

# DE BETEKENIS DER EIGEN ACTIE

door Prof. Drs. H. H. J. Nordemann

De registeraccountant doet slechts mededelingen omtrent de uitkomst van zijn arbeid voorzover zijn deskundigheid en de door hem verrichte werkzaamheden daarvoor een deugdelijke grondslag vormen.

(art. 11. Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants)

## 1 Inleiding

Met het aan de orde stellen van de problematiek van de eigen actie betreden wij het terrein van het accountantsonderzoek en meer in het bijzonder dat van de controletaak van de accountant, waaronder wij in navolging van Limperg verstaan het geheel van verrichtingen welke vaktechnisch vereist zijn om tot een doeltreffende functievervulling te komen.

Een onderwerp dat de gemoederen van accountants reeds decennia heeft beziggehouden (en ook de kolommen van dit tijdschrift niet onberoerd heeft gelaten; integendeel!) en dat ook thans nog niets van zijn aktualiteit lijkt te hebben verloren, gezien de recente publikaties, discussies e.d. hierover, zowel in ons land als daarbuiten<sup>1</sup>).

Een omstandigheid overigens die voor de auteur van deze regelen aanleiding was de door de redactie van dit tijdschrift tot hem gerichte uitnodiging, in het kader van het jubileumjaar 1974 hierover een bijdrage te leveren, te aanvaarden. Zij het niet zonder aarzelen.

Allereerst vanwege de reeds beschikbare, omvangrijke, en veelal gezaghebbende literatuur. Maar ook gezien de te hoge verwachting die een artikel van zijn hand onder een tamelijk pretentieuze titel in een jubileumjaargang bij de lezer zou kunnen oproepen.

Vandaar de schroom en vandaar evenzeer een waarschuwing bij de aanvang van dit betoog, dat niet meer wil zijn dan een poging tot het formuleren - in kort bestek - van de „state of the art” anno 1974.

## 2 Een korte terugblik

Sternheim is waarschijnlijk de auteur die het begrip „eigen actie” in de Nederlandse controleleerliteratuur heeft geïntroduceerd en wel in zijn leerboek „De Accountants-controle (Algemene beginselen)”, waarvan de eerste

<sup>1</sup>) G. L. Groeneveld, *De verhouding van de accountantscontrole tot de interne organisatie en controle*, in Handboek Accountancy, pag. 1051 e.v., 1972;

idem, *Moderne technieken van accountantscontrole*, MAB, febr. 1973

F. W. G. de Jager, *Studieconferentie UEC London 1971: Accountantswerkzaamheden in de zeventiger jaren - moderne technieken*, MAB sept. 1972

C. G. Roest, *Amerikaans, klassiek, modern*, MAB dec. 1971

L. van Kampen, *Klassiek of modern*, MAB jan. 1973

P. Graham Corbett, *Auditing in the 1970's - Modern techniques, paper UEC-conferentie*, oktober 1971  
Statement on auditing procedure (SAP), No. 54 van de Committee on Auditing Procedure van het American Institute of Certified Public Accountants, The Auditor's Study and Evaluation of Internal Control, 1972.

druk dateert uit het jaar waarin dit tijdschrift werd opgericht (1924). Hierin treft men voor het eerst een methodische uiteenzetting van de grondslagen van de controletechniek en de daarmee samenhangende problemen aan; vanuit de functie (doelstelling) van de accountantscontrole ontwikkelt Sternheim normen voor de te verrichten taak. Centraal staat de eis dat, waar het dragen van de uit de functie voortvloeiende verantwoordelijkheid de gehele persoonlijkheid van de accountant opeist, aan diens arbeid slechts de natuurlijke grenzen van het menselijk kunnen zijn te stellen. Genoemde opvatting, waarover Burggraaff elders in dit nummer een beschouwing geeft, stoelt op Sternheims visie op het doel van de accountantscontrole. Dit is „in het algemeen de vaststelling der juistheid van de administratieve verantwoording op andere wijze dan die welke uit de bestaande administratie zelve kan voortkomen. Het is geen aanvullende controle, het is een zelfstandige naar eigen aard zich regelende actie tegenover het beheer”.

Typierend voor Sternheims opvatting is de niet of nauwelijks gemotiveerde aanduiding van de werkwijze, die besloten ligt in de geursiveerde woorden van de aangehaalde doelaanduiding. Het „op andere wijze” controleren mondt in die opvatting uit in „de algemene richtsnoer” voor de accountantsarbeid, „een nauwgezetten deskundigen-arbeid”: het onderzoek naar de originele bescheiden en aantekeningen en de wijze van hun verwerking of wel, de volledige gedetailleerde controle. Tegenover de aldus geformuleerde „eigen actie” stelt Sternheim een controle die delen van die actie supprimeert en voor die delen steunt op de interne controle. Een dergelijke aanpak leidt zijns inziens tot een onvolledige controle, want „zodra men op de interne controle steunt, geeft men eigen actie prijs”, hetgeen ten principale strijdig is met het uitgangspunt en derhalve irrationeel. Aldus redenerend plaatst Sternheim het begrip „eigen actie” in het kader waarbinnen het sindsdien in de Nederlandse vakdiskussie een vaste plaats heeft gekregen: het leerstuk van de middelen en methoden van het accountantsonderzoek, meer in het bijzonder voorzover betrekking hebbend op de algemene controle, dat is de controle die uitmondt in een verklaring bij de jaarrekening van een bedrijfshuishouding.

Door daarin aan de eigen actie het primaat toe te kennen, introduceert hij tevens een a-prioristisch element in de vakdiskussie, die zich, zoals bekend, vooral toespitst op de vraag naar de betekenis van de interne controle voor de accountantscontrole. Hetgeen op zijn beurt weer heeft geleid tot de ons inziens heilloze tegenstelling tussen „klassieken” en „moderneren”<sup>2)</sup>, die niet alleen gedurende vele jaren de discussie heeft ontsierd, doch deze ook weinig vruchtbaar heeft doen zijn. Onder de titel „De verhouding van de accoun-

---

2) Tegen de termen „klassiek” en „modern” bestaat het bezwaar van hun emotionele geladenheid; ze worden gemakkelijk synoniem met „behoudend” en „vooruitstrevend”, hetwelk de wetenschappelijke discussie alleen maar nadelig beïnvloedt. Ondanks dit bezwaar worden bedoelde termen in deze beschouwing toch gehanteerd, gezien het wijd verspreide gebruik ervan in de Nederlandse vakdiscussie, zij het evenwel tussen aanhalingstekens, teneinde de lezer te wijzen op eerdergenoemd bezwaar. Neutralere aanduiding is de A en B richting van G. Dicphuis in De „eigen” actie van de accountant, MAB jan. 1953. In zijn bijdrage tot de Bedrijfseconomische Encyclopedie, deel V (1970), Interne controle spreekt Diephuis overigens over de „oudere” en de „nieuwere” opvattingen (t.a.p. pag. 67 e.v.).

tantscontrole tot de interne organisatie en controle" heeft Groeneveld in het Handboek Accountancy een voortreffelijk overzicht gegeven van de ontwikkeling van de denkbeelden in ons land sedert Sternheim, waarnaar wij gaarne verwijzen<sup>3</sup>).

Hier volstaan wij met enkele voor ons betoog saillante punten uit die ontwikkeling.

In Limpergs „Leer van het gewekte vertrouwen", zoals wij die onder meer kennen uit zijn Congresrede (1926), en de fameuze artikelenreeks in dit tijdschrift uit de deriger jaren<sup>4</sup>), neemt de eigen actie een belangrijke plaats in en wel in de conceptie van de volkomen controle.

Tegenover de volledige zekerheidsnorm van Sternheim, leidende tot een volledige detailcontrole met originele bescheiden, wordt daarin de norm van de rationele zekerheid gesteld, leidende tot een controle-aanpak waarin plaats is voor rationele beperkingen in de eigen actie van de accountant,

- enerzijds gebaseerd op de stand van de controletechniek: „het maatschappelijk verkeer is verstandig en redelijk; het stelt zijn norm van vertrouwen niet hoger dan de bekwame en zorgvuldig handelende accountant vermag te bevredigen",
- anderzijds op het rationele handelen, dat eist „dat het verkeer van de volkomen zekerheid zoveel prijs geeft dat het resultaat der controle de kosten loont".

Over de betekenis van de eigen actie in de volkomen controle laat Limperg geen enkele twijfel bestaan. Hoewel in beginsel de mogelijkheid van *vervanging* van de accountantscontrole door de interne controle wordt erkend, is de feitelijke betekenis hiervan slechts gering, „Want vaststaat dat de accountant die met de algemene controle is belast, door de afgifte van zijn goedkeurende verklaring het vertrouwen wekt, dat hij en niemand anders de verificatie heeft verricht, dat zijn goedkeurende verklaring is gegrond op *eigen waarneming*.

De gedachte dat het verkeer zou moeten veronderstellen en aanvaarden dat een deel van de controle is verricht door organen van het gecontroleerd bedrijf - dat is dus de gecontroleerde zelf - is zo *absurd*, dat het onbegrijpelijk is, dat zovele accountants bereid zijn op schier onbeperkte wijze op de interne controle te steunen".<sup>5</sup>)

Aan de zelfstandige of eigen actie komt derhalve ook bij Limperg het primaat toe, immers „Met die zelfstandigheid in de beoordeling staat of valt de maatschappelijke, de economische functie van den accountant. Zodra hij voor zijn oordeel een beroep doet op het oordeel van hen, wier arbeid of verantwoording hij heeft te controleren, verspeelt hij zijn recht en reden van bestaan." De leidende gedachte bij Limperg, die wij ook aantreffen in de

<sup>3</sup>) t.a.p., 1972.

<sup>4</sup>) Th. Limperg Jr., De betekenis van de accountantsverklaring in verband met de verantwoordelijkheid van den accountant (referaat voor het Internationaal Accountantscongres te Amsterdam) 1926.

Idem, De functie van de accountant en de leer van het gewekte vertrouwen, MAB, 1932 en 1933.

<sup>5</sup>) Th. Limperg Jr., Bedrijfseconomie, verzameld werk, Deel VI, pag. 84 (uitgave Kluwer 1965).

latere geschriften van A. Mey en Van Rietschoten<sup>6</sup>), is, dat in de maatschappelijke behoefte aan een onafhankelijk deskundig oordeel omtrent een verantwoording slechts kan worden voorzien „door de uitwerking van een controleplan, dat gemaakt is buiten het geheel van maatregelen en controle-middelen op enigerlei wijze in het administratieve orgaan geïncorporeerd”<sup>7</sup>).

Een dergelijk controleprogram moet zodanig zijn geconcipieerd dat binnen de grenzen van het vaktechnisch kunnen (bepaald door de stand van de controletechniek) en gegeven een deskundige en zorgvuldige uitvoering zekerheid bestaat dat geen voor het beeld essentiële fout of omissie door de accountant onopgemerkt blijft. Aan de vaststelling van zo'n controleprogram dient derhalve een analyse vooraf te gaan van datgene wat essentieel is voor de uitkomst van het onderzoek. Zulks zal slechts casuïstisch kunnen geschieden, d.w.z. op basis van de rationele verwachtingen in de kring van degenen voor wie een jaarrekening in een concreet geval is bestemd<sup>8</sup>).

Wil evenwel sprake zijn van een in vaktechnisch opzicht volkomen controle, dan zal een dergelijk controleplan in ieder geval, d.w.z. ook bij een perfecte interne controle, zodanige werkzaamheden moeten bevatten, dat op grond hiervan de accountant tot een *zelfstandige* bepaling komt van het „chiffre d'affaires”, het niveau van het bedrijfsgebeuren. Alleen op grond hiervan kan de accountant, aldus luidt de redenering<sup>9</sup>), op vaktechnisch verantwoorde wijze komen tot een zelfstandig oordeel over de juistheid van de verantwoording, meer in het bijzonder voor wat betreft de volledigheid en tijdigheid van de opbrengstverantwoording. Algemeen bekend is de uitwerking die A. Mey hieraan gaf in het geval van een handelsbedrijf<sup>10</sup>). Het door hem ontwikkelde controlestramien, waarin de *zelfstandige* vaststelling van de omvang van de kwantitatieve goederenbeweging door de accountant, middels (o.m.) een detailcontrole van de geboekte inkopen, d.w.z. met negatie van de terzake fungerende interne controle, een centrale plaats inneemt, heeft een zeer grote invloed gehad op de Nederlandse controle-opvattingen. Zeker in de theoretische beschouwingen maar ook, zij het waarschijnlijk in geringere mate, in de controlepraktijk<sup>11</sup>).

De in de vijftiger jaren tegen de „klassieke” conceptie opgeworpen kritiek richt zich vooral op de daarin vervatte negatie van de betekenis die de interne controle kan hebben op de betrouwbaarheid van de door de accountant te

<sup>6</sup>) A. Mey, De noodzaak van een normatieve theorie der accountantscontrole als leidraad voor de beroepsuitoefening, preadvies Accountantsdag 1936.

Idem, Interne controle en de techniek der accountantscontrole, MAB maart 1956.

A. M. van Rietschoten, De betekenis van de interne controle voor de accountantscontrole, MAB juni 1954, opgenomen in 1924 MAB 1960, pag. 227 e.v.

<sup>7</sup>) A. Mey, t.a.p., 1956.

<sup>8</sup>) Th. Limperg Jr., t.a.p. 1965, pag. 82.

<sup>9</sup>) A. Mey, t.a.p. 1956; A. M. van Rietschoten, t.a.p. 1924 MAB 1960, pag. 234.

<sup>10</sup>) t.a.p., 1936.

<sup>11</sup>) In hoeverre deze opvatting ook voor het praktisch handelen van de Nederlandse accountant bepalend is geweest, is bij gebreke van empirisch onderzoek (helaas) niet bekend. Doch de veronderstelling lijkt gewettigd, dat hiervan in ieder geval een grote invloed is uitgegaan, gezien het gezag van de representanten van deze opvatting zowel in de beperkte kring van met hen in maatschapsverband samenwerkende beroepsgenoten als in de ruime kring van de beroepsorganisatie, met name het NlVA; niet in het minst via hun invloed op het onderwijs in de controleleer, dat tal van jaren stoelde en in belangrijke mate nog stoelt op de door hen ontwikkelde denkbeelden.

onderzoeken verantwoordingen<sup>12</sup>). Gezien de belangrijke evolutie in enerzijds de kwaliteit van de administratieve organisatie van vele bedrijven en anderzijds de aan de accountant ter beschikking staande controlemiddelen, zou er volgens deze critici, de „moderneren”, aanleiding zijn de interne controle een meer principiële plaats in het controleprogramma van de accountant te geven. Zulks in analogie met de veelal met instemming aangehaalde Amerikaanse opvattingen terzake<sup>13</sup>). Aldus handelende zou de accountant kunnen komen tot een somtijds zeer aanzienlijke reductie van de in het kader van zijn eigen actie te verrichten werkzaamheden, zonder daarbij in strijd te komen met de door Limperg geformuleerde normen voor de accountantsarbeid:

de accountant is verplicht zijn arbeid zodanig te verrichten, dat hij de verwachtingen, die hij bij het maatschappelijk verkeer wekt, niet beschaamt, en omgekeerd, de accountant mag geen grotere verwachting wekken dan door de verrichte arbeid is gerechtvaardigd. Normen waarvan de universele geldigheid ook door de „moderneren” wordt onderschreven<sup>14</sup>).

Voor een zelfstandige vaststelling door de accountant van het niveau van de bedrijvigheid middels eigen controle, eigen checkwerk, is anders dan bij de „klassieken” in de controleconceptie der „moderneren” geen plaats.

Evenals A. Mey in 1936 (!) baseren laatstgenoemden zich op het bedrijf waarin de interne controle aan alle te stellen eisen voldoet, de zgn. „perfecte interne controle”, d.w.z. een zodanig zelfcontrolerend informatiesysteem, dat de leiding reeds op aanwijzing van het eigen personeel zekerheid omtrent de juistheid van de jaarrekening heeft<sup>15</sup>). Concludeerde A. Mey op basis van dit uitgangspunt tot het hierboven genoemde (minimum) program van zelfstandige actie, geheel anders ligt dit bij de „moderneren”. In hun opvatting heeft de op verificatie van de uitkomsten gerichte eigen actie, de zelfstandige controle van de door het informatiesysteem opgeleverde informatie dus, plaats gemaakt voor een door de accountant te verrichten systeembeoordeling en -bewaking. In stede van de eigen actie der „klassieken” komt aan deze laatste activiteit derhalve het primaat toe in de accountantstaak.

Eigen actie heeft nog slechts aanvullende betekenis, namelijk voor de controle op die elementen in de verantwoording ten aanzien waarvan ingrijpen door de leiding van de gecontroleerde huishouding mogelijk is<sup>16</sup>).

---

<sup>12</sup>) Mr. B. Moret, openbare les 7 december 1945: De verhouding tussen de public accountant en de interne controleur.

A. A. de Jong, openbare les 2 juni 1950: Enige beschouwingen over de omvang en de techniek van de accountantscontrole.

A. F. Tempelaar: De eigen actie van de accountant bij het controleren van de jaarrekening, MAB september 1951.

G. Diephuis, openbare les 10 december 1952: Enkele beschouwingen omtrent de functies en het arbeidsterrein van de openbare accountant in Nederland.

G. Diephuis: De „eigen actie” van de openbare accountant, MAB januari 1953.

J. C. Wisse: De taak van de public accountant bij de algemene controle, MAB november 1953.

<sup>13</sup>) A. F. Tempelaar, t.a.p. 1951; Field Work Standards in SAP 33, 1963, i.h.b. Section III, chapter 5.

<sup>14</sup>) A. F. Tempelaar in Beknopte encyclopedie der accountantscontrole: Interne Controle, pag. 114 e.v., 1952.

<sup>15</sup>) A. F. Tempelaar, t.a.p. 1952; A. Mey t.a.p. 1936, pag. 12.

<sup>16</sup>) A. F. Tempelaar, t.a.p. 1952, pag. 125.

Uit het voorgaande blijkt duidelijk dat de beide controle-opvattingen (men spreekt wel van controle-„filosofieën”<sup>17</sup>) het probleem van de taak van de accountant in de algemene controle *wezenlijk* anders benaderen: de „klassieken” richten hun aandacht primair op het cijfermateriaal, de „modernen” op de interne organisatie, in het bijzonder de interne controle. Dat het hierbij niet gaat om een louter theoretisch meningsverschil, zoals wel is betoogd<sup>18</sup>), blijkt wel zeer duidelijk uit de concrete uitwerkingen van een controleprogram, gebaseerd op de verschillende controle-filosofieën, - toegepast in eenzelfde zo concreet en realistisch mogelijk uitgewerkte casus, gepresenteerd tijdens de NivRA-conferenties voor registeraccountants 1971/1972 over het onderwerp „Accountantscontrole en automatisering”<sup>19</sup>). Deze vertonen op een groot aantal punten wezenlijke verschillen, zulks als gevolg van de omstandigheid dat er een fundamenteel verschil is tussen controletechnieken waarbij de gedachtengang van de systeembouwers (en hun controlemaatregelen) wordt gevolgd en die waarbij langs andere weg, namelijk van de einduitkomst naar de basisgegevens (volgens een bepaalde door het accountantsberoep ontwikkelde systematiek) tot een oordeel wordt gekomen<sup>20</sup>).

### 3 Hedendaagse opvattingen

Wil men een inzicht krijgen in de thans in ons land bestaande opvattingen dan zou hiertoe een empirisch onderzoek in de praktijk van de beroepsuitoefening noodzakelijk zijn. Bij gebreke hiervan (een ons inziens te betreffen omstandigheid, zeker waar het om een voor het praktisch fungeren van accountants en de beroepsopleiding daartoe, van eminente betekenis zijnde vraagstuk gaat), is referentie nodig aan literatuur, meningsuitingen van beroep en beroepsgenoten e.d. Wie kennis neemt van recente publikaties en gebeurtenissen, zoals de hiervoor genoemde NivRA-conferenties, komt al snel tot de conclusie dat nog immer sprake is van een „hot-issue”.

En dat dus de uit 1970 daterende veronderstelling van Diephuis „dat de nieuwere inzichten (bedoeld wordt de „moderne” opvatting) met betrekking tot de inhoud van de vaktechnische eisen wel definitief in brede kringen van het beroep zijn aanvaard, nu sinds ruim een tiental jaren geen principiële kritiek op deze opvattingen meer is gehoord”, voorbarig is uitgesproken. Hetgeen a fortiori geldt voor een recente soortgelijke uitspraak van J. C. Wisse<sup>21</sup>). (Mogelijk is Diephuis’ uitspraak een gevolg van wishful thinking,

---

<sup>17</sup>) 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); verder R. K. Mautz en Hussein Sharaff, The philosophy of auditing, American Accounting Association, 1961.

<sup>18</sup>) J. P. van Rossem, De invloed van de interne - in het bijzonder de administratieve - organisatie op de controle-maatregelen van de accountant, die belast is met de controle van de jaarrekening, MAB jan. 1970.

<sup>19</sup>) Een verslag van de hand van Jac. Krikke is opgenomen in De Accountant, okt. 1972.

<sup>20</sup>) Verg. G. G. M. Bak tijdens bedoelde conferentie, De Accountant, okt. 1972, pag. 70.

<sup>21</sup>) J. C. Wisse, voorzitter NivRA 1973/74, tijdens kennismakingsbijeenkomst met de pers, 30 januari 1974; samenvatting in Het Financieele Dagblad, 1 febr. 1974.

kennende de opvattingen van deze „programmeur nieuwe stijl”<sup>22</sup>.)

Reden waarom een beschouwing over dit onderwerp (nog) alleszins gerechtvaardigd lijkt.

#### 4 Interne controle kritisch bezien

Op basis van de conceptie van de perfecte interne controle eisen de „moderneren” voor die controle een zelfstandige, ja zelfs centrale plaats op in het werkprogram van de accountant. Deze zienswijze stoelt op de veronderstelde superioriteit van de interne controle. Immers, „interne controle reikt verder dan accountantscontrole”. Daarbij heeft men vooral het oog op het volledighedsaspect van de verantwoording ten aanzien waarvan een oordeelsvorming op basis van eigen actie alléén tekort zou schieten. Als bewijs voor deze laatste stelling wordt o.m. verwezen naar de jaarrekeningcontrole van dienstverleningsbedrijven, waar de accountant in zeer aanzienlijke mate steunen moet op de interne controle<sup>23</sup>).

Uitgangspunt bij het concipiëren van het „moderne” controleprogram vormt de stelling<sup>24</sup>): indien gedurende de gehele controleperiode een perfect stelsel van interne controle perfect heeft gewerkt en de accountant heeft dit vastgesteld, dan kan hij zonder meer een goedkeurende verklaring bij de jaarrekening geven. Is tegen de juistheid van deze stelling op zichzelf weinig in te brengen, anders ligt het met de realiteitswaarde van de vooronderstellingen die wel zeer forse clausuleringen inhouden. Deze laatste zijn in twee groepen in te delen:

a. eisen m.b.t. het stelsel zelf: perfect in opzet èn in werking

b. eisen m.b.t. de accountantsarbeid: de perfectie vaststellen van zowel de opzet als de werking gedurende de gehele controleperiode; eventuele imperfecties (doen) opheffen.

##### *ad a Eisen m.b.t. het stelsel*

Op beide punten rijzen bij nadere beschouwing aanzienlijke problemen, die aan de *praktische* betekenis van de moderne filosofie voor de accountantscontrole zodanig ernstige afbreuk doen, dat betwijfeld moet worden of een consequent op die basis geconcipieerd controleprogramma wel een deugdelijke grondslag voor de verklaring op *kan* leveren.

Met betrekking tot de sub a) genoemde voorwaarde, waarop wij vooreerst de beschouwing richten, zetten wij onze conclusies voorop: aan de genoemde eisen zal praktisch nimmer worden voldaan. Ter adstructie van deze opvatting is het allereerst noodzakelijk een korte beschouwing te wijden aan aard, functie en reikwijdte van de interne controle in een bedrijfshuishouding<sup>25</sup>). Een in dit kader zinvolle benadering is die waarin een bedrijfshuishouding wordt beschouwd als een *systeem* van mensen en middelen en hun onder-

<sup>22</sup>) Aanduiding ontleend aan G. L. Groeneveld, t.a.p. 1972.

<sup>23</sup>) Zie H. J. Reyn in Handboek Accountancy, 5303 e.v.

<sup>24</sup>) Zie in dit verband: A. B. Frielink, Dynamisering van de accountantscontrole, MAB febr. 1962.

<sup>25</sup>) Hieronder is te verstaan: Een geheel van handelingen en middelen, gericht op een bijzonder deel van de maatschappelijke voortbrenging (Th. Limperg Jr.).

linge, met name economische, sociale en technische relaties. Een dergelijke huishouding is een doelgericht systeem en vereist derhalve besturing, in de zin van „control” (beheersing). Deze besturing geschiedt middels informatie, verstrekt door een informatiesysteem, dat onder meer het financieel georiënteerde deel van de administratieve organisatie omvat<sup>26</sup>). Wil sprake zijn van een doeltreffende besturing, dan zal aan het informatiesysteem de eis moeten worden gesteld, dat het betrouwbare en relevante informatie oplevert. Aan deze eis kan normaliter slechts worden voldaan, indien dat systeem in voldoende mate *zelfcontrolerend* is, d.w.z. beschikt over een *adequate* interne controle waaraan een essentiële functie toekomt: de zorg voor systeemhandhaving en -functionering<sup>27</sup>). In deze zin opgevat heeft het interne controlebegrip een zeer ruime inhoud en omvat het een groot aantal elementen, al dan niet verbijzonderd in een subsysteem (bijv. een interne controleafdeling), die onderling een min of meer sterke interdependentie vertonen. Het omvat ook veel meer dan de interne controle met betrekking tot de financieel-administratieve aspecten van het besturings- en daaraan onlosmakelijk verbonden verantwoordingsproces:

„Internal control comprises the plan of organization and all of the coordinate methods and measures adopted within a business to safeguard its assets, check the accuracy and reliability of its accounting data, promote operational efficiency, and encourage adherence to prescribed managerial policies”.

Deze definitie „possibly is broader than the meaning sometimes attributed to the term. It recognizes that a „system” of internal control extends beyond those matters which relate directly to the functions of the accounting and financial departments”<sup>28</sup>).

Uit het voorgaande is duidelijk dat de accountant belast met de controle van de jaarrekening, slechts met een deel van alle in het bedrijf fungerende „controls” te maken heeft. Statement on Auditing Procedure (SAP) 54 geeft hiervan een voortreffelijke analyse, uitmondend in een opnieuw definiëren van de reeds uit eerdere Amerikaanse publikaties bekende indeling van „internal controls” vanuit het gezichtspunt van de controlerend accountant<sup>29</sup>), te weten:

- 1 administrative control
- 2 accounting control.

Normaliter valt alleen laatstgenoemde controle, die betrekking heeft op „the safeguarding of assets and the reliability of financial records” en dan nog slechts ten dele, onder de oordeelsvorming van de controlerend accoun-

---

26) A. B. Frielink, Systeem, in Bedrijfseconomische encyclopedie, deel 4, 1971.

27) Stafford Beer, Cybernetics and management, 1959, pag. 133 „The overriding objective of control, whether it be asset control, cost control or whatever must be to promote the survival of the firm.”

28) Internal Control-Elements of a Coordinated System and Its Importance to Management and The Independent Public Accountant, special report van het Committee on auditing procedure van het AICPA, 1949.

29) SAP 54, § 27 en § 28.



tant<sup>30</sup>). In deze zin reikt interne controle derhalve verder dan accountantscontrole. Overigens dient genoemd onderscheid niet te absoluut te worden gezien; meerdere interne controleprocedures zullen tot beide categorieën behoren. Meer algemeen gesteld is het zo, dat het systeem van interne controle waarmee de accountant te maken heeft deel uitmaakt van een veel meer omvattend en uitermate complex systeem<sup>31</sup>). Deze complexiteit wordt mede veroorzaakt door het dynamische karakter van interne controle als gevolg van het feit dat, althans in belangrijke mate „internal control = mensen”:

„A system of internal control is made up of people and procedures, procedures in which people are expected to perform and report in a normal fashion. But unknown to the reviewer, the pressures which motivate the people in the „system” may change sufficiently that they cease to act in an expected fashion, whereupon the internal control procedure loses its effectiveness”.

Een consequentie hiervan is een aan *elk* intern controlesysteem inherente beperking voor wat betreft het doeltreffend fungeren: „in the performance of most control procedures, there are possibilities of errors arising from such causes as misunderstanding of instructions, mistakes of judgements and personal carelessness, distraction or fatigue<sup>32</sup>).

Aan de opzet van een informatiesysteem zal, afgezien van technische aspecten, een economisch oordeel ten grondslag liggen. Dit betekent de introductie van een kosten/batenanalyse met als criterium: de kosten van interne controle mogen niet hoger zijn dan de ermede te behalen voordelen. Deze laatste hebben betrekking op de mate van zekerheid dat de doelstellingen worden bereikt. Het gaat derhalve niet om een absolute, doch een rationele zekerheid („reasonable assurance”). Vandaar dat gesteld werd dat een bedrijf over een *adequate* interne controle moet beschikken, hetgeen niet verward moet worden met een *perfecte* interne controle. Een bijzonder aspect vormt daarbij dat objectieve meting van de doeltreffendheid van interne controle niet mogelijk is<sup>33</sup>). Het voorgaande betekent dat gewerkt wordt met een risicofactor die slechts ten dele quantificeerbaar is, als gevolg van onzekere elementen in de calculatie („any evaluation of the cost-benefit relationship requires estimates and judgements”). De meest vergaande consequenties heeft deze economische conceptie van interne controle op het niveau van de (hoogste) leiding: „Ultimate authority for certain transactions and decisions must rest in the hands of someone who for all practical purposes is outside the scope of the internal control system”<sup>34</sup>). Derhalve zal reeds op economische gronden normaliter van een perfect systeem geen sprake zijn: gegeven

<sup>30</sup>) Zie in dit verband de beperking van de reikwijdte van de „accounting controls” (the independent auditors’ primary concern) zowel terzake van de „safeguarding of assets” als de „reliability of financial records”. Bij de eerste gaat het om „the protection against loss arising from intentional and unintentional errors in processing transactions and handling the related assets”, bij de tweede om de betrouwbaarheid „for external reporting purposes” (SAP 54, § 19).

<sup>31</sup>) Larry F. Konrath, The auditor’s risk in evaluating internal control, Journal of Accountancy, okt. 1971.

<sup>32</sup>) SAP 54, § 34.

<sup>33</sup>) R. K. Mautz c.s., t.a.p. p. 141.

<sup>34</sup>) R. K. Mautz c.s., t.a.p., p. 122.

de doelstelling van de informatieverstrekking gaat het „slechts” om een rationele mate van betrouwbaarheid.

De lezer vraagt zich intussen mogelijk af waarom wij, sprekende over interne controle, zo frequent beroep doen op de Amerikaanse literatuur. Daarvoor zijn een tweetal redenen:

Allereerst de instemmende verwijzing van de modernen (Tempelaar) naar de Amerikaanse controletechnieken, waarin zoals bekend de interne controle een veel centraler plaats inneemt dat ten onzent het geval is, en waarvan met name getuigt Standard of field work no. 2, luidende:

„There is to be a proper study and evaluation of the existing internal control as a basis for reliance thereon and for the determination of the resultant extent of the tests to which auditing procedures are to be restricted.”<sup>35)</sup>

Daarnaast, in dit kader bijzonder belangwekkend, de uitkomsten van een recente herbezinning op de betekenis van de interne controle voor de accountantscontrole in de Amerikaanse beroepskring, neergelegd in de reeds eerder aangehaalde SAP 54. De daarin vervatte visie sluit in belangrijke mate aan op die van Graham Corbett, wiens uit 1971 daterende studie reeds eerder in dit tijdschrift werd besproken<sup>36)</sup>, een visie die in hoge mate de onze is.

Terugkerende tot de interne controle, moet m.b.t. de reikwijdte daarvan nog op een aantal andere systeem-inherente beperkingen worden gewezen:

- de beperking als gevolg van de mogelijkheid van *collusie*: de samenspanning dus, die het effect van in het systeem opgenomen functiescheidingen teniet kan doen.
- de mogelijkheid van *ingrijpen* door een hoger hiërarchisch niveau, in het bijzonder - doch niet uitsluitend - door de hoogste leiding. Dit kan zowel betrekking hebben op feiten (bijv. transacties) als op de weergave daarvan in administratie en/of jaarrekening, met name daar waar subjectieve overwegingen en inzichten een rol kunnen spelen (waardering, omschrijving). De kans op ingrepen van deze aard neemt toe naarmate men hoger komt in de hiërarchie en dichter bij de eindverantwoording. Zulks niet alleen als gevolg van het eerder vermelde zwakker worden van de interne controle naarmate men dichter bij de top van de organisatie komt. Doch ook als gevolg van het feit dat er in het gehele verantwoordingsproces een kritisch moment komt, n.l. de informatieverstrekking naar buiten toe; door het systeem aan andere systemen dus. Door deze confrontatie met de „buitenwereld” krijgt de op „survival of the firm” gerichte besturing en daarin besloten liggende controle een andere dimensie, die men zou kunnen typeren met de term „eigen belang van het systeem”. Het is op dit punt dat de interne controle een essentiële beperking heeft. Zulks als gevolg van een gebrek aan functionele onafhankelijkheid ten opzichte van de „systeem-output” in de vorm van de jaarrekening. Hetgeen betekent dat met name hier de interne controle minder ver reikt dan de accountantscontrole, die juist in bedoelde beperking zijn maatschappelijke ratio vindt. En hetgeen evenzeer betekent dat de stelling van de modernen „het stelsel van interne controle reikt verder dan accountants-

<sup>35)</sup> SAP 33, 1963.

<sup>36)</sup> G. L. Groeneveld, t.a.p., 1973.

controle" op zijn minst als te ongenueanceerd moet worden gekwalificeerd. Daarbij komt nog als bijzonder aspect het door De Mare<sup>37)</sup> terecht gesignaleerde niet onbelangrijke verschil tussen enerzijds de interne en anderzijds de externe informatieverzanding. Eerstgenoemde is één van de hulpmiddelen van leiding en uitvoerende functionarissen in het kader van de realisering van de doelstellingen van het bedrijf; het informatiesysteem is daarbij (zoals hiervoor reeds gesignaleerd) het object van een afweging van het nut van de informatie tegenover de kosten verbonden aan de verzanding ervan. Zulks geldt in veel mindere mate voor de externe informatieverzanding, waarin het bedrijf beperkt is om de desbetreffende behoeften vast te stellen en te komen tot een afweging van nut en kosten, met als gevolg een verzwakking van de interne controle op die informatie, zelfs indien men de opvatting van De Mare, in navolging van Louwers en Bak huldigt dat voor leiding en derden in beginsel dezelfde criteria relevant zouden zijn, een opvatting waarachter ik nog wel een vraagteken plaats<sup>38)</sup>).

#### *ad b Eisen m.b.t. de accountantsarbeid*

Met betrekking tot de eisen aan de accountantsarbeid (hierboven sub b genoemd) refereren wij aan publikaties van o.m. Van Heerden en Frielink<sup>39)</sup>. Deze auteurs hebben ons inziens afdoend aangetoond dat de door de modernen voorgestelde techniek, systeembeoordeling middels „steekproeven" d.w.z. partiële waarnemingen van de administratieve en controlehandelingen en - voorzover aanwezig - de neerslag daarvan in de administratie, de zgn. audit trail, geen doeltreffende beoordeling van de integrale werking van de interne controle kan opleveren. Hiervoor zou een continue, al die handelingen omvattende bewaking van het systeem noodzakelijk zijn, die vrijwel nimmer uitvoerbaar is.

#### **Conclusies**

I. De eerste conclusie die uit het voorgaande kan worden getrokken is dat

- waar interne controle nimmer perfect is
- en beoordeling door de accountant van de perfecte werking middels systeemgerichte partiële waarnemingen slechts een fragmentarisch, dus onvolkomen, oordeel toelaat<sup>40)</sup>

eigen controlerende actie toegepast op door het systeem geproduceerde informatie, zoals vervat in de jaarrekening, onmisbaar onderdeel vormt van het controleprogram van de accountant.

Want:

„. . . however good the system, the vouching audit must always go some way beyond this . . . no amount of work directed towards achieving confidence in the system can ever relieve the auditor of the responsibility for an

<sup>37)</sup> H. B. de Mare, Informatieverzanding intern en extern, openbare les 1971, pag. 16 en 17.

<sup>38)</sup> Idem.

<sup>39)</sup> A. van Heerden, Steekproeven als middel van accountantscontrole, MAB dec. 1961; A. B. Frielink, t.a.p. 1962 pag. 46.

<sup>40)</sup> N. R. van Zijp, Enkele beschouwingen over de grondslagen van de techniek van de accountantscontrole, in Audite Auditores, afscheidsbundel Prof. A. M. van Rietschoten 1972, p. 199.

overall scrutiny of transactions generally”, aldus Graham Corbett in 1971<sup>41</sup>). Ook aldus de Amerikanen:

„There are so many events and relationships which can work to offset the most effective internal control measures and which at the same time would be neither apparent to nor necessarily discoverable by the independent auditor that acceptance of responsibility for the review and evaluation of internal control is hazardous at best”.<sup>42</sup>)  
en

„The auditor assumes a serious risk by relying upon internal control in the conduct of his audit. This risk stems from his evaluation approach . . . This article<sup>43</sup>) does suggest that the auditor concentrate more of his attention upon collecting evidence in support of transactions and account balances, and less on the system of internal control”.

En het AICPA in SAP 54, om iedere misvatting te vermijden:

„The second standard (of field work) does not contemplate that the auditor will place complete reliance on internal control to the exclusion of other auditing procedures with respect to material amounts in the financial statements . . . the contribution of the auditor’s reliance on internal control *and* on his auditing procedures should provide a reasonable basis for his opinion in all cases . . .”

Welke consequenties heeft deze conclusie nu voor de opvattingen van de „moderneren”?

Beoordeelt men de „nieuwere inzichten” op hun vaktechnische merites, hetgeen door Groeneveld in zijn eerder aangehaalde publikatie op ons inziens voortreffelijke wijze is geschied, dan kan de conclusie niet anders luiden dan dat deze uitsluitend, of vrijwel uitsluitend systeemgerichte benadering ten principale onvolkomen is. Terecht stelt deze auteur dat een bepaalde mate van eigen actie in de zin van zelfstandige waarnemingen in ieder controle-program een voor de deugdelijke grondslag onmisbaar onderdeel vormt. Niet als aanvulling op de systeemcontrole wegens de mogelijkheid van ingrijpen door de leiding, doch als onderdeel van de oordeelsvorming met betrekking tot alle voor het beeld van de verantwoording essentiële elementen.

Een kritische kennisneming van publikaties van de „moderneren” leert, dat ook zij niet ontkomen aan een stuk eigen actie in de zoëven aangeduide zin. Hoewel bepaalde auteurs ten principale de noodzaak daarvan ontkennen, blijkt hiervan niet in hun praktische uitwerkingen. Een duidelijk voorbeeld van dit hinken-op-twee-gedachten vormt het door Westers tijdens de NivRA-voorjaarsconferentie 1969 gegeven controleprogramma „nieuwe stijl”<sup>44</sup>). Een logische consequentie van het hiervoor genoemde uitgangspunt zou zijn geweest, dat de accountant volgens een dergelijk programma stelsel en werking controleert door middelen van systeemcontrole alleen. Een dergelijke uitwerking zou men immers verwachten bij iemand als Westers die een steunen op de interne controle voorstaat, ja hiervan zelfs een soort credo

41) t.a.p. § 6.7.

42) R. K. Mautz c.s., t.a.p.

43) Larry F. Konrath, t.a.p.

44) De Accountant 1968/69, pag. 403 e.v.

maakt<sup>45</sup>). Bezieet men evenwel de in dat programma onder III genoemde maatregelen ter controle op de werking van het systeem<sup>46</sup>), dan omvatten deze mede een aantal vormen van uitkomstencontrole, zoals de „klassieke” accountant die hanteert: eigen verbandscontrole, alsmede eigen inventarisatie van waarden *als logisch sluitstuk op de andere controlehandelingen*. Merkwaardig is de hiervoor gegeven (door ons gecursiveerde) motivering, omdat deze eigenlijk in het geheel niet past in de conceptie van de „moderneren”. Waarschijnlijk vloeit deze inconsequentie voort uit de (ons inziens gelukkige) omstandigheid dat deze auteurs bij de concretisering van hun systeemgeoriënteerde filosofie in een controleprogramma zijn gestuit op voor de praktijk van de beroepsuitoefening onaanvaardbare consequenties. Het lijkt niet onwaarschijnlijk te veronderstellen dat het gezond praktisch inzicht van de „moderneren” tot een impliciete erkenning van de onhoudbaarheid van wat wij zouden willen noemen het *dogma van het primaat van de interne controle heeft geleid*<sup>47</sup>). Zoals wij hierna zullen aantonen geldt dit laatste *evenzeer* voor die klassieke opvatting die aan de-eigen-actie-sans-plus het primaat in de accountantswerkzaamheden toekent. Dit houdt verband met

II. de *andere* uit het voorgaande te trekken conclusie: waar

- de primaire functie van interne controle ligt in het handhaven van een betrouwbaar informatieverzorgend systeem
- deze controle in zekere opzichten verder reikt dan de middelen van de eigen actie

aan interne controle een zelfstandige plaats in het controleprogram van de accountant kan resp. moet toekomen.

Aan de consequenties hiervan is de volgende paragraaf gewijd.

## 5 Eigen actie kritisch bezien

Van de accountant belast met de algemene controle wordt een oordeel verwacht omtrent de getrouwheid van een door de leiders van een bedrijfshuishouding afgelegde beheersverantwoording; primair ten behoeve van de oordeelsvorming van derden, d.w.z. personen of organen die geheel of ten dele buiten het systeem staan. De doelstelling van deze publieke attestfunctie is derhalve anders gericht dan die van de interne controle. Het finale controleobject van de controlerend accountant is immers de in de jaarrekening vervatte informatie die getoetst wordt op zijn getrouwheid, gezien in het kader van *externe* (publieke) besluitvormingsprocessen, waarbij het bedrijf één der belanghebbenden is of kan zijn. Vanuit de functie „to add credibility to financial reporting” laten zich de twee basisvoorwaarden voor het accountantsonderzoek rechtstreeks afleiden:

<sup>45</sup>) Ik behoor tot degenen die de interne en administratieve organisatie met de daarmee verbonden interne controle van doorslaggevende betekenis achten voor de concrete inhoud van de arbeid van de accountant. En ik vind het dan ook gewenst deze component in theorie en praktijk die centrale plaats te geven welke haar toekomt. Westers, t.a.p., 1968, pag. 4.

<sup>46</sup>) Zie elders in dit nummer.

<sup>47</sup>) Dogma: vlg. Van Dale (o.m.) leerstellingen die haar geloofwaardigheid aan zichzelf of aan het gezag van een leermeester ontleen.

- onafhankelijkheid van het systeem welks „produkt” men controleert en
- deugdelijke grondslag.

De eerste eis is in deze beschouwing van vitaal belang. Daarmede wordt immers een essentieel verschil met de interne (systeem gebonden) controle aangegeven<sup>48</sup>). Deze onafhankelijkheid is fundamenteel, daar hiermede de algemene functie van de accountant staat of valt.

De constituerende elementen van de deugdelijke grondslag worden gevormd door deskundigheid en de verrichte werkzaamheden, waarbij valt op te merken dat eerstgenoemde factor tevens de buitenste grenzen aangeeft van wat doelmatig tot de accountantswerkzaamheden kan worden gerekend. In zijn algemeenheid kan worden gesteld dat die deskundigheid in de algemene functie beperkt blijft tot hetgeen op een bepaald moment nodig is om een doeltreffende controle uit te voeren, gezien vanuit de verkeersbehoeften. Daar jaarrekeningen produkt zijn van een administratief systeem, wordt de accountantscontrole daarop dienovereenkomstig doelmatig getypeerd als controle op de administratie en controle door middel van de administratie, uitgevoerd door een op die controle verbijzonderd orgaan, in casu de accountant<sup>49</sup>).

Deze typering heeft voor de reikwijdte van het accountantsonderzoek twee gevolgen. Allereerst wordt daardoor een (tweede) beperking geïntroduceerd, het axiomatisch voorbehoud: de accountant is niet verantwoordelijk voor omissies die het onderzoek van/middels de administratie niet aan het licht kan brengen. Een beperking die slechts onder zeer bepaalde omstandigheden en relatief infrequent leidt tot een irrationeel zijn van de publieke attestfunctie<sup>50</sup>).

Daartegenover staat dat sprake is van een tot verbijzondering gebrachte controle, een ten opzichte van de interne controle markant verschil; deze is immers slechts incidenteel tot verbijzondering gebracht en dan nog bij wijze van onvolkomen differentiatie. Hier reikt accountantscontrole verder<sup>51</sup>).

Welke factoren bepalen nu de door de accountant in een concreet geval te verrichten controlewerkzaamheden? Allereerst de door Limperg ontwikkelde, hierboven reeds genoemde, normen voor de accountantsarbeid, waarin de relatie tussen functie en taak is neergelegd. Voor de taakbepaling is het uiteraard noodzakelijk tot een nadere concretisering te komen, in het bijzonder van de rationele verwachtingen. Voor wat betreft het onderzoek naar de getrouwheid van een jaarrekening kan beroep worden gedaan op de geldende beroepsreglementering. Terzake wordt het referentiekader gevormd door art. 17 lid 2 GBR, luidende:

<sup>48</sup>) Zie in dit verband SAP 54 over de verhouding van de arbeid van de interne accountant t.o.v. die van de „independent auditor” (§ 74): Independent auditors should consider the procedures performed by internal auditors in determining the nature, timing, and extent of their own tests. The work of internal auditors should be considered as a supplement to, but *not as a substitute for*, tests by independent auditors.

<sup>49</sup>) Zie Th. Limperg Jr., Verzameld werk, Deel VI; A. M. van Rietschoten, t.a.p. 1954, pag. 238.

<sup>50</sup>) P. J. H. J. Bos, De accountant en de kleine onderneming, MAB maart 1957; Examen controleleer voorjaar 1970, vraagstuk IV, De Accountant, sept./okt. 1970.

<sup>51</sup>) Zie over de voordelen van de verbijzondering Th. Limperg Jr. (1965) en A. M. van Rietschoten (1954). De belangrijkste elementen zijn: persoonskeuze, opleiding, ervaring, werkverdeling, objectiviteit en carrièremogelijkheid.

„De goedkeurende verklaring aangaande een jaarrekening houdt het oordeel in dat deze een zodanig inzicht geeft in de grootte en samenstelling van het vermogen en het resultaat van de huishouding als in de gegeven omstandigheden vereist is.”, alsmede de daarop gegeven toelichting, volgens welke tot de „gegeven omstandigheden” behoren: de functie van de jaarrekening, het geldende gebruik en wettelijke voorschriften<sup>52</sup>).

Het is duidelijk dat voor een doelmatige taakbepaling bekendheid met de vereisten een voorwaarde is. Deze vormen immers de criteria waaraan de getrouwheid moet worden getoetst en vormen aldus de objectieve grondslag voor de taakbepaling (gegeven een bepaalde stand van de controletechniek). Voorzover het gaat om een jaarrekening opgemaakt onder de wet jaarrekening ondernemingen (WJO) beschikt de Nederlandse accountant over een zeer materieel criterium, namelijk de eis dat deze een zodanig inzicht geeft, dat een verantwoord, dat is een goed gefundeerd, oordeel omtrent vermogen en resultaat kan worden gevormd. (WJO-art. 2)

Bij dat alles gaat het, zoals I. Kleerekoper stelt<sup>53</sup>), om een tweetal aspecten, dat van de juistheid en dat van de toereikendheid van de in de jaarrekening verstrekte informatie<sup>54</sup>).

Terzake van het juistheidsaspect handelt het om de vraag of enerzijds geen ten opzichte van het totaalbeeld relevant te achten feiten geheel of gedeeltelijk buiten de jaarrekening zijn gebleven, en anderzijds de jaarrekening geen elementen bevat die niet tot feiten zijn terug te voeren. Daarbij gaat het niet om het bereiken van een absolute, maar om *een voor het totaalbeeld aanvaardbare toleranties latende nauwkeurigheid en zekerheid*. Het toereikendheidsaspect richt zich op de vraag, of de op hun juistheid gecontroleerde feiten *op voor het gestelde doel aanvaardbare wijze* in de jaarrekening zijn weergegeven, of zodoende die weergave „reikt tot” de redelijke verwachtingen terzake van belanghebbenden. Bij een jaarrekening zal de toereikendheid mede dienen te worden afgemeten aan de normen die voor de opstelling daarvan in het maatschappelijk verkeer gelden.

Komt de accountant op grond van zijn onderzoek tot de conclusie dat een jaarrekening binnen aanvaardbare toleranties getrouw is te achten, dan kan hij daarbij een goedkeurende verklaring geven. Wat in casu tot de aanvaardbaarheidstoleranties behoort, wordt in belangrijke mate bepaald door de informatiebehoeften van de kring van gebruikers.

Wat is nu de betekenis van het voorgaande voor de taakbepaling van de accountant? Ons inziens dit: het accountantsonderzoek zal al die elementen uit de verantwoording moeten omvatten die van materiële betekenis moeten worden geacht voor de oordeelsvorming in de kring van gebruikers waarvoor jaarrekening en verklaring bestemd zijn. Ten aanzien van die elementen moet immers vaststaan dat de weergave juist en toereikend is. Bij het onderzoek van een jaarrekening ten behoeve van het publieke verkeer zullen dientengevolge andere, in het algemeen ruimere toleranties in het onderzoek kunnen gelden, dan indien dit onderzoek geschiedt ten behoeve van de „kleine

<sup>52</sup>) Nota van wijziging op het ontwerp GBR, nr. 3, d.d. 8 nov. 1973.

<sup>53</sup>) De accountantsverklaring in Stramien, 1967, alsmede Voorontwerp GBR, toel. art. 100.

<sup>54</sup>) Zie WJO art. 5.

kring" (directie, commissarissen). Immers wat voor de ene kring immaterieel is, kan voor de andere van materiële betekenis zijn. En het is de accountant die binnen de grenzen van zijn deskundigheid zal moeten onderzoeken of de in een concreet geval afgelegde verantwoording vanuit het standpunt van de gebruikers geen essentiële (materiële) gebreken of omissies vertoont.

In Amerika en Engeland is in de accountantsliteratuur aan de problematiek van de toleranties aanzienlijk meer aandacht besteed dan in ons land. Waarschijnlijk is dit het gevolg van enerzijds de omstandigheid dat daar het begrip „material" in de wetgeving en rechtspraak met betrekking tot jaarrekeningen en ipso facto in het accountantsonderzoek betreffende „fairness" en „true and fair view" een belangrijke plaats inneemt<sup>55</sup>). En anderzijds het veel vroeger verschijnen van (zeer) grote controle-objecten waar „the volume of transactions consummated precludes a detailed audit".<sup>56</sup>)

In ons land treft men, uitzonderingen daargelaten<sup>57</sup>), over dit onderwerp slechts in algemene termen vervatte beschouwingen aan. Op zich is dit toch wel wat merkwaardig, omdat in de discussie over de eigen actie door de „klassieke" auteurs op dit punt van bepaalde veronderstellingen wordt uitgegaan, die van grote invloed zijn op de door hen getrokken conclusies.

Met name geldt dit voor A. Mey<sup>58</sup>) en Van Rietschoten. Laatstgenoemde stelt in zijn artikel „De betekenis van de interne controle voor de accountantscontrole" (MAB 1954) in navolging van Limperg<sup>59</sup>) dat, met uitzondering van een 4-tal groepen van elementen van interne controle, „alle controle op en door middel van de administratie onderdeel van de verbijzonderde accountantscontrole en dus van de eigen actie moet zijn, daarlatende of daarnaast ook maatregelen van interne controle toegepast blijven worden."

Bedoelde groepen zijn in een tweetal categorieën onder te verdelen:

- A. Die gevallen waarin sprake is van een *onvermijdbare* vervanging van eigen actie door interne controle, t.w. die
  - 1 waar de interne controle verder reikt dan de techniek van de accountantscontrole toelaat
  - 2 waarin een technische deskundigheid wordt gehanteerd, waarover de accountantscontrole niet beschikt.
- B. Die gevallen waarin vervanging weliswaar *vermijdbaar* is, doch geschiedt op grond van een bewuste (eigen) keuze van de accountant:
  - 1 die elementen van controle, die betrekking hebben op materiële bijkomstigheden
  - 2 die elementen van controle die worden toegepast op die details, die in het verbijzonderde onderzoek door middel van totalencontrole periodiek worden onderzocht.

---

<sup>55</sup>) Verg. William Holmes, Materiality through the looking glass, Journal of Accountancy (JoA), Febr. 1972; SEC regulation S-X: the term „material", when used to qualify a requirement for the furnishing of information as to any subject, limits the information required to those matters about which an average prudent investor ought reasonably to be informed, before purchasing the securities, JoA, Aug. 1972.

<sup>56</sup>) Larry F. Konrath, t.a.p.

<sup>57</sup>) Verg. A. van Heerden, t.a.p.

<sup>58</sup>) t.a.p. 1936 en 1956.

<sup>59</sup>) t.a.p., 1954, pag. 82 e.v.



Met betrekking tot categorie A.1. valt op dat bij de bespreking daarvan de invloed van het bedrijfstype geheel buiten beschouwing blijft, hetgeen in het licht van Van Rietschoten's stellingname t.o.v. de interne controle op zijn minst vreemd aandoet. In het verband van deze beschouwing is evenwel vooral categorie B van belang. Van de daarin eerstgenoemde groep stelt de auteur: „Deze groep is praktisch niet van grote betekenis” en op zijn colleges lichtte hij toe dat het hier gaat om zaken als bijv. de kleine kas.

Bij de tweede groep wordt met name gedacht aan de controle op de volledigheid van de opbrengstverantwoording middels het verband in de goederenbeweging onder handhaving van een gedetailleerde bestedingencontrole als onderdeel van de eigen actie.

Daargelaten of een zelfstandige bepaling van het „niveau” in de meeste gevallen op technische en/of economische gronden niet een illusie is (men denke bijv. aan bepaalde types dienstverleningsbedrijven waar de sub A.1. genoemde beperking een *materiële* rol speelt), rijst de vraag of de door Van Rietschoten c.s. getrokken conclusies met betrekking tot de reikwijdte van het verbijzonderde onderzoek wel stoelt op een rationele verkeersverwachting. Wordt inderdaad, zoals Van Rietschoten impliciet veronderstelt, verwacht dat de accountant binnen de grenzen van zijn vaktechnische vermogen:

- alles zelf controleert, met uitzondering van (bijv.) de kleine kas,
- zelfstandig „het niveau”, en dus de volledigheid van de verantwoording bepaalt,

d.w.z. *ongeacht* de bijdrage die de interne controle te dien aanzien geeft aan de betrouwbaarheid van de in de jaarrekening vervatte informatie?<sup>60</sup>). Met Diephuis<sup>61</sup>) zetten wij hierachter een groot vraagteken.

Wij kunnen ons niet aan de indruk onttrekken dat in de gevolgde redenering (mogelijk ingegeven door de „angst” voor de niet ontdekte fraude) onvoldoende onderscheid is gemaakt tussen de controle-arbeid ten behoeve van leiding en uitvoering van de gecontroleerde huishouding (de „interne functie” van de accountant) en die ten behoeve van de publieke attest-functie. Dit blijkt met name uit dat deel van het betoog waarin Van Rietschoten alsnog de deur opent voor een meer overlaten aan de interne controle<sup>62</sup>). Deze opening is sterk geclausuleerd: „... slechts kan worden verwacht, dat de detailcontrole der uitgaven in de accountantscontrole achterwege kan blijven en kan worden overgelaten aan de interne controle, wanneer omtrent de schuldenpositie èn omtrent de betekenis voor de opbrengstverantwoording *op andere wijze* door de accountantscontrole zekerheid kan worden verkregen”<sup>63</sup>). Bij „de andere wijze” denkt hij met name aan de uitkomsten van controle-activiteiten van de administratie, die o.m. door toepassing van de budgettechniek in toenemende mate betekenis voor

<sup>60</sup>) A. M. van Rietschoten, t.a.p.; Th. Limperg Jr., t.a.p. 1954, pag. 84.

<sup>61</sup>) G. Diephuis, Ontwikkelingstendenzen in de vaktechnische eisen bij de controle-arbeid van de openbare accountant, Oratie 1959, pag. 11.

<sup>62</sup>) Onder interne controle verstaat Van Rietschoten „alle controle in het bedrijf ten dienste van leiding en uitvoering door functionarissen in dienst van het bedrijf, voorzover daarvoor geen verbijzondering tot accountantscontrole is toegepast” (t.a.p. pag. 228).

<sup>63</sup>) In gelijke zin, Th. Limperg Jr., t.a.p. 1965, pag. 83.

de controle ten behoeve van de leiding krijgt. Doch optimistisch hierover is hij zeker niet. Integendeel: „De controle op verrichtingen van andere leiders en uitvoerders in het bedrijf komt in de tweede plaats - d.w.z. na de uitvoering - en is daardoor onzeker in haar werking”. Als deze op de ervaring van de accountants gebaseerde stelling juist is, dan houdt dit, zoals schrijver terecht stelt, een (mogelijk toenemende) behoefte aan accountantscontrole ter verzekering van het controle-element in de administratie in. Doch zulks behoeft nog niet te betekenen, dat, zoals Van Rietschoten impliciet stelt, de accountant in zo'n situatie in het kader van zijn *jaarrekeningcontrole* terugkeert tot of blijft bij de uitgebreide eigen actie. Accountantscontrole gericht op verbetering van de interne controle is immers noch in zijn doelstelling noch in zijn methodiek a priori identiek met accountantscontrole op de jaarrekening<sup>64</sup>).

Hier dreigt overigens een misverstand, dat zelfs Limperg lijkt parten te hebben gespeeld. Namelijk dat de accountant in zijn functie van controleur van de jaarrekening ook verantwoordelijk is voor de goede werking van het administratieve apparaat en de interne controle. En dat deze laatste derhalve object van controle is en ipso facto haar adequaat functioneren mede in de goedkeurende accountantsverklaring bij de jaarrekening is begrepen.

Typend is in dit verband Limpergs motivering voor een dergelijke verantwoordelijkheid<sup>65</sup>): „... omdat beide (administratief apparaat en interne controle) nu eenmaal onmisbare delen zijn van de organisatie en de accountant de aangewezen deskundige is, die over de werking van dat apparaat kan oordelen. Zijn goedkeurende verklaring wekt ook vertrouwen in die zin, *dit is ook de zorg voor de interne controle een essentieel onderdeel van de accountantscontrole* . . . Blijkt ze te ontbreken of niet voldoende te functioneren, dan zal hij met de accountantscontrole moeten aanvullen hetgeen aan de interne controle ontbreekt<sup>66</sup> . . .” In het kader van deze nevendoelelstelling van de algemene controle moet de accountant een zodanig onderzoek in de interne controle doen en zodanig gebruik maken van de resultaten van de interne controle, dat hij daardoor de overtuiging krijgt en behoudt, dat het systeem van interne controle doeltreffend is. Wat opvalt is, dat Limperg hier in tegenstelling tot in het onderzoek m.b.t. de jaarrekening-sec in beginsel het werken met steekproeven geoorloofd acht en wel omdat het resultaat van de interne controle *niet* een deel uitmaakt van het resultaat van de accountantscontrole: „de interne controle staat *naast* de accountantscontrole en haar resultaat staat onder de supervisie van de accountant”. Een uitspraak die in méér dan een opzicht merkwaardig aandoet.

Zou het resultaat van de interne controle deel uitmaken van dat van de accountantscontrole, dan zou, aldus Limperg, ook de accountant zich moeten overtuigen van de deugdelijke werking der interne controle die eerst volkomen kan worden vastgesteld „door een volkomen accountantscontrole op de verrichtingen en de getallen, waarop de interne controle is toegepast.”

<sup>64</sup>) Zie ook Howard F. Stettler, *Auditing principles*, 3e dr. 1970, over de functies van „internal auditing”.

<sup>65</sup>) t.a.p. 1965, pag. 85.

<sup>66</sup>) Verg. de door A. Mey geïntroduceerde functie van facultatief intern controleur, t.a.p. 1936.

Hetgeen betekent: eigen actie, die een herhaling zal inhouden van tal van reeds door leidende of uitvoerende organen van het bedrijf uitgevoerde verrichtingen, waarvan het controle-element een wezenlijke betekenis heeft<sup>67</sup>). Waarmede de cirkel weer is gesloten en de interne controle als middel van accountantscontrole is buitengesloten.

Uit het voorgaande zal duidelijk zijn, dat wij de opvatting m.b.t. de verantwoordelijkheid van de accountant terzake het fungeren van de interne controle in het kader van de algemene controle-opdrachten niet delen. Zij leidt tot een te grote, en derhalve irrationele verwachting. Terecht zegt de toelichting op het ontwerp GBR dan ook, dat een accountantsverklaring, tenzij dit expliciet daarin is vermeld, geen grond geeft voor een conclusie terzake van bijv. . . ., de organisatie, . . . Administratieve organisatie en interne controle vormen geen finaal controle-object in het accountantsonderzoek. De bemoeienis daarmede heeft een geheel andere functie, n.l. de beoordeling of en zo ja t.a.v. welke elementen in de verantwoording interne controle als controle*middel* in het accountantsonderzoek van de jaarrekening kan worden betrokken. Het daaruit resulterende oordeel refereert terecht in het geheel niet aan dit „gebruik”, dat een integrerend deel vormt van het onderzoek zelf (audit-mix).

Terzijde merken wij op, dat die „moderneren”, die in het voetspoor van Wisse<sup>68</sup>) de interne controle tot het *primaire* object van accountantscontrole verklaren, zij het mede op andere gronden<sup>69</sup>), evenzeer een te groot vertrouwen wekken.

Evenmin kunnen wij ons verenigen met de (negatieve) normatieve conclusie van de „klassieken” m.b.t. de plaats van de interne controle in het accountantsonderzoek. Deze is in zijn algemeenheid veel te absoluut gesteld. Allereerst doet zij onvoldoende recht wedervaren aan de soms aanzienlijke betekenis van de interne controle daar waar sprake is van objectieve, vaktechnische beperkingen van de eigen actie. Wij noemden:

- het axiomatisch voorbehoud; een minimum-niveau van interne controle, uiteenlopend al naar de aard van het bedrijf, (met name functiescheidingen) is noodzakelijk wil van een rationeel vervullen van de algemene functie sprake kunnen zijn. Hier is interne controle derhalve bestaansvoorwaarde<sup>70</sup>).
- de beperkte deskundigheid van de accountant
- het verschijnsel van niet tot accountantscontrole te verbijzonderen controles.

Daarnaast omdat deze conclusie ten onrechte uitgaat van de veronderstelling dat de leer van het gewekte vertrouwen in een controleleer resulteert die de techniek van de accountantscontrole en daarbinnen de plaats van de interne controle geheel objectiveert en wel in de door de „klassieken” bedoelde zin. Afgezien van de wenselijkheid of haalbaarheid van een objectieve controleleer, is hiervan tot op dit moment zeker geen sprake. Zoals Van Zijp<sup>71</sup>)

<sup>67</sup>) A. M. van Rietschoten, t.a.p. 1954, p. 232.

<sup>68</sup>) t.a.p. 1953 en 1974.

<sup>69</sup>) verg. G. L. Groeneveld, 1972, II.

<sup>70</sup>) P. J. H. J. Bos, t.a.p.

<sup>71</sup>) N. R. van Zijp, t.a.p. p. 199 e.v.

terecht heeft betoogd, kan het subjectieve oordeel van de accountant - subjectief in de zin van persoonlijk, op basis van eigen vaktechnisch kunnen en kennen - zowel bij de beoordeling van de eigenschappen van controlemiddelen en -methoden (in termen van doeltreffendheid en doelmatigheid), als bij de interpretatie van de doelstelling(en) van de controle (in termen van vereiste juistheids/toereikendheidsgraad; m.a.w. de bepaling van wat „material” is in een concreet geval) een rol van betekenis spelen. Deze „interpretaties” doen zich zowel voor in algemene zin<sup>72</sup>), als in specifieke gevallen<sup>73</sup>). Gegeven de in § 4 getrokken conclusies is het dientengevolge mogelijk, dat de accountant onder bepaalde voorwaarden ook andere dan vaktechnische onvermijdbare beperkingen in zijn eigen actie aanvaardt, zonder dat hij daarmee „per definitie” in conflict komt met de eis van een deugdelijke grondslag. Naast de door Van Rietschoten genoemde mogelijkheden (categorie B), die nog in het klassieke minimumprogram passen, noemen wij:

- het prijsgeven van de fundamenteel geachte eis van simultaneïteit van de controlewaarnemingen, gebaseerd op door de accountant te maken „kansberekeningen”<sup>74</sup>),
- het afzien van integrale of partiële detailcontrole op geboekte inkopen, anders dan ter toetsing van de interne controle.

Al deze beperkingen dienen uiteraard te stoelen op een vaktechnisch verantwoord afweging van de invloed hiervan op de risico's die de accountant bij zijn oordeelsvorming loopt en die in de volgende paragraaf aan de orde worden gesteld.

## **6 Accountantscontrole: interne controle en eigen actie. Een poging tot synthese**

Zoals uit het voorgaande blijkt valt naar ons oordeel in het accountantsonderzoek naar de getrouwheid van een jaarrekening een belangrijke plaats toe zowel aan de interne controle als de eigen actie. De door sommige auteurs gesuggereerde antithese tussen beide berust o.i. op een aprioristisch superieur stellen van een bepaalde werkwijze. Aprioristisch, omdat niet is aangetoond dat een controleprogram, gebaseerd hetzij op eigen-actie-sans-plus, hetzij op interne-controle-sans-plus, de vereiste deugdelijke grondslag oplevert. Zulks als gevolg van een onvolkomen inzicht in aard, strekking en doeltreffendheid van deze methodieken.

Beoordeeld naar strekking (reikwijdte) en doeltreffendheid hebben beide hun sterke en hun zwakke zijden: in zekere opzichten reikt interne controle verder, in andere de eigen actie; beide hebben ze aldus hun eigen betekenis voor de oordeelsvorming van de accountant.

<sup>72</sup>) Zie de Nederlandse vakdiscussie.

<sup>73</sup>) Raad van Tucht en Raad van Beroep, 1972: 1, De Accountant 1971/72, pag. 236 e.v.; in tegenstelling tot G. L. Groeneveld, t.a.p. 1973, zijn wij van oordeel dat de conceptie van de volkomen controle wel ruimte laat voor variaties naar de persoonlijke instelling van de accountant die met het onderzoek is belast. Zulks op grond van de overweging dat „auditing” geen onpersoonlijk toepassen van een receptenboek is in een volkomen gedefinieerde omgeving (environment), doch een persoonlijk beroepshandelen waarin, gegeven een bepaald minimumniveau van deskundigheid, ruimte is en moet zijn voor eigen inzichten, overwegingen en beoordelingen; „judgements and estimates” die nu juist van accountantscontrole een beroep maken en niet een bedrijf.

<sup>74</sup>) A. B. Frielink, t.a.p. 1962.

Naar hun aard, in termen van doelstelling en functionele plaats, is er evenwel een belangrijk verschil: interne controle is gericht op functioneren van een informatiesysteem, accountantscontrole op de onafhankelijke getrouwheidstoetsing van door een systeem geproduceerde (mede) voor derden bestemde informatie. *Gezien vanuit de functie van de algemene controle*, in casu de enig juiste invalshoek, komt aan dit verschil essentiële betekenis toe. Het betekent namelijk dat in het kader van het accountantsonderzoek interne controle altijd *functioneel* ondergeschikt is aan eigen actie, ongeacht de merites die een bepaald systeem uit het oogpunt van controle op een bepaald moment heeft.

Hetgeen, hetzij uitdrukkelijk vastgesteld, iets geheel anders is dan de opvatting van een subordinatie in controletechnische zin (reikwijdte, doeltreffendheid), die zich baseert op een (vermeende) superioriteit van één der beide methoden.

Teneinde een juist beeld te krijgen van de betekenis van genoemde functionele relatie, is het noodzakelijk ons te realiseren dat de accountant, belast met de controle van een jaarrekening, geconfronteerd wordt met twee verschillende risico's:

- 1 het risico dat bij het tot stand komen van de verantwoording fouten worden gemaakt in de zin van leemtes of gebreken, die materieel zijn voor de oordeelsvorming van de gebruiker
- 2 het risico dat dergelijke fouten niet door de accountant worden opgemerkt.

De beperking resp. uitsluiting van het sub 1 genoemde risico behoort in onze controleconceptie tot het terrein van de interne controle die daardoor t.o.v. de eigen actie de rol krijgt van „voorcontrole”. Een „*zeeffunctie*” dus, althans gezien vanuit het standpunt van de accountantscontrole:

„A function of internal control, from the viewpoint of the auditor, is to provide assurance that errors and irregularities may be discovered with reasonable promptness, thus assuring the reliability and integrity of the financial records”<sup>75)</sup>

Hetgeen betekent dat de systeembeoordeling in het werkprogram van een algemene controle-opdracht niet alleen een essentiële, doch ten opzichte van de eigen actie eveneens een prealabele (dat is *niet* primaire! ) plaats toevalt. Alleen op die wijze kan een doeltreffende en doelmatige, dat is economisch verantwoorde, uitvoering worden bereikt.

Maar aan dit fungeren van de interne controle zijn, zoals in § 4 bleek, enkele typische bijzonderheden verbonden:

- de „zeefmaat” kan maar ten dele volgens objectieve criteria worden bepaald
- de doeltreffendheid van het fungeren kan slechts op onvolkomen wijze worden beheerst en ipso facto getoetst
- de mogelijkheid van fouten en onregelmatigheden, als gevolg van samenspanning of ingrijpen door de leiding is altijd (latent) aanwezig.

Met als gevolg dat omtrent de foutvrijheid (fout in de zin van materiële

<sup>75)</sup> SAP 54.

omissie of gebrek) nimmer a priori, d.w.z. op grond van het fungeren van de interne controle alléén, door de accountant een uitspraak kan worden gedaan. Vandaar de *eigen* functie van de eigen actie, bestaande in de toepassing van „andere” controlemiddelen, zoals bewijsstukken, inventarisaties, bevestigingen van buiten het systeem, verbandscontroles e.d., en gericht op het zoveel mogelijk reduceren van het tweede risico, dat a.h.w. op het eerste ligt.

Met deze opvatting bevinden wij ons in goed gezelschap, niet alleen hier te lande<sup>76</sup>), doch eveneens, *mirabile dictu*, in Amerika. Daar is het beroep namelijk tot eenzelfde conclusie gekomen, zij het waarschijnlijk op meer profane doch daarom niet minder valabele gronden<sup>77</sup>). SAP 54 (voer voor „klassieken”, doch bovenal „moderneren”, met name Wisse), stoot namelijk de interne controle van zijn zeer hoge voetstuk af, door de in Standard of field work no. 2 vervatte doelstelling van studie en evaluatie van interne controle (vaststellen van de omvang van waarnemingen waartoe de eigen controle-arbeid moet worden beperkt) expliciet te subordoneren aan het geven van een bijdrage aan de deugdelijke grondslag, zoals neergelegd in Standard no. 3. Deze laatste omvat de procedures, die nu worden aangeduid met „*substantive* (= zelfstandige, onafhankelijke) *tests*”, de eigen actie dus, gericht op het verkrijgen van „sufficient evidential matter”. Bijzonder belangrijk is de motivering voor deze (veranderde) zienswijze, zijnde „the inherent limitations on the effectiveness of accounting control”<sup>78</sup>). Zien wij het goed, heeft het Amerikaanse beroep met SAP 54 opnieuw een stap van betekenis gezet in de richting van de eigen actie; in zijn praktische consequenties wellicht niet zo spectaculair als SAP 1, waarbij „eigen” voorraad- en debiteurencontroles werden voorgeschreven<sup>79</sup>), doch uit het oogpunt van „filosofie” zeker niet minder gewichtig.

### Samenvatting en conclusies

Met alle „respect” voor de interne controle kan worden vastgesteld dat het tenslotte de eigen actie is, die de „sufficient competent evidential matter”, basis voor de verklaring omtrent de getrouwheid, moet opleveren.

De mate waarin daarbij op de interne controle wordt gesteund is ter beslissing van de voor de verklaring verantwoordelijke controledeskundige, de fungerende accountant. Het is een zaak van „professional judgement” - niet van een standaard (minimum) program, een a priori gedetermineerd beslissingsproces - waarbij bepaalde risico's worden gelopen. Risico's die, gegeven een op een vaktechnisch verantwoorde wijze geconcipieerd en uitgevoerd controleprogram binnen maatschappelijk aanvaardbare toleranties kunnen blijven; doch die nimmer geheel kunnen worden uitgesloten, zelfs niet bij een optimaal veronderstelde combinatie van interne controle en eigen actie. Bepaalde risico's m.b.t. het fungeren van de interne controle, in het bijzonder die van collusie-fraudes, op het hoogste niveau (zie bijv. de recente

<sup>76</sup>) G. L. Groeneveld t.a.p.; A. Goudekot, Behoefte aan een nieuwe conceptie?, MAB 1962.

<sup>77</sup>) Verg. H. H. J. Nordemann, De leer van het gewekte vertrouwen; evolutie van de publieke functie in Nederland en U.S.A., in *Audite Auditores*, jan. 1973.

<sup>78</sup>) SAP 54, § 34 en 71.

<sup>79</sup>) *Extensions of Auditing Procedure*, American Institute of Accountants, oct. 1939.

zeer omvangrijke Equity Funding fraude<sup>80</sup>)), zijn nu eenmaal niet altijd door eigen actie, zelfs indien deze rationeel is opgezet en zorgvuldig uitgevoerd, tot immateriële proporties terug te brengen; zulks nog afgezien van het „zelfstandig” falen van die eigen actie, waarvan de praktijk evenzeer zijn voorbeelden kent (BarChris, Equity Funding).

In dit verband vragen wij ons overigens af of er geen aanleiding is ons in de Nederlandse beroepskring nog eens te bezinnen op de ratio van een beperking van de verantwoordelijkheid bij conventie. Een mogelijkheid die reeds door Sternheim werd genoemd<sup>81</sup>) en die in de discussies m.b.t. het axiomatisch voorbehoud ten tijde van de reglementswijziging-1946 van het NivA werd verworpen<sup>82</sup>). Het lijkt namelijk niet onwaarschijnlijk, wij hebben zelfs duidelijke aanwijzingen, dat de, overigens doelmatige, conceptie van de volkomen controle bij meerderen, zowel in als buiten het beroep onzekerheid oproept t.a.v. de draagwijdte daarvan. Zo komt het ons voor dat zeker voor wat betreft het vraagstuk van de fraudedetectie in het kader van de algemene controle een meer expliciete clausulering van het onderzoek, bijv. in de trant van de Amerikaanse SAP's, te overwegen zou zijn.

De bedoelde bezinning zou doelmatig kunnen geschieden in het kader van de nadere analyse van de doelstelling(en) van de algemene controle, de fameuze geconsolideerde functie (thans voorwerp van studie binnen het NivRA in een subcommissie van de Commissie Controle Vraagstukken). Het lijkt niet onwaarschijnlijk dat zulks invloed zal hebben op de klassieke conceptie, die zoals wij hierboven aanduiden, in dit opzicht op twee gedachten lijkt te hinken: n.l. enerzijds de externe en anderzijds de interne controle-functie, ieder met eigen doelstellingen, methodieken en toleranties, alles te vatten binnen één patroon van eigen actie.

De eigen actie ontleent zijn betekenis overigens niet uitsluitend aan de functie(s) die accountantscontrole in het kader van de vervulling van op een bepaald moment bestaande maatschappelijke controlebehoefte heeft.

Veeleer is het zo dat die betekenis in belangrijke mate bepaald wordt door het vaktechnisch fundament van de eigen aktie, waarvan de hoekstenen met name worden gevormd door een dynamisch opgevatte vaktechnische opleiding op hoog niveau, een doeltreffende tuchtrechtspraak en een hoge beroepsmoraal. Het is m.a.w. vooral de „aanbodzijde” die de eigen actie zijn maatschappelijke betekenis geeft.

Voor wat betreft de eerstgenoemde factor, de opleiding dus, willen wij in dit verband niet verhelen onze zorgen te hebben, althans voor wat betreft het vak controleleer. Een zorg die zich zowel baseert op sommige ongenueanceerde uitspraken van terzake invloedrijke „moderneren”, alsook de zozeer in

<sup>80</sup>) Zie Fortune, aug. 1973.

<sup>81</sup>) Leerboek der accountancy, Deel III A, De Accountantscontrole, § 17 . . . . De verantwoordelijkheid kan slechts begrensd worden door onderlinge afspraak der accountants. Deze afspraak, indien ingegeven door een hoog plichtsgevoel en gesteund door een rechtspleging waaraan ieder die tot de afspraak is toetreden, zich vrijwillig onderwerpt, is de eenige mogelijkheid eener verantwoordelijkheids-beperking.”

<sup>82</sup>) Dit „voorbehoud” werd beschouwd als een „open deur”, weshalve vermelding als overbodig werd gezien; wél vermelding zou bovendien het nadeel hebben de indruk te wekken van een verantwoordelijkheidsbeperking bij *onderlinge* afspraak tussen accountants, hetgeen als strijdig met de vertrouwensleer werd beschouwd.

antitheses gevatte diskussies over controletechnieken<sup>83</sup>). Mogelijk is evenwel, dat daarin „the state of the art” onvolkomen tot uitdrukking komt, hetgeen, gezien de diskussies en meningsinventarisatie op de voorjaarsconferentie 1971 en ook Westers interpretatie van het „moderne” controleplan, niet onwaarschijnlijk lijkt<sup>84</sup>).

---

<sup>83</sup>) Zie in het bijzonder de uitspraken van L. van Kampen in MAB jan. 1974.

<sup>84</sup>) Zie De Accountant, okt. 1972, pag. 75.