den duur in de maatschappelijke functie”.

Het is dan ook begrijpelijk dat de accountantskantoren en -diensten reeds lang maatregelen hebben getroffen om te bevorderen dat hun leden adequaat in de uitvoering van de accountantscontrole functioneren. In de Amerikaanse accountantspraktijk bestaan daarvoor reeds lang richtlijnen (Accounting Series Releases van de SEC en Statements on Auditing Standards van het AICPA). In Nederland is de codificatie op dit terrein nog recent: Meningsuiting 2 [NivRA 1978]. Het is voorts een normaal te achten verdere ontwikkeling dat niet bij de regelingen per kantoor of dienst wordt stilgestaan, maar dat het ter bescherming en versterking van de maatschappelijke functie van het beroep als geheel noodzakelijk wordt geacht dat ook van buiten het accountantskantoor of de accountantsdienst op het adequaat functioneren wordt toegezien. Voor wat accountantsdiensten betreft bij huishoudingen die aan externe accountantscontrole onderworpen zijn, rust de toezichthoudende taak reeds vanouds bij de externe accountant (Thans: art. 15, lid 2, GBR). Voor wat openbare accountantskantoren betreft is een duidelijke ontwikkeling gaande in de richting van onafhankelijk toezicht op het fungeren. Het artikel van Knol dat hierna is opgenomen geeft een omvattend beeld van die ontwikkeling.

Ook voor de controle op de accountantscontrole (het onafhankelijk toezicht op het fungeren van de accountant) geldt het eerder gestelde uitgangspunt dat het „Ist” moet kunnen worden vergeleken met het „Soll”, dat wil zeggen dat

⁴ Men mag dit zien als een modernere term voor het traditionele begrip „de verstandige leek”.

er normen of standaarden moeten bestaan waaraan kan worden getoetst of de waargenomen werkwijze van het accountantskantoor voldoet aan de eraan te stellen eisen. De reeds vérgaande en nog niet tot stilstand gekomen internationalisatie van de economie, maakt het dringend gewenst dat deze standaarden uniform in de verschillende landen gelden en worden toegepast. Het hierna volgende artikel van Bak geeft de stand van zaken op dit gebied weer.

Trend

De trend die uit de ontwikkeling valt af te leiden is samen te vatten als het streven naar zelf-controlerende systemen.

- Het informatiesysteem in een huishouding dient te verzekeren dat in voldoende mate controle wordt uitgeoefend op haar activiteiten.
- De interne controle dient te verzekeren dat deze controle effectief is en bij geconstateerde onjuistheden ook tot adequate tegenmaatregelen leidt. Slechts waar dit uit principiële gronden (onvoldoende exactheid van de normen) of uit economische overwegingen (kwantitatieve verhoudingen) noodzakelijk is, dienen interne-controlemaatregelen buiten het informatiesysteem te worden getroffen.
- De interne accountantscontrole dient te verzekeren dat de interne controle effectief is. Slechts indien dit uit principiële gronden of economische overwegingen noodzakelijk is, dient de interne accountantscontrole maatregelen te treffen buiten het stelsel van interne controle.
- De externe accountantscontrole dient te verzekeren dat de interne accountantscontrole effectief is (of, waar de interne-accountantsfunctie niet wordt vervuld) dat de interne controle effectief is. Opnieuw geldt dat slechts de noodzakelijke, specifieke controlemaatregelen dienen te worden getroffen indien onvoldoende exactheid van normen of de kwantitatieve verhoudingen daar aanleiding toe zijn.
- Het externe toezicht op de externe accountantscontrole dient te verzekeren dat laatstbedoelde controle effectief is. Vooralsnog is er geen reden of mogelijkheid tot het treffen van specifieke controlemaatregelen door het toezichtorgaan.

Voorzover nodig om misverstanden te vermijden, wordt hierbij aangetekend dat het toezicht op de verschillende systemen (verzekeren van de effectiviteit van het informatiesysteem, van de interne controle, van de interne accountantscontrole en van de externe accountantscontrole) veelal slechts kan worden uitgeoefend door „eigen actie” van de toezichthouder. Deze eigen actie kan zowel bestaan uit eigen waarneming als uit duplicering van reeds verrichte controle werkzaamheden.

Literatuur:

- A. B. Frielink, 1967. L'adaption de l'expertise comptable à de nouvelles techniques/The adaption of auditing to new techniques. 9th International Congress of Accountants. Paris 6/12 IX 1967, blz. 221-228. Opgenomen in het Engels in MAB jan./feb. 1968, blz. 32-49.
- Th. Limperg Jr., 1965. Deel VI van het verzameld werk; leer van de accountantscontrole en van de winstbepaling. Kluwer, Deventer.
- NiURA 1978. Meningsuiting 2, Kwaliteitsbeheersing van de accountantscontrole. In: RADAR 1/MU 2-1 t/m 2-10, aflevering 1, juli 1978.
- H. J. van der Schroeff, 1947 MAB oktober. Enige opmerkingen over mogelijkheden en wenselijkheden van een verbijzondering in de uitoefening van het accountantsberoep. Opgenomen in: Vijf en twintig jaren Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde, deel 2. Muusses Purmerend, 1950, blz. 361-373.