

DE BETEKENIS VAN DE INTERNE CONTRÔLE VOOR DE EXTERNE ACCOUNTANT

door P. Wisse.

Het probleem van de betekenis van de interne contrôle voor de externe accountant heeft de vakgenoten beziggehouden zolang het accountantsberoep in Nederland bestaat. Er is een vrij uitgebreide vooroorlogse literatuur, waaruit tenslotte als de overheersende mening naar voren komt, dat de openbare accountant niet mag steunen op de interne contrôle in die gevallen, waar een eigen contrôle-actie mogelijk is en dat hij slechts gebruik mag maken van de interne contrôle, indien de mogelijkheid van een eigen actie ontbreekt. Deze stelling laat echter ruimte voor discussie over de vraag, in hoever een eigen contrôle-actie mogelijk is en in hoever gebruik moet worden gemaakt van de interne contrôle.

Na de oorlog is het probleem opnieuw aan de orde gekomen, waarbij de volgende nieuwe elementen in het geding zijn gebracht:

1e. de veldwinnende overtuiging, dat er een denkfout moet schuilen in de gevestigde theorie omtrent de contrôle van een goederenbeweging en wel in de stelling, dat de volledigheid van de ontvangstverantwoording kan worden vastgesteld door uit te gaan van een positieve contrôle op de inkopen en de voorraden;

2e. de in de oorlogsjaren gebleken ontoereikendheid van de externe bewijsstukken als middelen van positieve contrôle en in verband hiermede de gebleken overschatting van de mogelijkheid van zelfstandige contrôle-actie.

Het probleem van de betekenis van de interne contrôle voor de externe accountant doet zich voor bij de algemene contrôle van de jaarrekening van een onderneming door een zelfstandig gevestigd accountant in zijn externe functie.

Het is verschillend voor die gevallen, dat er wel of dat er geen scheiding is tussen eigendom en beheer. Het eerste geval, waarbij de accountant optreedt in zijn volledige functie als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer, is het belangrijkste. Het tweede geval zal voorlopig buiten beschouwing worden gelaten.

Er kan een interne contrôledienst zijn, al of niet onder leiding van een bevoegd accountant. Het vraagstuk van de verhouding tussen de externe en de interne accountant ligt op ander terrein en kan dus eveneens buiten beschouwing blijven. Wanneer in het vervolg wordt gesproken over interne contrôle, dan wordt hiermede bedoeld de ongedifferentieerde interne contrôle.

Het verslag van de accountant wordt ter beschikking gesteld van de opdrachtgever en kan in een gesloten verkeer of in het maatschappelijk verkeer worden gebracht.

In het maatschappelijk verkeer kunnen twee groepen worden onderscheiden, nl.:

- 1e. een groep, die belang heeft bij de grootte van het vermogen en de winst van de onderneming, bestaande uit de verschaffers van het risicodragende vermogen en eventueel andere deelgerechtigden in de winst;
- 2e. een groep, die alleen belang heeft bij de solvabiliteit van de onderneming, bestaande uit de overige vermogensverschaffers en eventuele andere geïnteresseerden.

De eerstgenoemde groep, die *décharge* moet verlenen voor het gevoerde beheer, verlangt de zekerheid, dat de jaarrekening een juist en volledig beeld geeft van de financiële positie en van de behaalde resultaten. Zij heeft er recht op, de werkelijke grootte van het vermogen en de werkelijke resultaten te kennen.

De laatstgenoemde groep verlangt de zekerheid, dat de getoonde positie een minimum-positie is. Zij kan hierop eventuele besluiten baseren en heeft er geen belang bij, te weten of de positie wellicht gunstiger is dan zij werd voorgesteld.

Ofschoon de gevestigde theorie pretendeert, zekerheid te kunnen verschaffen omtrent de volledigheid van een jaarrekening, wordt toch m.i. de verklaring in hoofdzaak bestemd geacht voor laatstgenoemde groep. Dit blijkt b.v. uit het feit, dat geheime reserves zonder bepaald aangewezen bestemming over het algemeen worden getolereerd. De jaarrekening geeft dan geen volledig beeld, maar een minimum-positie. De motivering, dat de solvabiliteit moet worden beschermd tegen veeleisende aandeelhouders, is m.i. niet overtuigend en wijst er bovendien op, dat de belangen van de tweede groep prevaleren.

De eerste groep stelt hogere eisen dan de tweede. Het behoeft geen betoog, dat de accountantscontrole, die beide groepen moet bevredigen, moet worden gericht naar de hogere eisen; zij moet dus de juistheid en de volledigheid van de jaarrekening waarborgen.

De kern van de gevestigde theorie der accountantscontrole ligt bij de controle van de goederenbeweging bij een handelsonderneming. De beginvoorraad wordt opgenomen; de inkopen worden geverifieerd met de facturen; via de crediteuren wordt de aansluiting met de geldbeweging vastgesteld; de betalingen worden met de kwitanties of andere bewijsstukken gecheckt; de eindvoorraad wordt opgenomen. Het saldo van beginvoorraad + inkopen — eindvoorraad geeft aan de hoeveelheid en de inkoopwaarde van hetgeen verkocht is. De hoeveelheid wordt na prijscontrole omgerekend tegen verkoopwaarde en men weet dan, welk bedrag als opbrengst verantwoord moet zijn. Indien men nu, na constatering van de aansluiting met de geldbeweging via de debiteuren, ziet dat de berekende opbrengst inderdaad verantwoord is, dan komt men tot de conclusie, dat dus de opbrengstverantwoording volledig is.

Men ziet daarbij echter over het hoofd, dat deze conclusie alleen dan juist kan zijn, als men zekerheid heeft omtrent de volledigheid van de inkopen. Deze zekerheid is door positieve controle niet te verkrijgen. Men kan zoeken naar verband met bepaalde kosten, als b.v. vrachten, invoerrechten e.d., maar de moeilijkheid wordt dan verplaatst, omdat ook deze kosten slechts positief kunnen worden gecontroleerd.

Zijn bepaalde inkopen, de daarmee verband houdende kosten en de corresponderende verkopen niet geboekt, dan kan dit niet door eigen controle-actie worden ontdekt. Men kan nu vluchten in het zg. axiomatisch voorbehoud en stellen, dat de accountant niet verantwoordelijk is voor leemten, welke bij zorgvuldig onderzoek van de administratie niet kunnen blijken. Maar dan wekt de verklaring, dat de jaarrekening een juist en volledig beeld geeft van de financiële positie en van de behaalde resultaten (onder stilzwijgend voorbehoud, dat voor de volledigheid niet kan worden ingestaan) een groter vertrouwen dan gerechtvaardigd is.

Het maatschappelijk verkeer, dat de accountant als vertrouwensman aanvaardt voor het verkrijgen van zekerheid omtrent de juistheid en volledigheid van de jaarrekening, moet uiteraard eisen, dat de accountant zich hierover een zelfstandig oordeel vormt. De accountant dient

als vakman zelf te bepalen, hoe hij tot dit oordeel kan komen. Het is m.i. onjuist, bij wijze van axioma te stellen, dat de accountant zijn oordeel uitsluitend moet verwerven door zelfstandige actie in de zin van eigen contrôle-arbeid.

Voor het verkrijgen van zekerheid omtrent de juistheid van de jaarrekening, met name omtrent het bestaan en de juiste waardering van activa en passiva en de realiteit van de winst, heeft de accountant de nodige controlemiddelen ter beschikking. Zekerheid omtrent de volledigheid van de jaarrekening kan hij echter niet door eigen contrôle-actie verkrijgen.

De accountant kan niet met zijn staf voortdurend in het bedrijf aanwezig zijn en alle bedrijfshandelingen observeren. Hij zal zijn oordeel ten dele moeten baseren op de aanwezigheid van een goed georganiseerde interne contrôle.

De interne contrôle verschaft aan de leiding van de onderneming zekerheid omtrent de juistheid en de volledigheid van de administratie als basis voor de jaarrekening. Zij ontdekt, corrigeert en voorkomt fouten en fraude van het personeel. Haar werking kan doorbroken worden door samenspanning van het personeel en door ingrijpen van de leiding.

Indien de accountant zich zekerheid kan verschaffen, dat de werking van de interne contrôle niet is doorbroken, dan heeft hij tevens zekerheid omtrent de juistheid en de volledigheid van de administratie. Men kan dus stellen, dat de interne contrôle het object moet zijn van de accountantscontrole.

Waar de werking van de interne contrôle eindigt, begint de werkzaamheid van de leiding ten aanzien van de jaarrekening. Tot haar speciale domein behoren de waarderingen, het treffen van voorzieningen e.d., welke uiteraard geheel door de accountant moeten worden gecontroleerd. Hierover bestaat geen verschil van mening en deze kwestie kan dus verder buiten beschouwing blijven.

De interne-controlemaatregelen kunnen we onderscheiden in die, welke de accountant kan herhalen en die, welke hij niet kan herhalen.

Tot de laatstgenoemde categorie behoren alle maatregelen met een preventieve werking, dus de maatregelen ter voorkoming van fouten en fraude. Zij kunnen bestaan in het scheppen van specifieke contrôle-functies, welke actief werken en in scheiding van bewarende, beherende en registrerende functies, welke passief werkt. Zij zijn gericht op het behoud van de in het bedrijf aanwezige waarden, de doelmatige aanwending daarvan en de volledige registratie van de in- en uitgang van waarden.

De accountant kan de specifieke controlefuncties niet zelf uitoefenen; aan de mogelijkheid, dat de portier, de warenhuisdetective, de tramcontroleur, de interne-voorraadcontroleur e.d. in zijn dienst zouden kunnen staan, kan zelfs niet worden gedacht. Het effect van de functiescheiding kan hij uiteraard niet zelf teweegbrengen.

De accountant kan in deze gevallen de goede werking van de interne contrôle niet toetsen, daar deze werking preventief is. Hij zal dus moeten volstaan met de organisatie zelf te bewaken, m.a.w. er op toezien, dat deze goed is en blijft. Daarbij zal hij er vooral attent op moeten zijn, de mogelijkheid tot samenspanning zoveel mogelijk te voorkomen, terwijl hij maatregelen zal moeten beramen om eventuele ingrepen van de leiding op daarvoor critieke punten te ontdekken. Het is overigens voor de leiding in een goed georganiseerd bedrijf niet eenvoudig om ten aanzien van de waarden, welke het bedrijf hebben doorlopen, de interne

contrôle te doorbreken. Men behoeft alleen maar te denken aan het aantal personen in het bedrijf, dat van deze fraude kennis zou dragen en de kans, dat een van hen hieraan op een zeker moment bekendheid zou geven. Dit risico kan de leiding moeilijk nemen. Zou de leiding erin slagen, om een gesloten geheel van transacties, welke zich buiten het bedrijf afspelen, buiten de administratie te houden, dan is er geen accountant, die dit kan ontdekken. De grens van het menselijk kunnen is overschreden en dan krijgt inderdaad het axiomatisch voorbehoud betekenis. Bovendien kan ten aanzien van deze zaken, welke zich in een grensgebied bewegen, terecht worden getwijfeld over de vraag, of zij behoren tot de sfeer van het bedrijf dan wel tot de privésfeer.

Tot de interne-controlemaatregelen, welke de accountant kan herhalen, behoren alle repressieve maatregelen tot ontdekking van fouten en fraude in de administratie. Zij dragen een formeel of een materiëel karakter. De formele controlemaatregelen zijn gericht op het constateren van de juiste uitvoering van gegeven instructies en op de accuratesse van de administratie. De materiële controlemaatregelen zijn gericht op het constateren van de aanwezigheid van de waarden en de doelmatige besteding daarvan.

De accountant moet nu door onderzoek van de administratie vaststellen, dat het repressieve deel van de interne controle goed heeft gewerkt. Dit zal hij moeten doen door zelfstandige controle-arbeid; uiteraard is het niet mogelijk, te steunen op de interne controle bij het toetsen daarvan.

Men heeft vaak beweerd, dat het mogelijk is, om door steekproeven de goede werking van de interne controle vast te stellen, maar niemand is er ooit in geslaagd om aan te tonen, dat deze bewering juist is. Zolang het bewijs niet geleverd is, moeten we dus de steekproevenmethode blijven verwerpen.

In de theorie van de accountantscontrole, zoals deze zich in de loop der jaren heeft ontwikkeld, is steeds de administratie zelf als object van de accountantscontrole beschouwd.

Aanvankelijk dacht men met steekproeven te kunnen volstaan. Als reactie daarop kwam de eis van volledige controle, welke inhield een zo volledig mogelijke herhaling van de interne-controlemaatregelen.

Deze eis bleek niet houdbaar en werd opgevolgd door de eis van volkomen controle, welke thans nog geldt. Slechts een deel van de interne-controlemaatregelen wordt herhaald (detailcontrole), de overige interne-controlemaatregelen worden in totalen omvat (totalencontrole). Blijken hierbij onjuistheden, dan heeft de interne controle niet goed gewerkt en moet de accountant als facultatief intern controleur de leemten aanvullen.

De theorie van de volkomen controle is m.i. onjuist in zover zij stelt, dat de accountant de volledigheid van de administratie door eigen controle-actie kan vaststellen. Zij leidt bovendien tot inconsequentie, doordat zij niet de interne organisatie, maar de goederenbeweging in een handelsbedrijf als theoretisch uitgangspunt neemt.

Hij die beweerde, de volledigheid van een jaarrekening door eigen actie te kunnen vaststellen, moest dit kunnen doen bij afwezigheid van een goed werkende interne controle. Na correctie van gebleken accuratessefouten kon hij een certificaat afgeven, dat echter onvermijdelijk een groter vertrouwen moest wekken dan gerechtvaardigd was, omdat in werkelijkheid omtrent de volledigheid niets was komen vast te staan en het axiomatisch voorbehoud de strekking van de verklaring te niet deed.

Nu zal ieder serieus accountant wel gestreefd hebben naar een goed werkende interne controle. Maar dan heeft hij ook voor het verkrijgen

van zekerheid omtrent de volledigheid van de jaarrekening op de interne controle gesteund en zijn certificaat terecht afgegeven. Laat hij dan ook erkennen, dat de eigen actie, in de betekenis die hij daaraan steeds heeft toegekend, onvoldoende is om tot een gefundeerd oordeel te komen. Door het erkennen van onmacht ten aanzien van het vervullen van een eis, waaraan niemand kan voldoen, wordt het beroep niet ondergraven; de maatschappelijke functie van de accountant blijft volkomen intact.

De inconsequentie, waartoe de gevestigde theorie leidt, bestaat hierin, dat men bij goederen-omzettende bedrijven niet en bij dienstverlenende bedrijven wel mag en moet steunen op de interne controle om de volledigheid van de ontvangstverantwoording vast te stellen, omdat het bij laatstgenoemde bedrijven niet anders kan, terwijl toch het certificaat gelijke waarde heeft. Naar mijn overtuiging kan het ook bij goederen-omzettende bedrijven niet anders en moet dus voor alle soorten van bedrijven de eis van een goed georganiseerde interne controle worden gesteld, om tot een certificaat te kunnen komen. Dit zou dus het algemene uitgangspunt van de controleleer moeten zijn.

De accountant moet steunen op de interne controle in die gevallen, dat hij de controle niet zelf kan verrichten, resp. de preventieve werking van een bepaalde controlehandeling of -situatie niet zelf te weeg kan brengen. Het is niet mogelijk, de goede werking hiervan te toetsen. De accountant moet daarom volstaan met het bewaken van de organisatie zelf en toezien, dat deze aan alle eisen voldoet en blijft voldoen.

Dit impliceert, dat het onderzoek van een jaarrekening en alle onderzoekingen met bijzonder doel, waarbij de volledigheid van de administratie moet worden vastgesteld, niet achteraf kunnen geschieden, maar slechts als doorlopende controle kunnen worden uitgevoerd.

De toetsing van de goede werking van die onderdelen der interne controle, waarop niet wordt gesteund (accuratesse-controle, efficiëntie-beoordeling), geschiedt door onderzoek van de administratie. Dit onderzoek is repressief en kan dus wel achteraf plaats vinden. Hoe het onderzoek zal moeten worden verricht, is een kwestie van keuze van doeltreffende vaktechnische middelen.

Ten slotte vragen wij ons af, hoe het probleem van de betekenis van de interne controle voor de externe accountant ligt in het geval, dat er geen scheiding is tussen eigendom en beheer (eenmanszaak; vennootschap onder firma; besloten naamloze vennootschap, waarvan alle aandelen in handen zijn van de directie).

Ik merk op, dat de fiscus, die weliswaar een belangrijk deel van de winst opeist en dus belang heeft bij de volledigheid van de jaarrekening, m.i. niet behoort tot het maatschappelijk verkeer, waarvoor de jaarrekening is bestemd, omdat ten eerste de jaarrekening niet volgens de fiscale normen wordt opgemaakt en ten tweede de fiscus over een eigen controledienst beschikt, zodat er aan een vertrouwensman geen behoefte bestaat.

De eigenaar-beheerder kan aan zichzelf geen décharge verlenen voor het gevoerde beheer; hij heeft geen vertrouwensman nodig, die namens hem de jaarrekening onderzoekt, omdat hij deze zelf heeft opgemaakt. Het certificaat van de accountant is in het maatschappelijk verkeer dus slechts bestemd voor degenen, die belang hebben bij de solvabiliteit van de onderneming en dit certificaat behoeft dus slechts een minimum-positie te waarborgen.

Hieruit volgt, dat de accountant de eis van een goed georganiseerde

interne controle ter verkrijging van zekerheid omtrent de volledigheid van de administratie niet behoeft te stellen. Hij kan volstaan met positieve controle van de administratie en de daarop gebaseerde jaarrekening, welke achteraf kan plaatsvinden.

De beheerder-niet-eigenaar, die ten eigen bate waarden aan het bedrijfsvermogen onttrekt, pleegt fraude en is deswege strafbaar. De strafbedreiging heeft een preventieve werking.

De beheerder-eigenaar heeft de vrijheid, waarden aan het bedrijfsvermogen te onttrekken resp. transacties buiten de administratie te laten; aan de interne controle kan niet worden opgedragen, hiertegen te waken en zij kan dus ook geen waarborg geven voor de volledigheid van de administratie.

Omgekeerd kan de eigenaar-beheerder een gesloten geheel van fictieve transacties, inclusief geldstortingen, in de administratie doen opnemen; de grootte van zijn totale vermogen wordt hierdoor niet beïnvloed. De accountant zal dus bij het opstellen van zijn controleprogramma rekening moeten houden met de tendenz tot flatteren. Zo mogelijk zal hij ook het privé-vermogen van de eigenaar-beheerder in zijn controle dienen te betrekken, waarbij hij gebruik kan maken van de omstandigheid, dat de eigenaar-beheerder tegenover de fiscus een tegengesteld belang heeft.

M.i. heeft de controle-theorie zich tot nu toe teveel gesteld op een eenheids-standpunt en te weinig rekening gehouden met de verschillende doeleinden van de controle. De voor investigations geldende stelling, dat de accountant rekening moet houden met belangen en tendenzen, dient naar mijn mening evenzeer in toepassing te worden gebracht bij de algemene controle van de jaarrekening.

Bovenstaande beschouwing werd geschreven en ingezonden vóór de verschijning van het Juni-nummer van dit blad. Het daarin opgenomen artikel van Prof. A. M. van Rietschoten over „De betekenis van de interne controle voor de accountantscontrole” geeft mij aanleiding nog het volgende op te merken.

Heb ik het goed begrepen, dan betoogt Prof. van Rietschoten, dat niet tot de accountantscontrole behoren die elementen van controle, welke de accountant niet kan uitoefenen, wegens ontoereikendheid van zijn controletechniek en zijn deskundigheid en die elementen van controle, welke de accountant niet hoeft uit te oefenen, omdat zij betrekking hebben op materiële bijkomstigheden en op details, welke periodiek door middel van totalencontrole worden onderzocht.

Naar mijn mening zal iedereen deze uitspraak wel kunnen onderschrijven. Het lijkt mij echter de vraag, of zij voldoende is om als uitgangspunt te dienen voor een volledige behandeling van het probleem. Prof. van Rietschoten ziet dit beperkt tot de betekenis van de interne controle voor de accountantscontrole, ongeacht door wie en voor wie deze wordt uitgeoefend. Daarbij wordt dus afgezien van een verdere verbijzondering tot interne accountantscontrole (uitgeoefend door de public accountant of de interne accountant ten behoeve van de leiding van de onderneming) en tot externe accountantscontrole, uitgeoefend ten behoeve van het maatschappelijk verkeer.

Men kan het vanzelfsprekend achten, dat de controle van de interne accountant, tezamen met de door anderen verzorgde elementen van controle, welke de accountant niet kan uitoefenen, aan de leiding voldoende zekerheid bieden. Maar is het even vanzelfsprekend, dat de externe accountant zijn verantwoordelijkheid ten opzichte van het verkeer kan

dragen zonder aandacht te besteden aan de elementen van controle welke hij niet zelf kan uitoefenen? Ook Prof. van Rietschoten is van mening, dat tot de accountantscontrole behoort het uitoefenen van toezicht op het instellen en toepassen van de interne controlemaatregelen, welke hij zelf niet kan uitoefenen. Daarmede verklaart ook hij dus feitelijk de interne controle tot object van de accountantscontrole.

Ofschoon dit nog niet ter sprake is gekomen, merk ik op, dat wanneer de externe accountant gebruik maakt van de diensten van een intern accountant, een aanvullend onderzoek nodig is. Men kan dus stellen, dat ook de interne accountantscontrole object is van de externe accountantscontrole.

In ieder geval is m.i. de omschrijving van accountantscontrole als verbijzonderde controle op de administratie en door middel van de administratie op het bedrijf niet ruim genoeg.

In mijn beschouwing heb ik gesteld, dat de controle op de administratie moet dienen om vast te stellen, dat een bepaald deel van de interne controle goed heeft gewerkt. Uitgangspunt hiervoor vormde de stelling, dat de interne controle het object moet zijn van de accountantscontrole, welke stelling gebaseerd was op de overweging, dat de interne controle aan de leiding van de onderneming zekerheid verschaft omtrent de juistheid en volledigheid van de administratie als basis voor de jaarrekening.

Dit nu wordt door Prof. van Rietschoten aangevallen in zijn kanteekening op het artikel van A. F. Tempelaar in het M.A.B. van September 1951, zodat nadere motivering vereist is. Prof. van Rietschoten zegt weliswaar, dat de organisatie onvolkomen is, wanneer zij fungeren moet zonder accountantscontrole, maar hij zegt ook, dat de betekenis van de controle ligt in de zekerheid, die zij vermag te geven, dat slechts weinig en niet ernstige fouten worden gemaakt. Is het dan zo verkeerd om te stellen, dat de administratie onder invloed van de werking der interne controle wel juist kan zijn en dat het de taak van de accountantscontrole is om die juistheid vast te stellen? Zou een juiste jaarrekening als sluitstuk van de administratie slechts tot stand kunnen komen met medewerking van een accountant, dan krijgt zijn werkzaamheid een uitvoerend inplaats van een controlerend karakter.

Overigens moge ik verwijzen naar de bekende geschriften van Prof. Dr. A. Meij, wiens ideeën omtrent de grondslagen, waarop de controleleer moet worden opgebouwd, een grote aanhang hebben gevonden.

Dit geldt ook voor de analyse op voorwaarde van perfecte organisatie, waaromtrent een misvatting blijkt te bestaan. Hierbij wordt niet gesteld, dat de interne controle foutloos is, maar nagegaan wordt, wat de taak van de externe accountant zou moeten omvatten, indien de interne controle foutloos zou zijn; hetgeen hij meer moet doen, valt dan onder zijn taak als facultatief intern controleur.

Prof. Meij heeft in zijn inleiding voor deel V-b van de Bedrijfseconomische Encyclopedie gezegd:

„In mijn vroegere publicaties heb ik reeds gesteld, dat ten aanzien van de goederenbeweging en alle verdere controle het vaststellen van de inkoop in hoeveelheden en waarde als grondslag van de gehele accountantscontrole moet worden genomen.”

„De public-accountant zal echter n.m.m. niet op zijn verbandscontrole en op zijn steekproeven op naleving van voorschriften mogen steunen, omdat hij dan wel de juistheid van het verband constateert, maar niet zelfstandig vaststelt het niveau waarop dat verband gelegd is.”

„Men kan stellen, dat de public-accountant door zelfstandige actie het „chiffre d'affaires” moet vaststellen.”

In zijn artikel in het M.A.B. van Januari 1953 heeft G. Diephuis m.i. overtuigend aangetoond dat dit niet mogelijk is.

Dat met „het vaststellen van de inkoop in hoeveelheden en waarde” bedoeld moet zijn de positieve contrôle met behulp van inkoopfacturen en met „niveau” en „chiffre d'affaires” de volledigheid van de geboekte verkopen, blijkt uit het artikel van Prof. Meij in het M.A.B. van December 1929, waarnaar hij verwijst, en waarin wij o.a. lezen (Hoofdstuk II, blz. 165):

„De accountant kan vaststellen het quantum, dat van elk der goederensoorten is afgezet; dat is wat we bedoelen met de materiële juistheid vaststellen van de verdeling van de afzet over de afzonderlijke soorten van goederen. De gegevens daarvoor vindt hij gereedliggen in de magazijnadministratie; de materiële juistheid van de daarin vermelde quantiteiten vindt hij voor wat de voorraden aangaat in de inventarisatie, voor wat de inkopen aangaat door de (in de doelstelling der balans-tekening) positieve contrôle met de inkoopfacturen en verdere daarbij behorende bescheiden. Daarmede staat het quantum, dat verkocht is, onomstotelijk vast en kan ik t.d.a. ook van een materiële juistheid spreken.”

De weerlegging van dit standpunt, dat door zeer velen is overgenomen, kan toch moeilijk als een slag in de lucht worden beschouwd.

Met genoegen constateer ik, dat ook Prof. van Rietschoten de contrôle op de volledigheid der geboekte ontvangen leveringen vanuit de uitgaande zijde van de geldbeweging onvoldoende vindt en dat ook hij meent, dat de interne contrôle hiervoor van waarde en zelfs een voorwaarde kan zijn. Dat ook de interne contrôle onvoldoende is, omdat niet kan worden vastgesteld, dat zij juist heeft gefungeerd, kan ik echter niet zonder meer onderschrijven. Is dan ook de accountantscontrole onvoldoende, omdat er niemand is, die kan vaststellen, dat deze juist heeft gefungeerd? Aan elke contrôle zijn natuurlijke grenzen gesteld en in zoverre blijft het z.g. axiomatische voorbehoud inderdaad zijn zin behouden.

Met de bewijsvoering van collega Diephuis ben ik het eens en ik zie niet in, waarom deze zo uitermate gevaarlijk zou zijn. Ik vraag mij af, of het mogelijk is op positieve wijze van een controlesysteem te bepalen of het afdoende is, t.w. na te gaan, of men zich op alle punten van voldoende belang zekerheid heeft verschaft, zonder na te gaan, welke fouten kunnen zijn gemaakt.

Overigens meen ik, dat de behandeling van de techniek van de contrôle op de goederenbeweging beter kan geschieden los van het vraagstuk van de betekenis der interne contrôle voor de accountantscontrole.

Dat J. C. Wisse in zijn artikel in het M.A.B. van November 1953 samenspanning van alle bij de handeling betrokken functionarissen uitsluit heeft m.i. geen andere betekenis dan vast te stellen, dat in zo'n geval de accountant machteloos en dus niet verantwoordelijk is. Overigens meen ik, dat de accountant bij zijn toezicht op de organisatie wel maatregelen kan treffen, waardoor de mogelijkheid van zulk een uitgebreide samenspanning tot een minimum wordt gereduceerd.

Met de conclusie in het aangehaalde artikel, dat de interne contrôle als het object van de accountantscontrole kan worden beschouwd, kan ik mij, zoals uit mijn beschouwing gebleken is, verenigen. Bij verdere analyse blijkt deze ogenschijnlijk zeer vergaande conclusie geen sensationele gevolgen te hebben. Zij vormt echter een bruikbare hypothese, waarmede m.i. beter dan tot nu toe een logische verklaring van allerlei verschijnselen op het gebied van de controleleer kan worden gegeven.