

DE EIGEN ACTIE VAN DE ACCOUNTANT BIJ HET CONTROLLEREN VAN DE JAARREKENING

door A. F. Tempelaar

In de na-oorlogse literatuur is het vraagstuk van de verhouding van de public-accountant tot de interne controle verscheidene malen ter sprake gekomen. Wij noemen o.m. de publicatie van:

Mr B. Moret: De verhouding tusschen den public-accountant en den internen controleur (Lectorale rede Dec. 1945 — Uitg. Paris, Amsterdam).

De functie van de interne accountant (M.A.B. Jan./Febr. 1949).

A. A. de Jong, ec. drs: Enige beschouwingen over de omvang en de techniek van de accountantscontrole (Lectorale rede Juni 1950 — Uitg. Stenfert Kroese, Leiden).

W. N. A. F. H. Stokvis: Opmerkingen ten aanzien van de ontwikkeling van het accountantsberoep (Prae-advies Accountantsdag 1950).

F. van Amerongen: Enige opmerkingen over de controle van de resultaten volgens Montgomery's Auditing (M.A.B. Mei 1951).

In de laatste twee artikelen worden de beroepsopvattingen hier te lande vergeleken met die van het buitenland, in het bijzonder met de Amerikaanse. Deze internationale vergelijking valt in het nadeel van onze overzese collega's uit.

Wij kunnen de opvattingen dienaangaande in deze artikelen, vooral in het laatste, niet delen. Het is evenwel niet de bedoeling om thans de betreffende artikelen te bespreken en precies aan te geven waar wij met de auteurs van mening verschillen. Getracht zal worden om tot een meer algemene behandeling van het vraagstuk van de verhouding tot de interne controle te komen.

De Amerikaanse publicaccountant steunt bij zijn controle van de jaarrekening in zeer belangrijke mate op de interne controle. Dat deze voor hem van grote, van essentiële betekenis is, blijkt uit diverse publicaties. Wij noemen b.v. „Internal Control”, „Tentative Statements of Auditing Standards” en „Audits by Certified Public Accountants” (brochures, uitgegeven door het American Institute of Accountants). Voorwaarde voor de accountantscontrole op deze wijze is, dat de interne organisatie goed moet zijn verzorgd. Dit is in de Verenigde Staten in het algemeen meer het geval dan in ons land (ook bij de middelgrote en kleinere ondernemingen). Dit blijkt duidelijk uit de verslagen van studiegroepen, die de Amerikaanse organisaties hebben kunnen bestuderen. Van veel betekenis is b.v. het rapport „Management Accounting” van de Anglo American Council on Productivity, welke rapport wij in handen van vele Nederlandse leidende administrateurs en accountants wenssen.

Wanneer de organisaties zodanig zijn opgezet, is het n.o.m. niet verwonderlijk, dat de Amerikaanse publicaccountant bij zijn controle van de jaarrekening in zo belangrijke mate op de interne controle steunt.

Het Amerikaanse accountants-beroep is uitsluitend langs empirische weg ontwikkeld, met alle nadelige gevolgen hiervan. Zou de Amerikaanse accountant nu een andere opvatting t.a.v. de verhouding tot de

interne controle hebben gehuldigd, wanneer zijn beroepsopvattingen meer op theoretische basis zouden zijn gefundeerd, gelijk die van zijn Nederlandse collega? Ongetwijfeld zou hij de problemen zuiverder zien en meer algemeen kunnen oplossen, zodat er minder casuïstiek in de Amerikaanse literatuur zou voorkomen. Wij zijn evenwel overtuigd, dat de opvattingen t.a.v. de verhouding tot de interne controle niet anders zouden zijn. Wij menen derhalve dat het in grote mate steunen op de interne controle ook op „theoretische” basis te verdedigen is. Deze mening zal nu nader uitgewerkt moeten worden.

Het gaat dus om de vraag, *in hoeverre de publicaccountant bij zijn controle van de jaarrekening gebruik kan maken van de interne controle.*

In meergenoemde brochure „Internal Control” van het American Institute of Accountants wordt de volgende omschrijving van interne controle gegeven:

„Interne controle omvat het organisatieplan en alle hiermede verband houdende methoden en maatregelen, die in een bedrijf worden toegepast ter bescherming van de bezittingen, ter controle van de nauwkeurigheid en de betrouwbaarheid van administratieve gegevens, ter bevordering van de efficiency in de uitvoering, en ter vaststelling, dat men zich houdt aan de door de leiding voorgeschreven richtlijnen”.

Met enige andere bewoordingen komt de omschrijving neer op hetgeen hier te lande onder de interne controle wordt verstaan: de controle door of namens het beheer, ten doel hebbende, na te gaan of alle aanwijzingen van het beheer goed worden doorgevoerd, of de gegeven bevoegdheden op de juiste wijze worden uitgeoefend, of nauwgezet aantekening wordt gehouden van de verrichte handelingen en of de verkregen uitkomsten de best bereikbare zijn (omschrijving van Mr B. Moret in zijn lectorale rede van 7 Dec. 1945).

Teneinde de probleemstelling niet te vertroebelen wordt in dit artikel gesteld, dat de interne organisatie (incl. de interne controle) van een huishouding aan alle redelijk te stellen eisen voldoet. Dit impliceert nog niet, dat hier een bevoegd accountant als hoofd van de interne controle-dienst moet zijn ingeschakeld. (Op de invloed van de aanwezigheid van een bevoegd intern accountant komen wij later nog terug. Deze invloed is overigens reeds uitvoerig in de literatuur behandeld¹⁾).

Met uitzondering van enkele opvattingen, waarvan wij er hierna enkele zullen bespreken, was men voor 1940 in het algemeen ter zake van de verhouding tot de interne controle de mening toegedaan, dat alleen dan op de interne controle mag worden gesteund, wanneer de accountant zelf omspannende totalen controles of verbandcontroles kan toepassen. De accountant blijft onder alle omstandigheden gehouden een bepaald „minimum” programma van controle-werkzaamheden te verrichten. Tot dit programma van eigen actie behoort o.m. de controle van de goederen- resp. van de geldbeweging. Zou de accountant hiervan iets aan de interne controle overlaten, dan zou hij de grondslag voor zijn af te leggen accountantsverklaring onverantwoord verzwakken. Brengt de aard van de huishouding resp. van de vermogensmutatie mede, dat externe bescheiden ontbreken (b.v. bij verzekeringsmaatschappijen en dienstverleningsbedrijven resp. bij afvalcontrole) dan

¹⁾ Zie o.a. de inleiding van Prof. Dr A. Mey voor de Accountantsdag 1936 en de lectorale rede van Mr B. Moret van December 1945, alsmede zijn artikel in het M.A.B. van Januari en Februari 1949.

wordt een goede interne organisatie opgebouwd, waarop de accountant dan wel in belangrijke mate steunt.

Staat de interne controle onder leiding van een gediplomeerd accountant, dan kan het steunen op de interne controle worden uitgebreid.

Hiermede is de algemene vooroorlogse opvatting omtrent de verhouding tot de interne controle globaal gekenschetst²⁾.

In 1928 heeft de heer G. Hartog getracht om de betekenis van de interne controle zowel voor het beheer als voor de public-accountant duidelijk te doen uitkomen³⁾. De interne controle en de externe controle (d.i. de controle door de public-accountant) vormen samen de 100 % controle in de onderneming. *De externe controle wordt hierbij als aanvulling op de interne controle gezien* (een stelling, die lijnrecht tegenover de geldende opvatting staat). Hartog wijst er op, dat deze aanvulling niet zonder meer betekent, dat de externe controle begint waar de interne controle ophoudt. Zij zullen elkaar overlappen. Het gaat er nu om dit overlappen zo klein mogelijk te doen zijn, zodat „op de meest economische wijze 100 % zekerheid wordt verkregen”⁴⁾. Het economisch motief wordt hier duidelijk naar voren gebracht.

Zien wij nu, op welke punten Hartog overlapping c.q. alleen externe controle noodzakelijk acht, dan blijkt dat de schrijver in de praktische toepassing niet zo heel ver van de toenmaals geldende opvattingen afstond. Zodra b.v. de controle een „knooppunt” in de administratieve verantwoordering raakt, moet externe controle worden toegepast. Dit is o.a. het geval bij de controle van de boekingen in de hulpboeken: „..... „terwijl de publicaccountant tenslotte hier niet kan steunen op de interne controle, omdat elke factuur aanleiding geeft tot een hulpboekpost, alle hulpboekposten van een afgelopen boekjaar, samen met de „cijfers der vorige balans, de Jaar-Proefbalans vormen en deze Jaar-Proefbalans weder de basis is bij het samenstellen der Jaarrekening”⁵⁾. Er is hier een directe relatie tussen het bescheid (waarin de diverse wilsuitingen van het beheer culminerend) en de uiteindelijk te certificeren Jaarrekening, zodat alleen de controleur, die *niet* aan de wil van het beheer ondergeschikt is, i.c. de publicaccountant, in dit geval kan controleren.

Op de Accountantsdag 1930 heeft de heer J. van Hamersveld een inleiding gehouden omtrent de controle bij grote bedrijven⁶⁾.

De inleider meent, dat de accountant bij zijn controle van de verslaglegging van grote bedrijven zeer veel kan overlaten aan de centrale controle-dienst, welke als specifieke interne controle-instantie in deze ondernemingen is gecreëerd. Opmerkelijk is, dat hierbij niet als voorwaarde wordt gesteld, dat de leiding van de centrale controle-dienst in handen is van een gediplomeerd accountant. Onder bepaalde voorwaarden (o.a. organisatie van de interne controle door de accoun-

²⁾ Een duidelijke uiteenzetting van de opvatting vinden wij in de bekende rede van Prof. Dr A. Mey voor de Accountantsdag 1936 „De noodzaak van een normatieve theorie der accountantscontrole als leidraad voor de beroepsuitoefening”. Deze lezing is gebaseerd op de Leer van het gewekte vertrouwen van Prof. Dr Th. Limperg Jr.

³⁾ „De Interne Controle” M.A.B. Nov. 1928, tevens opgenomen in „25 jaar M.A.B.” deel II.

Hartog wijst er o.m. op, dat de interne controle een grote voorsprong heeft op de controle van de public-accountant, wanneer het gaat om *tijdig* signaleren van fouten. Alleen met behulp van de interne controle is een snelle fouten-berichtgeving mogelijk.

⁴⁾ blz. 151 t.a.p.

⁵⁾ blz. 153 t.a.p.

⁶⁾ „Enkele opmerkingen over de controle bij grote bedrijven”.

tant, in overleg vaststellen van werkprogramma's, bestudering van de dossiers van de interne controle enz.) behoeft de publicaccountant zich alleen te beperken tot die werkzaamheden, waardoor hij de zekerheid krijgt, dat in de verslaglegging geen bewuste fouten schuilen, resp. fouten bewust niet zijn verbeterd. Controle van de dagboeken wordt overgelaten aan de interne controle. (Uiteraard wel toetsing van de interne controle en cijferbeoordeling!).

Het is jammer, dat de opvattingen van de inleider in het debat niet tot hun recht zijn gekomen.

Tenslotte nog een opmerking inzake de dissertatie van Dr L. H. Belle⁷⁾. Dr Belle wil in zeer belangrijke mate steunen op de interne controle, er van uitgaande, dat het economisch handelen vereist, dat interne controle, welke er noodzakelijk voor de huishouding zelf moet zijn, zo min mogelijk moet worden gedoubleerd. Een bezwaar is, dat de noodzakelijke invloed van de verantwoordelijkheid (uit hoofde van de functie) op de vraag in hoeverre op de interne controle mag worden gesteund, niet duidelijk wordt aangegeven.

Na deze bespreking van de hoofdzaken van de voor-oorlogse literatuur over het onderhavige onderwerp willen wij een aantal opmerkingen maken omtrent de na-oorlogse publicaties, waarvan wij in het begin van het artikel reeds enkele titels hebben genoemd.

In zijn slotartikel inzake de functie van de interne accountant schrijft de heer Moret o.a.:

„Welke werkzaamheden hij (d.i. de externe accountant — A.F.T.) „als minimum programma voor zichzelf zal reserveren, is niet in abstracto te zeggen en hangt af van de aard van de onderneming, de organisatie en de graad van de administratieve perfectie. Een in totalen „uitgevoerde controle van het gehele bedrijfsgebeuren zou ik als minimum eis voor de openbare accountant handhaven: wanneer echter in „de administratie een systeem van budgettering is verwerkt, wordt hier „in een taakstellend en normgevend element gevonden, dat de accountantscontrole sterk kan vereenvoudigen: hetzelfde geldt, indien de onderneming over rijk statistisch materiaal beschikt: de accountantscontrole kan dan soms tot een cijferbeoordeling teruggebracht worden. De „balanscontrole behoort principieel tot het terrein van de openbare accountant, evenals de wijze van verslaglegging van het gevoerde be- „heer in de jaarstukken:⁸⁾.

Moret merkt voorts op, dat hij slechts *gradueel* verschil ziet tussen de (niet gediplomeerde) interne controleur en de vakbekwame interne accountant.

De heer De Jong stelt in zijn lectorale rede eveneens het vraagstuk van de verhouding tot de interne controle aan de orde. De aard van zijn rede liet niet toe, op belangrijke details in te gaan resp. een positieve uitspraak te doen. Toch kan uit de strekking van het betoog worden afgeleid, dat de Jong onder zekere te stellen waarborgen zeer ver wil gaan met het gebruik maken van de interne controle⁹⁾.

Lezen wij hiernevens het artikel van de heer Van Amerongen en de rede van de heer Stokvis, dan blijkt, dat er nog een belangrijk verschil van mening omtrent het aloude vraagstuk van de interne controle be-

⁷⁾ De grondslagen der accountancy (Delwel 1931).

⁸⁾ M.A.B. Febr. 1949 blz. 46 t.a.p.

⁹⁾ Men leze o.a. blz. 24 en 25 van zijn op schrift gestelde rede.

staat. Ook de heer G. P. J. Hogeweg staat blijkens zijn bespreking van de lectorale rede afwijzend tegenover het standpunt van Moret¹⁰⁾.

Bij zijn vergelijking baseert de heer Van Amerongen zich voor Nederland op de „klassieke leer van de volkomen contrôle”. Hoe deze precies luidt veronderstelt hij aan zijn lezers bekend. In het vervolg van het artikel deelt hij mede, dat bij ons op de originele bescheiden wordt teruggegrepen om door zelfstandige vaststelling van de cijfers de jaarrekening te verifiëren¹¹⁾.

De eigen actie van de publicaccountant zal dus groot moeten zijn, aangezien anders van *zelfstandige* vaststelling van de cijfers geen sprake kan zijn.

Van dezelfde strekking is het symbolische antwoord van de heer Stokvis op een in het debat van de Accountantsdag 1950 gestelde vraag inzake de eigen actie bij een perfecte interne organisatie¹²⁾.

De heer Hogeweg merkt bij de bespreking van de rede van Moret o.a. op, dat het verschil tussen de (niet gediplomeerde) interne controleur en de (gediplomeerde) interne accountant z.i. wel degelijk principieel is en wel van zodanig belang, „dat er geen algemene geregle-„menteerde toestemming van steun op deze interne contrôle (d.i. de interne contrôle onder leiding van de interne controleur — A.F.T.) kan worden gegeven”¹³⁾.

Wij zien dus *momenteel* nog tweeërlei opvattingen, n.l.

- a. de voor-oorlogse, dus die, welke inschakeling van de interne contrôle alleen aanvaardt ingeval de publicaccountant over omspannende totalen-contrôles beschikt, resp. ingeval de aard van de onderneming resp. van de vermogensmutaties met zich brengt, dat meerdere zekerheid gevende bescheiden ontbreken (contrôle van dienstverleningsbedrijven, afvalcontrôles e.d.). Alleen ingeval van de aanwezigheid van een volledig bevoegd interne accountant wordt meer op de interne contrôle gesteund, en
- b. die, welke — onder voorwaarde van „perfecte” organisatie — verdedigt, dat de accountant meer op de interne contrôle kan steunen dan hierboven onder a) is aangegeven. In de desbetreffende gevallen wordt dan aan de uitkomst van de interne contrôle dezelfde waarde toegekend als die, welke het resultaat zou zijn van de eigen werkzaamheden¹⁴⁾.

De voorstanders van de opvatting sub a) menen, dat een verder steunen op de interne contrôle in strijd is met de Vertrouwenstheorie en derhalve het verkrijgen van een deugdelijke grondslag voor de verklaring onmogelijk maakt.

Is deze mening nog wel te handhaven?

In het eind van de vorige en het begin van deze eeuw waren de beroepsopvattingen en -inzichten van de accountants empirisch ontwikkeld en vaak nog geïmproviseerd. De nieuwe ideeën omtrent de interne organisatie van de ondernemingen stonden nog in de kinderschoenen. Van een diepgaande analyse van het bedrijfsgebeuren was praktisch nog

10) M.A.B. April 1947.

11) M.A.B. Mei 1951 blz. 205/206.

12) „De Accountant” 57e Jaargang blz. 376.

13) M.A.B. April 1947 blz. 132 t.a.p.

14) Redactie ontleend aan de lectorale rede van A. A. de Jong, blz. 24.

geen sprake. In die tijd introduceerden Mr Dr Sternheim, Prof. Dr Limperg e.a. hun gedachten en trachten een halt toe te roepen aan de onsystematische en onvolkomen controles van de accountants. Hun consequente, van hoge beroepsopvattingen getuigende principes zijn van zeer grote betekenis geweest voor de zuivering van de toenmalige beroepsopvattingen. Zij zijn dan ook van onschatbare waarde geweest voor de ontwikkeling van ons beroep tot het hoge niveau, waarop het thans wordt uitgeoefend.

Als reactie op de hap-hazardmethoden van die tijd werd bij de uitvoering van de nieuwe theorieën in de practijk het accent vooral gelegd op de noodzakelijke volledigheid van de eigen actie, op het zelfstandig vaststellen van de cijfers teneinde het gewekte vertrouwen te kunnen bevredigen.

Inmiddels is zeer veel verbeterd, zowel t.a.v. de beroepsopvattingen als van de interne organisatie en administratieve techniek in de ondernemingen. Een belangrijke plaats is toegekend aan de verzorging van de interne controle. Het budgetsysteem is zodanig ontwikkeld, dat het gehele gebeuren in de onderneming administratief kan worden „doorgelicht”. De interne bedrijfsstatistiek is een belangrijke steun en voorlichting geworden. Meer nog dan Prof. Dr A. Mey op de Accountantsdag 1936 kon verklaren heeft de directie van een onderneming bij de huidige interne organisatie reeds op aanwijzing van het eigen personeel zekerheid omtrent de juistheid van de jaarrekening.

Wat moet de accountant nu nog doen om zelf ook zekerheid te verkrijgen? Zonder meer afgaan op de cijfers van de onderneming is uiteraard niet mogelijk. Zijn functie zou dan zinloos zijn.

De andere uiterste oplossing is, dat hij controleert volgens het minimum programma, dat door Prof. Dr A. Mey in 1936 op de Accountantsdag is omschreven. (Inschakeling van de interne controle daar waar het geheel door middel van totalen-controles of verbandcontroles wordt omvat, is geen punt van discussie meer). Van de werkzaamheden, die voor uitvoering van het minimum-programma nodig zijn mag niets worden weggelaten zonder de gronden te verzwakken, waarop de af te leggen verklaring moet steunen. Door deze concessies aan practijk of tactiek zou men tegen het opgewekte vertrouwen zondigen (aldus Prof. Mey in 1936).

Wanneer men nu bv. bij een „perfect” georganiseerde onderneming de detailcontrole van de inkooptransacties achterwege laat en te dien aanzien volstaat met de beoordeling van de prijsverschillenrekening, in de geest derhalve als door De Jong in zijn lectorale rede aangegeven ¹⁵⁾, wordt de grond voor de af te leggen accountantsverklaring dan inderdaad verzwakt? *N.o.m. zou dit alleen het geval kunnen zijn, wanneer er reëel gevaar bestaat, dat — ondanks de „perfecte” organisatie — door de leiding invloed kan worden uitgeoefend op de juistheid van de betreffende verslaglegging.* De accountant weet n.l. door zijn bestuderen van de interne organisatie van de onderneming, dat deze — zonder beïnvloeding — tot een juiste verslaglegging moet leiden. Hij baseert die wetenschap op zijn kennis van de administratieve organisatie.

Bestaat dit gevaar niet, dan moet de accountant n.o.m. voor het betreffende onderdeel steunen op de interne organisatie. In het bovengestelde geval zou hij derhalve de inkoopcijfers van de onderneming zon-

¹⁵⁾ Enige beschouwingen over de omvang en de techniek van de accountantscontrole, blz. 25.

der detailcontrole mogen aanvaarden. Het minimum-programma behoeft derhalve niet *het* minimum te zijn.

Getracht zal worden om dit voorbeeld in meer algemene stellingen weer te geven. Deze kunnen dan beter het uitgangspunt zijn van de discussie, welke naar wij hopen, naar aanleiding hiervan zal volgen.

1. De hoeveelheid controle-arbeid, door de accountant te verrichten, hangt af van de wijze waarop de administratie en de overige delen van de huishouding zijn georganiseerd, alsmede van eventuele bijzondere omstandigheden ter plaatse.
2. Hiertoe zal de accountant in eerste instantie een zeer nauwkeurig onderzoek moeten instellen naar deze organisatie, voorzover voor zijn opdracht van betekenis. Dit onderzoek bestaat niet alleen uit een eenmalige studie vooraf, doch tevens uit een regelmatig toetsen van de organisatie (incl. de interne controle).
3. Op grond van zijn algemene kennis van de leer van de administratieve organisatie en tevens op grond van de bijzondere omstandigheden ter plaatse moet de accountant op objectieve wijze bepalen, welk vertrouwen hij mag stellen in de uit de organisatie voortvloeiende verslaglegging — voor elk onderdeel afzonderlijk. Hij zal hierbij in het bijzonder moeten letten op de mogelijkheid van beïnvloeding door leidende functionarissen.
4. Op basis van dit gewekt vertrouwen zal hij moeten vaststellen, welke werkzaamheden — behalve het noodzakelijke toetsen van de interne organisatie (incl. de arbeid van de interne controle) en de cijferbeoordeling — nog noodzakelijk kunnen zijn. Deze werkzaamheden kunnen minder omvatten dan het in 1936 genoemde minimum programma.

Ter toelichting resp. als kanttekening merken wij nog het volgende op.

- a. Het verlaten van de vertrouwde gedachte, dat te allen tijde de minimum controlewerkzaamheden nodig zijn, bergt ongetwijfeld een groot gevaar in zich, n.l. het openen van de poort voor eventuele zwakke broeders, die zullen gaan speculeren op de juistheid van de organisatie zonder hiertoe een verantwoord onderzoek te hebben ingesteld. Door een blijvende goede vakopleiding met exameneisen op hoog niveau alsmede door een streng berechtende tuchtrechtspraak (als stok achter de deur), kan n.o.m. genoemd gevaar onder ogen worden gezien en worden bezworen.
- b. Meer nog dan tot dusver zal de accountant zich verantwoordelijk moeten gevoelen voor de administratieve organisatie van de onderneming. Hij zal moeten bevorderen, dat deze wordt verbeterd, ten einde de voor hem noodzakelijke werkzaamheden tot een minimum te beperken. In de controle-dossiers van de accountant zal een belangrijke plaats moeten zijn ingenomen door critische beschouwingen van de organisatie ter plaatse. Er zal uit moeten blijken welke zwakke punten de organisatie vertoont, welke punten dus voor de controle van bijzonder belang zijn.
- c. In punt 3 is gewezen op de objectiviteit van de accountant bij het bepalen van het vertrouwen, uit de organisatie voortvloeiend. Be-doeld wordt, dat de accountant zich nimmer mag laten leiden door de betrouwbare indruk, welke een functionaris op het oog maakt, wanneer hij niet tevens uit de inrichting van de organisatie tot het vertrouwen kan komen.

Anderzijds leidt de eis van objectiviteit er toe, dat de accountant niet van mening moet zijn, dat iedere functionaris een fraudeur *in cognito* is. Wanneer de organisatie gunstig is mag, *zolang „verdachte” omstandigheden ontbreken*, op de integriteit van het personeel worden gerekend.

- d. Bij waarderingen voor de balans e.d. resp. bij handelingen van het bestuur zelf zal meer beïnvloeding van de leiding mogelijk zijn, dan bij de dagelijkse gang van zaken in de onderneming (b.v. bij de dagelijkse goederenstroom). Zelfstandige actie van de accountant zal zich dus in het algemeen veel meer voordoen bij de controle van de balansposten, resp. bij die rekeningen waar het beheer veel invloed op heeft, dan bij de controle van de dagboeken.
- e. Naast het toetsen van de interne organisatie blijft steeds de cijferbeoordeling tot de taak van de accountant. Zij komt zelfs meer in het middelpunt te staan, hetgeen een grote winst is. Maar al te vaak dreigt de cijferbeoordeling bij de controle van de jaarrekening in het gedrang te komen. Onze controle is te zeer constructief — zelfstandig opbouwend van uit de detailgegevens tot een jaarrekening — en te weinig analytisch. Er wordt wel veel gecheckt, maar vaak te weinig geanalyseerd en statistisch beoordeeld. Dat cijferbeoordeling eerst bij een goede budgetadministratie en bij voldoende interne en externe statistieken volledig tot zijn recht kan komen behoeft geen nadere explicatie. Voor de accountant ligt hier nog een belangrijk werkterrein.
- f. Uit de formuleringen van de punten 3 en 4 volgt, dat de aanwezigheid van een gediplomeerd intern accountant zeer moet worden toegejuicht, doch voor het probleem als zodanig alleen een *gradueel* verschil betekent. De mening van Moret wordt dus gedeeld.

Heeft de accountant zijn werkzaamheden verricht als hier in principe is aangegeven, dan heeft hij o.i. een deugdelijke grondslag verkregen voor zijn accountantsverklaring. De controle (van accountant en van de interne controle tezamen) is volkomen.

Naar onze mening zal de accountant niet verantwoordelijk kunnen worden gesteld voor onjuistheden (c.q. fraudes) die hij bij deze normale uitoefening van zijn taak niet heeft kunnen ontdekken. De kans op onontdekte fraudes achten wij overigens zeer gering. Zeer waarschijnlijk zullen deze ook bij de controle volgens het minimum programma onontdekt blijven. Het is n.o.m. oneconomisch en derhalve maatschappelijk niet verantwoord om voor de mogelijkheid van een niet ontdekte fraude bij een onderneming als een soort averij-grosse voor *alle* ondernemingen een surplus aan controle-arbeid te gaan verrichten. Deze opvatting wordt gegrond op de tweede beperking van de absolute norm van volkomen zekerheid in de Leer van het gewekte vertrouwen, waar Prof. Limperg in 1926 heeft gesteld, „dat het rationele handelen eist, dat het „verkeer van de volkomen zekerheid zoveel prijs geeft, dat het resultaat der controle de kosten loont”. (Het resultaat uiteraard gemeten in verhouding tot de doelstelling van het onderzoek).

N.o.m. verwacht het maatschappelijk verkeer ook niet meer van de accountant. Desondanks achten wij het raadzaam, dat in publicaties van het N.I.v.A. en de V.A.G.A aan het maatschappelijk verkeer van deze opvatting — uiteraard indien deze algemeen zou worden aanvaard — duidelijk mededeling wordt gedaan. Men weet dan waar men zich aan te houden heeft.

Uit de sub 1 genoemde stelling volgt logisch, dat wanneer de organisatie van een onderneming niet „perfect” is de accountant meer zelfstandig zal moeten verrichten. In de praktijk blijkt, dat weliswaar de administratieve organisatie van vele ondernemingen in de laatste decenia aanzienlijk is verbeterd, doch dat er, vooral bij de middelgrote en kleinere huishoudingen nog vaak veel te wensen overblijft. De accountant moet in belangrijke mate mede helpen hierin zo snel mogelijk en zo goed mogelijk verbetering te brengen.

Ondertussen betekent deze leemte, dat er bij deze huishoudingen nog niet veel van komt, op de interne organisatie te steunen, zodat het hierboven gestelde voor diverse controles nog „reine theorie” zal blijven.

Dit tast o.i. de waarde van de theorie niet aan. Zij zal een aansporing moeten zijn om zo veel mogelijk verbeteringen aan te brengen in de betreffende organisaties. *Wij zien dus ook hier weer, dat in het werk van de controlerende accountant steeds meer moet worden betrokken het bestuderen (incl. toetsen) resp. het verbeteren van de interne organisatie.*

Na het gereedkomen van dit artikel kwam ons het artikel van de heer Sibille in het M.A.B. van Juli 1951 onder ogen. Collega Sibille heeft het vraagstuk geheel van de praktische, controle-technische kant gezien en uitgewerkt. T.a.v. de hoofdzaken blijkt onze mening in principe niet veel van die van deze schrijver af te wijken.