

DE BETEKENIS VAN INTERNE ORGANISATIE EN INTERNE CONTROLE

door Drs. A. L. Westers

1 Deze bijdrage vormt een onderdeel van de serie artikelen handelend over methoden en middelen der accountantscontrole.

Hierna zal behandeld worden: de betekenis van de interne en administratieve organisatie met de daaruit voortvloeiende interne controle voor de accountant belast met de algemene controle die uitmondt in een verklaring bij de jaarrekening.

Terugziende, staat wel vast dat de interne organisatie etc. door diverse ontwikkelingen van groeiende betekenis is geworden voor de accountant; er heerst echter nog geen eenstemmigheid omtrent de vraag wat dan wel de consequenties zijn voor de werkzaamheden van de accountant.

In het hiernavolgende zal ik trachten aan te geven dat het slechts mogelijk is de betekenis van de interne organisatie etc. ten volle tot uiting te laten komen bij de accountantsarbeid, indien de grondslagen - van wat men omstreeks de dertiger jaren de „volkomen” controle noemde - worden verlegd.

2 Het stelsel van controlehandelingen, in de dertiger jaren ontwikkeld, gaat ten principale uit van de gedachte: het afgeven van het certificaat bij de jaarrekening brengt mee dat de techniek van de controle geheel los staat van wat de interne controle doet of van wat zij verklaart. A. Mey zegt in 1930 over het steunen op de interne controle vanuit zijn filosofie¹): „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”.

Deze gedachten worden ook doorgetrokken in zijn „normatieve theorie” die hij in 1936 uitwerkte²). Hij stelt daar ondermeer dat de accountant - ook bij een goede interne organisatie - een bepaald vaktechnisch minimum aan werkzaamheden moet blijven verrichten. Tot dat minimum behoort dan het zelfstandig vaststellen van het „chiffre d'affaires”; laat de accountant dit laatste na, dan heeft hij geen grondslag om de administratieve juistheid van alle verdere handelingen vast te stellen.

Het zou te ver voeren in het kader van dit artikel nu het door A. Mey voorgestane controleprogramma weer te geven. De hoofdlijnen zijn dat het controleprogramma is geënt op de kringloop: geld-goederen-geld; naar ik meen een vondst van A. Mey, althans door hem het meest diepgaand uitgewerkt. Middels een positieve (detail)controle op de uitgang van de geldbeweging werd „zelfstandig” het chiffre d'affaires vastgesteld.

Deze grondgedachte van het „zelfstandig” een greep op het bedrijfsgebeuren te verkrijgen is van overwegende invloed geweest op de verdere ontwikkeling.

3 Van een geheel ander gedachtenpatroon met betrekking tot de inhoud van de termen „zelfstandig” resp. „eigen actie” getuigen die na-oorlogse schrijvers die aandacht vragen voor de betekenis van de interne en administratieve organisatie met de daaruit voortvloeiende interne controle en daaraan dan consequenties verbinden t.a.v. hun arbeid.

In diverse publicaties werd gesteld dat de geëvolueerde interne en administratieve organisatie met de daarmee verbonden interne controle - bij een optimale werking - een juiste verslaglegging waarborgt ten behoeve van de leiding van de onderneming; de accountant moet hier dan de consequenties uit trekken en de controlehandelingen ter vervulling van zijn functie, in de eerste plaats richten op beoordeling van de opzet en de goede werking van dat stelsel.

Dit werd fel bestreden door Van Rietschoten in 1954³) en A. Mey in 1956⁴); zij blijven op het „klassieke” standpunt staan.

4 Inmiddels zei A. A. de Jong in 1950⁵) dat het al of niet inschakelen van de interne controle een vraagstuk is van techniek; de interne controle wordt een gelijkwaardige schakel in de controleketen. Deze erkenning wordt bevestigd door het feit dat men bij dienstverleningsbedrijven - waar de controle op de ontvangsten noodzakelijkerwijze op de interne controle steunt - nooit geconcludeerd heeft, dat daar van een onvolkomen controle sprake zou zijn.

G. Diephuis legt in 1959⁶) de nadruk op de betekenis van de verbandscontrole - in tegenstelling tot de positieve detailcontrole - voor het niveau van het bedrijfsgebeuren.

Onvolledigheden in de verantwoording moeten aan het licht komen door verbandlegging tussen verschillende verantwoorde posten in de administratie, tenzij er samenspanning in de organisatie is (waar de accountant met de hem ter beschikking staande middelen dikwijls machteloos tegenover staat).

Verder zegt Diephuis⁶): „Een uitgangspunt, waarbij een te grote waarde wordt toegekend aan de positieve controle van de ingang der goederen, komt bij zaken zonder een goederenbeweging, als dienstverlenende bedrijven e.d., tot de stelling, dat men aldaar het zwaartepunt meer moet leggen op de interne controle. Dit lijkt mij onlogisch.

Een juistere stelling zou m.i. zijn, dat naar gelang de verbandscontrole ruimere toleranties vertoont, het zwaartepunt meer verlegd moet worden naar de interne controle. Het geval komt dan gelijk te liggen zowel voor de huishoudingen met een goederenstroom, als voor die zonder deze, zodat een ombuiging van het uitgangspunt ten aanzien van deze laatste in de theorie niet nodig is”.

5 In 1968⁷) stelde ik dat de grondslagen van de theorie gewijzigd dienden te worden, wilde men nog kunnen spreken van een „richtinggevende” theorie voor de praktische beroepsuitoefening. Ik meen dat De Jong en Diephuis - en vele andere schrijvers - hiervoor de bouwstenen hebben aangedragen wanneer zij, „struikelende” over het verschil in benadering tussen huishoudingen met

en zonder goederenbeweging, de aandacht vestigden op het gemeenschappelijke: de organisatie/interne controle.

Daarop voortbordurend, mede ook daarbij in aanmerking nemend de gedachtenontwikkeling in het C.A.B.-rapport inzake de verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot fraude⁸) - alwaar het fraudeprobleem primair benaderd wordt vanuit de mogelijkheden die de organisatie van een huishouding daartoe biedt, terwijl de accountant slechts beperkte mogelijkheden heeft tot het ontdekken van fraude - heb ik in 1969⁹) tijdens de Voorjaarsconferentie van het Niva in het kort de opzet van een controleprogramma geschetst.

De deelnemers aan genoemde conferentie hebben aan de hand van een casus aandacht geschonken aan de controlemaatregelen bij drie bedrijven, waarbij verschillen in de interne en administratieve organisatie bestaan welke in belangrijke mate bepaald zijn door de grootte van de bedrijven.

Het is wellicht nuttig het destijds door mij ontvouwde programma - iets uitvoeriger - hierna weer te geven.

6 Opzet van het controleprogramma

I. Beoordeling van het stelsel van interne en administratieve organisatie met de daarmee verbonden interne controle

- a. het vaststellen van de bedrijfsactiviteiten en het organisch verband daartussen;
- b. het nagaan van de informatiebehoefte, gelet op de (voornaamste) aspecten:
 - 1 bedrijfsvoering;
 - 2 verslaglegging;
- c. de beschrijving van het stelsel van interne en administratieve organisatie etc. zoals dit is;
- d. het „waarderen” van de afstand, tussen het aanwezige en een adequaat stelsel.

II. Het advies tot verbetering van het stelsel ad I

De gedachte hierbij is dat de huishouding in het kader van een verantwoorde bedrijfsvoering dient te streven naar een adequate interne organisatie etc. (adequaat houdt in dat de omvang van het bedrijf een medebepalende factor is). De belangen van de accountant lopen hiermee parallel.

III. Controle op de werking van het stelsel ad I

- a. een onderzoek naar de grondslagen der budgetten en hun onderlinge samenhang;
- b. cijferbeoordelingen en verbandscontroles;
- c. een geheel van steekproeven, waarnemingen ter plaatse en inventarisaties;
- d. het analyseren van de mogelijke invloed van geconstateerde onvolkomenheden;
- e. eventuele aanvullende controles naar aanleiding van de bevindingen uit hoofde van het voorgaande.

Globale uitwerking van ad III:

a. een onderzoek naar de grondslagen der budgetten en hun onderlinge samenhang

- 1 is de totstandkoming functioneel goed geregeld?
- 2 is de opbouw doelmatig?

Bij deze werkzaamheden dient bedacht te worden dat het budget als één van de meetstokken bij de cijferbeoordelingen en verbandscontroles dienst doet.

b. cijferbeoordelingen en verbandscontroles

- 1 het beoordelen van de voor de huishouding relevante gegevens, welke ondermeer worden geproduceerd in de vorm van tussentijdse resultaten-overzichten, statistieken e.d.

Het betreft hier zowel de onderlinge samenhang als de vergelijking met het budget (met het intern commentaar omtrent de afwijkingen);

- 2 de aansluiting van de overgelegde gegevens met de administratie;
- 3 de verbandslegging tussen de op functiescheiding gebaseerde aantekeningen.

c. een geheel van steekproeven, waarnemingen ter plaatse en inventarisaties

- 1 gelet op het doel van de steekproeven (nagaan of het stelsel van interne organisatie etc. gehandhaafd blijft en in principe wordt gevolgd) dienen deze gespreid te zijn over het gehele complex van handelingen;
- 2 in ruime mate dient aandacht te worden besteed aan de feitelijke naleving van de instructies door waarnemingen ter plaatse;
- 3 inventarisatie van waarden (aanwezigheid van activa en volledigheid van passiva) dient te geschieden als logisch sluitstuk op de handelingen hiervoor genoemd.

d. het analyseren van de mogelijke invloed van geconstateerde onvolkomenheden

- 1 de geconstateerde afwijkingen kunnen aanleiding zijn op bepaalde onderdelen een diepgaander onderzoek in te stellen teneinde met meer zekerheid te kunnen beoordelen van welke aard en omvang de onvolkomenheden zijn;
- 2 ad 1 kan aanleiding zijn tot:
 - a. een voorstel tot verbetering van het stelsel van interne organisatie etc.;
 - b. het in een later stadium nagaan van de uitwerking hiervan.

e. eventuele aanvullende controles naar aanleiding van de bevindingen uit hoofde van het voorgaande

- 1 beoordeling van de consequenties van de hiaten in verband met de verklaring bij de jaarrekening;
- 2 nagaan van de mogelijkheden door „aanvullende” controles de hiaten op te heffen. Hierbij dient bedacht te worden dat meestal interne controle verder reikt dan accountantscontrole, zodat „achteraf” het vereiste peil dikwijls moeilijk bereikbaar is.

7 De gedachte die aan dit controleprogramma ten grondslag ligt is dat de functioneel gescheiden aantekeningen van het bedrijfsgebeuren voor de accountant de grondslag vormen voor zijn oordeel; de verbandslegging tussen deze aantekeningen geven hem de zekerheid dat het bedrijfsgebeuren in de administratie werd verwerkt.

Ten principale is er, uit het oogpunt van accountantscontrole, derhalve geen verschil in benadering tussen huishoudingen met en zonder goederenbeweging.

Steeds is de eerste vraag voor de accountant: zijn er voldoende op functiescheiding gebaseerde aantekeningen. Dit betekent derhalve dat wanneer er wel sprake is van een goederenbeweging, maar de omvang van een huishouding brengt met zich dat niet of nauwelijks sprake is van functiescheiding, de accountant geen of onvoldoende basis heeft om tot zijn oordeel te komen. M.a.w. een goederenbeweging moet geschraagd zijn door voldoende op functiescheiding gebaseerde aantekeningen.

8 Alvorens dit betoog te vervolgen is het nodig nog een „hindernis” te nemen nl. die van het samenspannen. Een vraagstuk waar de C.A.B. in haar eerder genoemd rapport⁸) ook op gestuit is en waarvan ik met enige schroom opmerk dat de C.A.B. daar geen bevredigend antwoord op heeft gegeven.

Diephuis⁶) merkt over dit vraagstuk op: „Hiertegenover staat de accountant met de hem ter beschikking staande technische middelen dikwijls machteloos”.

Het vorenstaande is niet verwonderlijk, immers, of men nu „klassiek” of „modern” denkt, het gehele denkpatroon en controlesysteem is er op gebaseerd dat evenwichtige onvolledigheden voor de accountant ongrijpbaar zijn. In het oude reglement van arbeid luidde artikel 5 dan ook: „De leden zijn niet verantwoordelijk voor omissiën, welke het onderzoek der administratie niet aan het licht kon brengen”. Dit artikel is later geschrapt omdat het „een open deur” werd geacht.

In het midden latend of een dergelijke opmerking in de beroepsregelen moet worden opgenomen vind ik wel dat het maatschappelijk verkeer op de hoogte dient te zijn van het axiomatisch voorbehoud, zeker nadat - zoals ik meen - de inhoud en de tekst ervan aangepast zijn.

Uit het voorgaande betoog vloeit voort dat ik zou willen pleiten voor de volgende herziene versie: De leden zijn niet verantwoordelijk voor omissiën, voortvloeiende uit evenwichtige onvolledigheden welke, ondanks een adequaat stelsel van interne en administratieve organisatie met de daaruit voortvloeiende interne controle, zouden kunnen voorkomen.

9 Bij deze herziene versie plaats ik nog de volgende kanttekening:

— Er dient een stelsel van interne en administratieve organisatie met de daaruit voortvloeiende interne controle te zijn. Dit houdt in dat wanneer de omvang van een huishouding met zich brengt dat niet of nauwelijks sprake is of kan zijn van een stelsel van interne organisatie etc. de basis

voor de accountantscontrole is weggefallen. Immers, de verbandslegging tussen functioneel gescheiden aantekeningen is niet mogelijk, waardoor geen enkel houvast aanwezig is t.a.v. het niveau waarop het bedrijfsgebeuren zich afspeelt. M.a.w. het axiomatisch voorbehoud is dan te groot.

Ik moge dit met een voorbeeld verduidelijken:

Bij het schriftelijk onderzoek controleleer in het voorjaar van 1970 werd, als onderdeel van vraagstuk IV¹⁰), de volgende casus geschetst:

De eigenaar van een drogisterij wenst controle op het werk van het zelfstandige, kleine boekhoudbureau dat zijn administratie voert en de jaarstukken en belastingaangiften opstelt. Hij geeft terzake een opdracht aan een openbare accountant.

Er zijn drie winkelbedienden. De verkoop geschiedt tegen vaste, door de leveranciers op de inkoopfacturen vermelde, prijzen. De eigenaar stort de ontvangen kasgelden dagelijks op de bankrekening.

De inkoop geschiedt eveneens door de eigenaar; alle betalingen geschieden per bank.

De voorraad wordt per balansdatum door een gespecialiseerd bureau, dat onderdeel vormt van de landelijke organisatie van drogisterijen, geïnventariseerd en tegen in- en verkoopprijzen omgerekend. Het boekhoudbureau voert een permanence in totalen in verkoopprijzen en heeft daarover in de afgelopen jaren medegedeeld dat de gebleken verschillen van ondergeschikte betekenis zijn.

Naar mijn mening is het duidelijk dat hier geen goedkeurende verklaring bij de jaarrekening t.b.v. het maatschappelijk verkeer past, ook al zou „het onderzoek der administratie geen omissiën aan het licht brengen”. De accountant heeft desalniettemin t.b.v. zijn opdrachtgever een nuttige functie vervuld nl. nagegaan of het boekhoudbureau zijn taak goed heeft verricht. De opdrachtgever weet nu dat de door hem verstrekte gegevens op verantwoorde wijze zijn verwerkt; de gegevens die hij „evenwichtig” heeft achtergehouden - en het is voor hem niet zo moeilijk deze te kennen - vallen hier uiteraard buiten.

De problematiek rond de formulering van de mededeling die dan wèl gedaan kan worden laat ik nu rusten. Ik volsta hier met de constatering dat sommigen het destijds (in 1970) nog wèl mogelijk achtten een goedkeurende verklaring bij de jaarrekening af te geven.

Niet exact is aan te geven op welk moment de in de casus geschetste huis-houding - zo wij hem theoretisch qua bedrijfsomvang laten groeien - wèl in aanmerking komt voor de goedkeurende verklaring bij de jaarrekening. In het algemeen gezegd kan dat zodra sprake is van het in voldoende mate aanwezig zijn van op functiescheiding gebaseerde aantekeningen. Dit is dacht ik echter een zaak die door de accountant in het concrete geval zelf zal moeten worden beoordeeld.

— indien er wèl sprake is van een stelsel van interne organisatie etc., dient dit stelsel adequaat te zijn. Is dat niet het geval dan is de vraag aan de orde of

door adviezen tot verbetering van het stelsel - en uiteraard opvolging daarvan - het gewenste niveau geschapen kan worden. Zo ja, dan wordt een situatie bereikt waarbij de basis voor de accountantsarbeid aanwezig is. Denkbaar is dat de accountant door „aanvullende” controles sommige tijdelijke - of blijvende - hiaten opvult. Het is echter duidelijk dat de meeste hiaten die rechtstreeks voortvloeien uit onvoldoende functiescheiding dan wel uit gebrek aan op functiescheiding gebaseerde aantekeningen, achteraf niet meer opgevuld kunnen worden. Of anders gezegd: hiaten kunnen slechts daar verholpen worden waar controlehandelingen - op controle-technische gronden - voor verbijzondering in aanmerking komen. Hier vallen derhalve buiten die controlehandelingen die rechtstreeks verbonden zijn met het bedrijfsgebeuren (zoals bijv. het aantekenen door de tekeningsbevoegde van afgesloten contracten in een creatieregister).

Aanvullende controles kunnen dan ook slechts op een beperkt terrein plaatsvinden.

- Ten aanzien van de signalering van niet-evenwichtige onvolledigheden geldt dat bij cijferbeoordelingen en verbandscontroles zekere toleranties in acht genomen kunnen worden. Het is nl. het gehele pakket van controlemaatregelen tezamen dat de accountant tot zijn oordeel moet leiden. Daarbij dient dan bedacht te worden dat reeds de opzet van een stelsel van interne organisatie etc. een tolerantie in zich bergt: er heeft een afweging plaatsgevonden tussen nut en offer.

10 Na het nemen van de hindernis van het samenspannen kom ik weer terug op het hiervoor ontvouwde controleprogramma. Het is helaas niet mogelijk de gegeven hoofdlijnen verder uit te werken. De mate waarin de diverse controlehandelingen „gedoseerd” dienen te worden - het woord „controle-mix” wordt in dit verband wel eens gehanteerd - verschilt van geval tot geval.

De accountant, als deskundige zal in het concrete geval zijn controleplan moeten invullen; het is om het zo uit te drukken „maatwerk”. Anders gezegd, het zou nog wel mogelijk zijn een enigszins uitvoeriger kwalitatieve opsomming van controlehandelingen te geven voor bepaalde specifieke constellaties. De daarbij behorende kwantiteiten dienen evenwel toegesneden te worden op het concrete geval. Aangezien een huishouding een „levend organisme” is, dient de accountant zich bovendien nog bezig te houden met voortdurend „passen en meten” teneinde te voorkomen dat hij achter de - gewijzigde - feiten aanloopt; een en ander uiteraard „zonder daarbij zijn tijd te verslijten”.

In de aanvang van dit artikel zegde ik toe dat ik zou pogen aan te geven dat het slechts mogelijk is door verlegging van de grondslagen van de „volkomen controle”, het stelsel van interne organisatie etc. een volwaardige plaats te geven bij de accountantsarbeid.

Dit „verleggen van de grondslagen” zal gevonden moeten worden in een opwaardering van de betekenis van op functiescheiding gebaseerde aantekeningen, zoals die zich in het concrete geval voordoen.

Ik hoop dat ik enigszins geslaagd ben in mijn streven. Zo ja, dan zult u met mij kunnen onderschrijven dat ik „eigen actie” noem al datgene wat de accountant doet tussen het moment van het aanvaarden van de opdracht en het uitschrijven van de declaratie.

Na beëindiging van deze beschouwing heb ik mij nog afgevraagd of de standaard-bankverklaring - onlangs door het Nivra en de bankiers geïntroduceerd - qua betekenis voor de accountantscontrole niet moet worden gezien als een „op functiescheiding gebaseerde aantekening”. Zo ja, dan zou dit een stimulans zijn voor het gebruik ervan.

Deze overpeinzing verder doortrekkend, zijn er uiteraard andere voorbeelden te noemen. Een nadere uitwerking ligt naar ik meen in de lijn van deze gedachtenontwikkeling.

Aantekeningen

- 1 Drs. A. Mey, *Enige beschouwingen over de controle-leer in verband met controle op verkoop- en debiteurenadministratie*. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde, december 1929 en januari 1930.
- 2 Prof. Dr. A. Mey, *De noodzaak van een normatieve theorie der accountantscontrole als leidraad voor de beroepsuitoefening*. Preadvies Accountantsdag 1936.
- 3 Prof. A. M. van Rietschoten, *De betekenis van de interne controle voor de accountantscontrole*. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde, juni 1954.
- 4 Prof. Dr. A. Mey, *Interne controle en de techniek der accountantscontrole*. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde, maart 1956.
- 5 Drs. A. A. de Jong, *Enige beschouwingen over de omvang en de techniek van de accountantscontrole*. Openbare les, 2 juni 1950.
- 6 Prof. G. Diephuis, *Ontwikkelingstendenzen in de vaktechnische eisen bij de controle-arbeid van de openbare accountant*. Oratie, 8 december 1959.
- 7 Drs. A. L. Westers, *Functie en taak van de accountant; Enige beschouwingen omtrent de plaats welke de interne en administratieve organisatie met de daarmee verbonden interne controle inneemt in de ontwikkeling van de band functie-taak van de accountant*. Openbare les, 26 september 1968.
- 8 N.I.V.A., Commissie van Advies inzake Beroepsaangelegenheden, *De verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot fraude*. De Accountant, februari 1962.
- 9 N.I.V.A., Verslag Voorjaarsconferentie 1969. *De invloed van de interne - in het bijzonder de administratieve - organisatie op de controlemaatregelen van de accountant die belast is met de controle van de jaarrekening*. De Accountant 1968/1969, pag. 403 e.v.
- 10 Zie: *De Accountant*, september/oktober 1970.