

KLASSIEK OF MODERN

door Prof. Drs. L. van Kampen

In de publicaties over de opvattingen met betrekking tot de controletechniek komt de tegenstelling klassiek of modern nog al eens naar voren. Ik noem als voorbeelden:

Groeneveld, „*De verhouding van de accountantscontrole tot de interne organisatie en controle*” in Handboek Accountancy.

Roest, „*Amerikaans, klassiek, modern*” in M.A.B., december 1971.

Ik meen dat er aanleiding is om dit onderscheid eens expliciet te bespreken om duidelijk in het licht te stellen welke wijzigingen in de loop van de laatste twee decennia in de controletechniek hebben plaats gevonden en waar het onderscheid met vroeger nu precies uit bestaat.

De basis voor de klassieke techniek kan men vinden in de artikelen van A. Mey in het M.A.B. van 1929 en 1930, getiteld „Enige beschouwingen over controleleer in verband met de controle op verkoop en debiteurenadministratie”. Deze publicatie vormde een vervolg op een door Reder in 1927 uitgebracht preadvies getiteld „De vaktechnische eisen bij de controle-arbeid” voor een studievergadering van het Niva. In afwijking van de door Sternheim (in Leerboek der Accountancy, deel IIIA, De Accountantscontrole, Algemene beginselen 1924) naar voren gebrachte mening stelde Reder dat men de verkopen in totalen afdoende zou kunnen controleren, uitgaande van de uit totalen bestaande kwantitatieve samenhangen binnen de goederenbeweging.

De voordracht van Reder baarde wel opzien, doch vond nauwelijks navolging. De theoretische beschouwingen dienden daartoe eerst in pasmunt te worden uitgeteld. Met deze taak heeft A. Mey zich belast en wel op een wijze die men gevoegelijk als geniaal kan betitelen. Het feit dat men achteraf bezwaren kan maken, doet aan dit oordeel niets af. Men dient publicaties te beoordelen in relatie tot de tijd waarin ze zijn uitgebracht.

De publicatie van Mey verwierf groot opzien en instemming. Ik was op dat moment zelf accountancystudent onder Dijker en ik kan me nog levendig herinneren welke diepe indruk de publicatie destijds maakte. De gedachten van Mey kwamen snel in circulatie en wel onder de benaming „minimum-program”. Zij hebben decennia lang de gedachten in Nederland over de controletechniek beheerst en nog wordt wel eens met nostalgie ernaar teruggezien. Nog steeds vormen zij een stuk basis van wat op de cursussen wordt gedoceerd.

Het typische kenmerk van het minimumprogram was dat het „sluitend” was. Het appelleerde daarmee aan de gedachte dat men in staat zou zijn een goed stuk werk af te leveren zonder leemten en risico's. De kleine risico's welke wellicht nog overbleven vielen onder het „axiomatisch voorbehoud” hetwelk expliciet in het Reglement van Arbeid was opgenomen.¹⁾ Ook didactisch had het minimumprogram goede eigenschappen, en het is daarom nog steeds waard te worden bestudeerd.

¹⁾ (Zie pag. 484 - 25 jaren MAB)

Het minimumprogram bracht aanzienlijke bezuiniging in de controle-arbeid. Zonder verlies aan zekerheid kon voortaan het afchecken van het verkoopboek en van het debiteurenboek worden weggelaten. Sternheim was nog van mening dat elke post in de administratie vanaf zijn ontstaan tot aan zijn uiteindelijke afwikkeling individueel diende te worden nagegaan. Hierin bracht het minimumprogram verandering.

De basis van het minimumprogram is het kwantitatieve goederenverband in samenhang met de geldbeweging. Bij de goedereningang wordt deze samenhang geconstateerd aan de hand van de inkoopfacturen en vastgehouden door het afchecken van het inkoopboek of het voorraadboek. Bij de goederenuitgang wordt de samenhang geconstateerd door de „verdwenen goederen” om te rekenen tot de daartoe gestelde verkoopprijs waardoor een totaalbedrag wordt berekend hetwelk in geld dient te zijn ingekomen. De restanten (eindvoorraden en nog niet ingekomen debiteuren) worden door inventarisatie vastgesteld, waarna geconstateerd kan worden dat de goederenbeweging klopt evenals de relaties met de geldbeweging.

De controle is dan compleet. Mey had een dermate vertrouwen in het systeem dat hij tot absolute uitspraken komt. Zo bv op pagina 488 van 25 jaren M.A.B. derde regel van onder: „Daarmede staat het quantum dat verkocht is, onomstotelijk vast”. Op pagina 499 zesde regel van boven: „Ze gaat uit van een onfeilbaar maximum”. En op pagina 482, achtste regel van boven spreekt hij over „volkomen zekerheid”.

De ontdekking dat totaalcontroles mogelijk waren, gaf tot deze min of meer geëxalteerde uitspraken aanleiding.

Op dit controlesysteem paste goed de latere uitdrukking van Limperg nl het begrip „volkomen controle”.

Het punt hetwelk ons in het bijzonder dient bezig te houden is de relatie van het minimumprogram tot de interne controle. Het minimumprogram kan nl slechts worden toegepast indien er sprake is van een zgn perfecte interne controle. Zie bv pag. 483 regel 9 ev.: „Een controleleer opbouwen kan men alleen onder de vooropstelling van een geperfectioneerde inrichting en niet-feilende interne controle”.

Wanneer als gevolg van de kleine omvang van een onderneming een voldoende interne controle niet mogelijk is zal de accountant tot taak hebben het gebrek aan interne controle door eigen werkzaamheden aan te vullen. Daarbij doet hij werkzaamheden die uitgaan boven wat nodig zou zijn om in het andere geval tot zekerheid van de jaarrekening te komen. „Hij heeft dan de vaktechnische eisen . . . aangevuld met maatregelen die nodig zijn om de onvoldoende interne controle aan te vullen” (pag. 482).

Deze extra werkzaamheden zijn later bekend geworden onder de uitdrukking dat de accountant optreedt als „facultatief intern controleur”; men vindt haar o.m. in Mey's preadvies uit 1936 „De noodzaak van een normatieve theorie der accountantscontrole als leidraad voor de beroepsuitoefening” op pag. 13 van de overdruk.

Uit de weergegeven gedachtengang zijn gevolgtrekkingen te maken die van

betekenis zijn voor het juiste inzicht in het minimumprogram, en naar mijn mening ook in wat men als de klassieke richting in de controletechniek dient te beschouwen.

Die gevolgtrekking is nl dat men destijds de interne controle niet als wezenlijk voor de accountantscontrole beschouwde; en daarmee niet als wezenlijk voor de zekerheid die men aan het maatschappelijk verkeer verwacht wordt te geven.

Immers, wanneer er iets aan de interne controle ontbreekt, zelfs bij kleine ondernemingen, zal de accountant de leemte door eigen arbeid aanvullen. Ook zonder behoorlijke interne controle is de accountant dientengevolge in staat zijn arbeid overeenkomstig de verwachting te verrichten en een certificaat af te geven.

Deze gedachte is volkomen in overeenstemming met de geest des tijds. Uitdrukkingen als „men mag niet op interne controle steunen” waren niet van de lucht en zij werden in alle toonaarden opgediend. De interne controle was in zoverre belangrijk dat zij zorgde voor de nodige accuratessecontrole; een goede interne controle kan het werk van de accountant zeer vergemakkelijken. Reeds Sternheim wees hierop in zijn tweede stelling: „Een goede inrichting . . . kan den controle-arbeid vergemakkelijken, echter in principe niet wijzigen”.

Het volgende citaat uit de publicatie van Mey geeft de conclusie ten aanzien van de interne controle goed weer: „De stelling” „steunen op interne controle” „noemde ik een vaagheid, wijl ze nergens een grens ziet tengevolge van haar onvoldoende onderscheiden der controlemiddelen. De consequentie is, dat men in het einde tot de stelling moet komen, dat bij een in alle opzichten voldoende interne controle, de accountant zonder meer de balans kan tekenen. Hiermede echter heeft de accountancy als factor in het maatschappelijk leven haar betekenis verloren”. Pag. 505 - 25 j. M.A.B.

Het lijkt dat de vrees voor de in dit citaat genoemde consequentie van invloed is geweest op de toenmalige gedachtengang. Men voelde zich zeer gelukkig toen men meende dat de theorie kon aantonen dat de eigen werkzaamheden van de accountant voldoende en noodzakelijk waren om de vereiste zekerheid te bereiken.

Een gedachtengang die in het klassieke kader een grote rol speelde was dat men de interne controle kon controleren middels controle van de administratie. Herhaaldelijk kan men de uitspraak lezen dat wanneer de eigen actie tot dezelfde resultaten voert als de administratie, men mag concluderen dat de interne controle goed gewerkt heeft. Ook een uitspraak van Frielink gaat in deze richting: „Juist door de eigen inventarisaties, door de eigen verband- en totalencontroles, door de eigen vergelijking met budgetten en met voorgaande perioden, verkrijgt de accountant de zekerheid over de voldoende werking van het goedgekeurde stelsel van interne controle, die hij voor zijn goedkeurende verklaring nodig heeft”, „Dynamisering van de accountantscontrole”, M.A.B. februari 1962.

Ook hieruit kan men de conclusie trekken dat men de interne controle in

wezen toch niet nodig heeft. Indien zij niet goed heeft gewerkt, constateert men immers de onjuistheden.

Men ging zover dat men het minimumprogram ook op de dienstverlenende bedrijven meende te kunnen toepassen zonder op de interne controle behoeven te steunen. Zie bv A. Mey op pagina 505 van de jubileumbundel van het M.A.B.

Het minimumprogram was wat we thans een synthetisch controleprogram zouden noemen. Men ving de controle aan met de grondbescheiden, pointeerde deze met de chronologische boekingen en legde de periodieke (meestal maand-)totalen in eigen dossier vast. Na afloop van de controleperiode kon men aldus uit eigen aantekeningen een proefbalans samenstellen.

Men was er zich van bewust dat het controlesysteem een dublering betekende. Sternheim spreekt in zijn 67ste stelling van „dublering van feiten en cijfers”. De dublering werd verdedigd met de verwijzing naar het verschil in functie van de externe en de interne controle. Het feit van de dublering achtte men zo vanzelfsprekend, dat twijfel aan dit punt eenvoudig werd weggevaagd. Zie bv S. Kleerekoper in zijn „De steekproeven als middel van accountantscontrole” op pagina 511 van 25 jaren M.A.B. „De taak van hem die te velde trekt tegen de dublering, bestaat dus hierin, dat hij heeft aan te tonen, dat de doublures zonder relatief grote schade gemist kunnen worden”. Voorwaar een weinig wetenschappelijke omkering van de bewijslast. In een economisch vak dient hij die doublures pleegt aan te tonen dat ze noodzakelijk zijn en niet omgekeerd. De stelling van Kleerekoper tekent de gedachtenwereld van die tijd van waaruit men dergelijke *methodologische* onjuistheden kon poneren.

Zoals reeds gememoreerd kon de gedachtengang van Mey een grote bezuïning op de conventionele controle-arbeid bewerkstelligen. Het is daarom wel merkwaardig dat Belle in zijn Grondslagen der Accountancy 1931 het monopolie voor de economische controle voor de Rotterdamse school opeist. In zijn literatuuropgaven komen noch het preadvies van Reder noch de onderhavige publicatie van Mey voor. Hij had er dus vermoedelijk geen kennis van genomen. Had hij dit wel gedaan dan was zijn oordeel wellicht anders uitgevallen.

De nieuwe gedachten waren niet ieder even welkom, zoals dat met vernieuwingen altijd pleegt te gaan. Men hoorde (in de wandelgangen) opmerkingen als bv: van de twee poten waarop de controle van de goederenverantwoording berust heeft Mey er een weggezaagd en we zullen voortaan als de Haagse ooievaar op één poot moeten staan. Zelfs indien men het met Mey eens was had men soms toch moeite met zijn gedachtengang. Zoals bekend bestond een deel van de controle-arbeid uit het vastleggen van tellingen van hulpboeken, om uit eigen aantekeningen een proefbalans te kunnen samenstellen. Daartoe had men ook de tellingen van het verkoopboek nodig. Nu kwam het voor dat men er bezwaar tegen had cijfers in zijn vastleggingen over te nemen, waaraan men niets gedaan had, en zo kwam het voor dat men de

verkoopboeken liet tellen alvorens de cijfers vast te leggen. Dit als illustratie van het feit dat de inleving in de nieuwe gedachtengang niet altijd volledig plaats vond.

Er waren anderen wien de gedachtengang van Mey niet ver genoeg ging. Tot dezulken behoorde Van Waes: „Doeltreffende controle van de goederenbeweging” in M.A.B. september 1933, overgenomen in 25 jaren M.A.B. Hij meende dat naast het checken van het verkoopboek ook dat van het inkoopboek kon worden weggelaten. Zijn gedachtengang vond geen weerklank: zij kwam 20 jaar te vroeg. Men had er bezwaar tegen om na het afstoten van de ene poot ook de andere weg te laten, waardoor, naar men destijds meende, de controle geheel in de lucht zou komen te hangen.

De ontdekking dat verbandscontrole mogelijk was door middel van totalen heeft geleid tot twee verschijnselen die als twee keerzijden van een medaille kunnen worden beschouwd, en wel de overschatting van de betekenis van de later zogenoemde eigen actie en de onderschatting van de betekenis van de interne controle.

Het is opmerkelijk dat Mey de eerste was die zijn mening met betrekking tot de betekenis van de interne controle wijzigde. In 1936 in zijn preadvies voor de accountantsdag getiteld: „De noodzaak van een normatieve theorie der accountantscontrole als leidraad voor de beroepsuitoefening” schrijft hij in de overdruk op pagina 17:

„Wat ontbreekt aan de vereiste interne controle zal men, . . . door eigen actie moeten aanvullen. Ik wijs er echter op, dat zodanige aanvulling niet altijd hetzelfde nuttig effect zal hebben, als de voorziening van de leemte door verbetering van die organisatie”.

Op pagina 18 schrijft hij: „Deze punten werden naar voren gebracht om aan te tonen, dat interne controle een noodzakelijke voorwaarde is voor een doeltreffende controle van de public-accountant in diens maatschappelijke functie. Zonder de interne controle kan hij op bepaalde punten niet tot de vereiste zekerheid geraken en het aanvullen van het ontbrekende door eigen arbeid, leidt niet altijd tot een voldoende resultaat”.

Hier vindt enig eerherstel van de interne controle plaats. Het is jammer dat deze wijze woorden geen enkele weerklank gevonden hebben, noch in de discussie, noch in de latere litteratuur. Dit werd vermoedelijk veroorzaakt doordat Mey er niet op heeft gewezen dat hij zijn mening uit 1929/30 had gewijzigd. Wanneer de uitlatingen uit 1936 meer aandacht gevonden zouden hebben zou wellicht toen reeds een ontwikkeling zijn ingezet, die nu eerst vele jaren later zijn beslag kreeg.

Meer effect had een publicatie van Limperg in 1940. Het ging om de controle van leden van de Vereniging voor de effectenhandel. Deze vereniging wenste dat haar leden een accountantsverklaring aan de vereniging zouden overleggen.

Limperg, in een reeks publicaties in het Handelsblad, later overgenomen in het M.A.B. en tenslotte in 1924 M.A.B. 1960, gaf als zijn mening te kennen

dat het niet mogelijk was een klein effectenbedrijf te controleren en wel om twee redenen. In de eerste plaats ontbreekt bij zulke bedrijven het verband tussen geld- en goederenbeweging, die in andere bedrijven de basis voor de controle vormt; in de tweede plaats konden de kleinere effectenbedrijven geen voldoende interne controle opbrengen. Beide redenen tezamen brachten Limperg tot de uitspraak dat een certificaat niet kon worden afgegeven (pag. 531 1924 M.A.B. 1960).

Hiermede bracht Limperg een zware slag toe aan diegenen die meenden dat de accountantscontrole onder vrijwel alle omstandigheden voldoende zekerheid zou kunnen bieden om een certificaat te kunnen afgeven. Met name werd ten aanzien van de dienstverlenende bedrijven de interne controle weer eens op een voetstuk geplaatst. Limperg was heel duidelijk in zijn mening dat de interne controle hier niet kon worden gemist.

Hoewel niet direct met ons onderwerp te maken zou ik toch graag van de gelegenheid gebruik maken erop te wijzen dat Limperg's publicatie ook op ander gebied opzien baarde. Hij gaf nl als zijn mening te kennen dat een controle ten behoeve van de leiding, waarbij de verantwoordelijkheid van de controleur beperkt blijft tot de kring van het bedrijf zelf, zou kunnen worden aanvaard (1924 M.A.B. 1960, pag. 533). Hiermede distancieerde Limperg zich van zijn in 1926 uitgesproken mening (preadvies voor het eerste Internationale accountantscongres te Amsterdam) dat de verantwoordelijkheid ten opzichte van de leiding en die ten opzichte van het maatschappelijk verkeer niet splitsbaar waren. Zijn critiek op Dijker uit 1926 ten aanzien van dit punt had hij blijkbaar laten vallen. In de wandelgangen sprak men wel gekscherend van de „private taak van Limperg”.

Dit was, hoewel belangrijk, terzijde. Het belang van de publicatie voor ons onderwerp was dat de interne controle, althans voor dienstverlenende bedrijven, weer in ere werd hersteld. Bij deze groep bedrijven kon men er volgens Limperg niet onderuit te steunen op de interne controle, en al heeft Limperg deze uitdrukking niet gebruikt, zij kwam er toch wel op neer.

Maar ten aanzien van de bedrijven met goederenbeweging veranderde er niet veel. Er heeft een oorlog overheen moeten gaan met haar problemen van zwarte kassen en de mogelijkheden die deze verschafte, gepaard gaande met risico's voor de accountant, alvorens in de op dit punt bestaande opvattingen wijziging kon worden gebracht.

Na de oorlog, mede onder invloed van Amerikaanse opvattingen, kwam er geleidelijk schot in de ontwikkeling van de meningsvorming. Het begint met een artikel van Sibille in het M.A.B. van juli 1951: „Enige aantekeningen omtrent de jaarrekeningcontrole in verband met de interne controle”.

In dit artikel schetst de schrijver stellerwijs hoe naar zijn mening de verdeling van de werkzaamheden tussen de interne controle en de accountant dient te zijn. Het artikel bevat een goede uiteenzetting van de materie, doch vermocht nauwelijks enige invloed uit te oefenen, daar het niet aansloot bij het karakter van de Nederlandse gedachtenvorming, die nu eenmaal niet pragmatisch plaats vindt doch een theoretische ondergrond vereist.

In het septembernummer eveneens van jaargang 1951 publiceert Tempelaar zijn „De eigen actie van de accountant bij het controleren van de jaarrekening”. Schrijver komt tot de conclusie dat er twee opvattingen zijn met betrekking tot de relatie interne controle/accountantscontrole. Een vooroorlogse die in feite de interne controle niet als wezenlijk aanvaardt en een die meent dat de accountant onder bepaalde voorwaarden op de interne controle kan steunen. Tempelaar gaat voorts uitvoerig in op de consequenties van de aanwezigheid van een interne accountant, een onderwerp waarop ik hier niet kan ingaan.

Evenmin als het artikel van Sibille heeft dat van Tempelaar invloed uitgeoefend, en zulks ondanks de uitstekende kwaliteiten van de publicatie.

De eerste pagina's van de jaargang van 1953 van het M.A.B. brachten een artikel hetwelk we als het begin van de omwenteling op het gebied van de controle-opvattingen kunnen beschouwen, nl een publicatie van Diephuis, getiteld: De „eigen actie” van de openbare accountant.

Het artikel bevatte twee nieuwe elementen. In de eerste plaats werd betoogd dat het pointeren van de inkoopfacturen met het inkoopboek (of het voorraadboek), zoals in het minimumprogram vastgelegd, niet doeltreffend is, omdat het niet kan beantwoorden aan het doel hetwelk men ervan verwacht en in de tweede plaats dat er een structurele leemte in de controle bestaat, die slechts door interne controle kan worden vervuld.

Het ging met name over het chiffre d'affaires, waarvoor men in het minimumprogram een basis meende te kunnen verkrijgen door het pointeren van de inkoopfacturen met de administratie. De accountant diende in deze opvatting langs deze weg het chiffre d'affaires zelfstandig vast te stellen. Diephuis heeft aangetoond dat hier een onmogelijkheid werd geeist en wel omdat het bij het chiffre d'affaires gaat om een volledigheid, terwijl pointeren voor het vaststellen van volledigheid een ondeugdelijk hulpmiddel is.

Er bleef niets anders over dan steun te zoeken bij de interne controle. En aangezien het chiffre d'affaires wellicht het meest wezenlijke object van onze controle vormt diende de conclusie te worden getrokken, dat men het punt waar het juist op aan komt, niet zelfstandig kan vaststellen.

Het artikel van Diephuis heeft een stroom van litteratuur teweeggebracht en naar mag worden aangenomen, nog veel meer ongeschreven discussie. In de publicatie van J. C. Wisse in het M.A.B. van november 1963 worden voor het eerst de woorden klassiek en modern gebruikt. In dit artikel worden enkele aspecten die bij Diephuis nog niet ten volle tot hun recht kwamen nader in het licht gesteld. Wisse benadrukt nog eens de zinloosheid van het checken van de inkoopfacturen en komt tot de conclusie dat de inkopen worden gecontroleerd door middel van afloopcontrole, nl via de verkopen. Hij stelt voorts in het licht dat alle cijfers van een bedrijfshuishouding in relatie tot elkaar staan en dat deze relaties aan de hand van cijferbeoordeling en verbandscontrole kunnen worden geconstateerd en gecontroleerd. Met zijn stelling „Het belang van een aldus uitgevoerde cijferbeoordeling kan naar mijn mening niet voldoende worden onderstreept” kan ik het slechts volkomen eens zijn.

Wisse meent dat de begrippen „zelfstandige actie” en „detailcontrole” dienen te worden losgekoppeld. Met name dient ook cijferbeoordeling onder het begrip zelfstandige actie te worden gerangschikt.

Hij wijst erop dat de tot nu toe geldende gedachte van de eigen actie niet mogelijk is voor dienstverlenende bedrijven zodat men hier in de gedachte van de klassieke theorie geen verklaring zou kunnen afgeven en wijst in dit verband op het artikel van Limperg over de commissionair in effecten. Hij meent, m.i. terecht, dat Limperg in dit artikel blijkt van mening te zijn dat de universele grondslag voor onze accountantsarbeid gelegen is in de interne controle en concludeert dan dat de interne controle het object bij uitstek dient te zijn van ons onderzoek. De interne controle dient volgens hem het primaire object van de accountantscontrole te zijn.

Ik meen dat Wisse in zijn artikel een van de verschillen tussen klassiek en modern heeft aangegeven. In de moderne gedachte is de interne controle hoofdobject van de accountantscontrole in het besef dat de accountant er niet onderuit kan op de interne controle te steunen. De klassieke eigen actie kan nu eenmaal niet tot het gewenste resultaat voeren.

Tot dan toe bestond de opvatting dat men kon constateren dat de interne controle goed gewerkt had, indien de volkomen controle tot hetzelfde resultaat had gevoerd als de administratie. Deze opvatting is door de modernen verlaten. Ik moe trachten deze positiewijziging te verduidelijken.

De interne controle heeft verschillende taken die we in twee groepen kunnen rangschikken; en wel in de eerste plaats de bewaking van de eenheid van leiding en uitvoering en vervolgens de bewaking van activa, kosten en inkomsten.

De eerste groep taken valt buiten ons onderwerp. In de tweede groep kunnen we o.m. onderstrepen de taak ervoor te waken dat alle transacties naar de administratie worden doorgeleid en de taak te bewaken dat de administratie de „gevangen” transacties op de juiste wijze verder leidt. Ten aanzien van laatstgenoemde taak kan inderdaad worden gesteld dat wanneer men constateert dat de administratie sluit, de interne controle geen fouten heeft gemaakt. Dit wil nog niet zeggen dat de interne controle heeft gewerkt. Men kan zich denken dat de gehele administratie wordt verzorgd door één persoon, die met grote accuratesse werkt. Van interne controle is dan geen sprake, terwijl de administratie toch een voortreffelijk beeld zal tonen.

Het gaat in dit verband in het bijzonder om die taak van de interne controle die ervoor waakt dat alle transacties in de administratie een plaats vinden. Op dit deel van de interne controle kan men evenwel met de klassieke controlemiddelen geen vat krijgen. Men zal het object daarom met andere controlemiddelen dienen te attakeren doch men dient daarbij in aanmerking te nemen dat er geen controlemiddebestaat dat sluitend is. Het is nl niet mogelijk, noch theoretisch noch practisch, dat de controleur bij alle bedrijfshandelingen aanwezig is.

Ondanks deze constatering zal het gewenst zijn dat juist aan dit deel van de interne controle bijzondere aandacht wordt geschonken. De controle-

werkzaamheden dienen dus gedeeltelijk te worden verplaatst, van de gesloten controle die evenwel slechts schijnzekerheid biedt, naar een niet-gesloten controle.

Het begrip „volkomen controle” hetwelk toch wel nauw verwant is met de notie van een gesloten controlesysteem, komt daarmee in de lucht te hangen. Het dient hetzij te worden geabandonneerd, hetzij als synoniem te worden beschouwd met „doeltreffende controle”.

De nieuwe inzichten hebben op nog een ander punt wijziging gebracht en ook voor deze wijziging heeft Diephuis in zijn genoemd artikel de grondslag geleverd. Ik bedoel het overstappen van het synthetische op het analytische controlesysteem.

Het synthetische controlesysteem houdt in dat het controleren het karakter heeft van opbouwen, van samenstellen. Men begint bij de bouwstenen, de eerste aantekeningen, en bouwt de administratie, eventueel via eigen vastleggingen, uit deze bouwstenen op.

Het begrip analytische controle is allermintst eenduidig. In Amerika verstaat men er nl iets anders onder dan hier te lande. In Amerika verstaat men onder een „analytical audit” een bepaalde wijze van onderzoek van de administratieve organisatie. Tot de analytische controle naar Nederlandse begrippen, behoort zonder twijfel het onderzoek van de administratieve organisatie, doch mede dient eronder te worden verstaan een bepaalde volgorde van het hanteren van de normale controlemiddelen: verbandscontrole en cijferbeoordeling, inventarisaties en detailcontrole.

Bij de synthetische controle gaat de detailcontrole voorop; bij de analytische controle gaan de verbandscontroles en de cijferbeoordelingen voorop.

De analytische controle past in een bepaalde filosofie ten aanzien van het doel van onze controle. Dit doel is o.m. de jaarrekening. De jaarrekening nu bestaat uitsluitend uit totaalcijfers, en het spreekt daarom vanzelf in het kader van bedoelde filosofie dat men aan die totaalcijfers de eerste en de voornaamste aandacht besteedt. Deze gedragslijn is mogelijk omdat de totaalcijfers niet opzichzelf staan, doch een grote onderlinge samenhang tonen, althans behoren te tonen. De analytische controle gaat ervan uit dat de onderneming een organisch geheel is, waarin alle verschijnselen met elkaar samenhangen, welke samenhangen in totaalcijfers tot uitdrukking komen. De analytische controle spoort de samenhangen op en toetst de getoonde cijfers aan de aldus gevonden normen.

Na of tegelijk met deze analytische controlehandelingen vinden de inventarisaties plaats. Indien daarna nog behoefte bestaat aan het nagaan van details geschiedt dit als laatste controlehandeling. Het behoeft nauwelijks betoog dat het ten aanzien van vele cijfers mogelijk is dat de controleur reeds zodanig bevredigd is dat hij de detailcontrole tot het minimum beperkt. Het is daarom dat het analytische controlesysteem veelal minder arbeid vergt dan het synthetische.

Ik weersta de verleiding om op het analytische controlesysteem uitvoeriger

in te gaan. Ik stelde hierboven dat Diephuis de stoot heeft gegeven tot de analytische controlemethode. Deze stelling dien ik nog waar te maken.

Op pagina 6 van zijn publicatie geeft Diephuis een uiteenzetting van wat naar zijn mening de afwijkingen kunnen zijn binnen het goederenverband. Dit zijn zuiver analytische overdenkingen en het opsporen van de afwijkingen zijn analytische controlehandelingen. Zij gaan bij hem vooraf aan de actie die hij eventueel zal nemen om de oorzaken van de afwijkingen op te sporen. Het is typisch voor de analytische methode dat men eerst de mogelijkheden en de risico's overweegt, en de analyse en de op de analyse volgende werkzaamheden op die overwegingen richt.

Het spreekt vanzelf dat de overwinning van de moderne richting niet voetstoots is gegaan. De sterkste weerstand werd door Van Rietschoten ontwikkeld in een publicatie in het M.A.B. van juni 1954, getiteld „De betekenis van de interne controle voor de accountantscontrole”. Van Rietschoten verzet zich zowel tegen het vervangen van eigen actie door interne controle als tegen de analytische methode.

Van Rietschoten geeft toe dat in sommige gevallen de eigen actie verstek laat gaan, terwijl in andere gevallen het geoorloofd is de eigen actie aan de interne controle over te laten. Tot de eerste groep behoren: (zie pag. 243)

1 waar de interne controle verder reikt dan de accountantscontrole komen kan

2 waar de interne controle beschikt over technieken, die de accountant niet eigen zijn

en tot de tweede groep:

3 wanneer het bijkomstigheden betreft

4 indien de accountant door een omspannende totalencontrole voldoende zekerheid kan krijgen.

Ik vraag in het bijzonder de aandacht voor het eerstgenoemde punt: daar waar de interne controle verder reikt dan de accountantscontrole. Het is dit deel van de interne controle waar het in onze uiteenzetting om gaat. Bij Van Rietschoten krijgt men de indruk dat het om kleinigheden of om bijzondere gevallen gaat. Het tegendeel is het geval. Het gaat om de essentie van onze controle, nl het vaststellen van de volledigheid. En die vaststelling dient aan de interne controle te worden overgelaten. Evenwel was Van Rietschoten blijkbaar nog van mening dat de volledigheid op voetspoor van A. Mey, gebaseerd kon worden op de controle van de inkopen (zie pag. 200).

Met betrekking tot de uiteenzettingen van Diephuis op pagina 6, waarin ik de geboorte, in Nederland althans, van de analytische controlemethode zie, stelt Van Rietschoten dat Diephuis' bewijsvoering „als uitermate gevaarlijk moet worden gekenmerkt”. Doch is het inderdaad gevaarlijk om eerst eens na te denken alvorens men gaat handelen? Het is nu eenmaal de taak van de deskundige om de mogelijkheden en de risico's van te voren te overwegen, en niet in het wilde weg handelend te gaan optreden.

Trouwens Van Rietschoten gaat in de tweede alinea van pagina 250 door met het verder trekken van de analyse op een detailpunt, en begeeft zich daarmee zelf op het analytische pad.

Nog eens recapitulerend meen ik dat de kenmerken van de moderne richting in tegenstelling tot de klassieke, schuilen in twee factoren, die evenwel nauw samenhangen:

- 1 het besef dat een volkomen controle uitsluitend op basis van eigen actie niet mogelijk is
- 2 de mening dat de controle dient te geschieden volgens het analytische systeem.

Naast deze wezenlijke verschillen zijn er andere die eruit kunnen worden afgeleid. Ik zal trachten enkele ervan aan te wijzen.

De klassieke methode richt zich in de eerste plaats op detailcontrole. De moderne methode richt zich in de eerste plaats op totaalcijfers en zal detailcontrole zoveel mogelijk achterwege laten.

Ter beperking van de arbeid aan de detailcontrole te verrichten neemt men soms zijn toevlucht tot steekproeven. Naarmate men minder aandacht aan de details besteedt zal men ook minder behoefte hebben aan het steekproeven-systeem.

Bij de klassieke methode zal de accountant, wanneer hij onjuistheden ontdekt, optreden als facultatief intern controleur en de gevonden onjuistheden herstellen. In de moderne gedachtengang zal hij in zulk een geval de administratie teruggeven met de opdracht er de fouten uit te halen. Na verbetering zal de accountant de materie opnieuw bezien. Opgemerkt zij dat de onjuistheden die men in het moderne systeem vindt in de eerste plaats op totalen betrekking hebben en daarom meestal belangrijker zijn dan de fouten uit het klassieke systeem die in de eerste plaats details betreffen.

Het klassieke systeem werkt volgens een zg „vaste techniek”. Het moderne heeft veelal de keus tussen alternatieve controlemiddelen.

Bij het klassieke controlesysteem produceerde de controleur een dossier met vastleggingen. Bij het moderne systeem worden deze voor het overgrote deel overbodig.

Het klassieke controlesysteem leek schijnbaar sluitend. Het moderne controlesysteem onderkent dat men niet sluitend kan controleren.

Dit betekent niet dat de administratie niet sluitend behoort te zijn. Doch het feit van een sluitende administratie betekent nog niet een volledige verantwoording.

Voor de volledigheid van de verantwoording dient men te biecht te gaan bij de interne controle waarop helaas geen sluitende externe controle mogelijk is.