

## MODERN?

door *H. R. Reder*

In de laatste jaren zijn telkens weer in het M.A.B. artikelen verschenen, waarin meningen worden geuit over de grondslagen der accountantscontrôle en waarin twijfel wordt geopperd ten aanzien van de vraag, of de bestaande opvattingen daaromtrent nog wel houdbaar zijn; ik mag in dit verband noemen het artikel van A.F. Tempelaar in het nummer van September 1951, de beschouwingen van G. Diephuis in het nummer van Januari 1953 en het artikel van J. C. Wisse in het nummer van November 1953. Er zijn er nog meer, doch voor de meningsuiting, welke ik hieronder ten beste wil geven, mag ik ze buiten beschouwing laten.

De in bovenbedoelde artikelen gevolgde gedachtengang en de tendens, welke daarin tot uitdrukking komt, vervullen mij met zorg. Niet omdat ik het in de schrijvers zou misprijzen, dat zij van naar hun oordeel nieuwe opvattingen, afwijkende van het bestaande, blijken te geven; integendeel, ik heb mij altijd op het standpunt gesteld, dat evolutie in de denkbeelden omtrent de theorie der accountantscontrôle nuttig en onvermijdelijk is en ik juich het toe, dat het M.A.B. de spreektrampet is van hen, die menen nieuwe gedachten te moeten lanceren. Maar mijn bezwaar gaat tegen de onvoldragen uitingen en tegen de mijns inziens gevaarlijk oppervlakkige vorm, waarin de bezwaren tegen het bestaande naar voren worden gebracht. Artikelen van deze strekking en in deze vorm brengen in hoge mate onrust, vooral onder de jongeren en de studerende, die niet meer weten, waaraan zij toe zijn.

Het artikel van Wisse in het November-nummer van dit jaar verdient in dit opzicht naar mijn inzicht in het bijzonder de aandacht, omdat de bezwaren tegen de tot nu vrij algemeen aanvaarde grondslagen van de accountantscontrôle daarin naar voren zijn gebracht in een vorm, die tot ernstig misverstand aanleiding kan geven bij degenen, die niet, zoals ik, de ontwikkeling in Nederland van het accountantsberoep reeds gedurende tientallen jaren hebben kunnen volgen. Schrijver doet het voorkomen, alsof de door hem geuite denkbeelden en de denkbeelden van de schrijvers, naar wie hij verwijst (Tempelaar en Diephuis), baanbrekend zouden zijn, niet zozeer gezien in het technische vlak alleen, doch vooral ook als een „gewijzigde conceptie van de contrôle-leer“; hij hanteert zelfs de begrippen „klassiek“ en „modern“, waarbij dan onder het begrip „klassiek“ worden gerangschikt de opvattingen omtrent de contrôle, zoals zij in Nederland geleidelijk zijn gegroeid, en onder het begrip „modern“ de denkbeelden, die hij in zijn artikel heeft ontwikkeld.

Het moet mij van het hart, dat de door hem geponeerde tegenstelling komisch aandoet voor vakgenoten, die de strijd in de eerste decennia van deze eeuw hebben medegemaakt en die zich deze herinneren in de grote betekenis er van voor de ontwikkeling van ons beroep.

Toen ik, nu bijna een halve eeuw geleden, er aan begon te denken om mijn toekomst te zoeken in de accountancy, was er een felle strijd gaande onder aanvoering van de toen nog heel jonge Th. Limpert Jr., die zijn voor mij onvergetelijke actie voerde onder het motto „Houdt hoog ons beroep“. Er bestond toen een duidelijk zichtbare controverse, welke bij mijn keuze van de Vereniging, waarbij ik mij zou moeten aansluiten, bijzondere betekenis had. Niet lang geleden was toen nl. de N.A.V. opgericht door enkele jongere leden van het N.I.v.A., waaruit zij is voort-

gesproken. Ik koos de N.A.V., omdat ik bewondering had voor het kleine groepje, dat zijn eigen weg zocht tegen de wensen en opvattingen van de grote broeders in. Het is van algemene bekendheid, dat dit kleine groepje baanbrekend werk heeft verricht in de ware betekenis van het woord en dat dit werk erkenning heeft gevonden; na verloop van relatief luttele jaren bleek een hereniging mogelijk met het N.I.v.A., waarvan de leden in toenemende mate de juistheid van het streven der N.A.V. hadden erkend.

Het zou voor de heer Wisse zeer leerzaam kunnen zijn kennis te nemen van de betekenis der tegenstelling in de beroepsopvattingen, waarover toen de strijd liep. Hij zal daarbij o.a. ongetwijfeld tot de slotsom moeten komen, dat zijn onderscheiding tussen „klassiek” en „modern” in vrijwel dezelfde vorm en met een merkwaardige karakterovereenstemming reeds toen toepassing had kunnen vinden; wat Wisse nu modern noemt, komt angstwekkend dicht bij de klassieke opvattingen van toen.

Toen werd gestreden tegen het beperken van de externe accountantscontrôle tot „het verzamelen en à jour houden van kennis omtrent de structuur der interne organisatie en tot het controleren van de juiste werking der interne contrôle” (Wisse: blz. 448).

De betekenis van de cijferbeoordeling en van steekproeven (die natuurlijk, evenals nu, werden erkend als op zichzelf nuttige, krachtige controlemiddelen van de externe accountant) als grondslag voor het dragen van de verantwoordelijkheid werd daarbij sterk overschat, zij het dan door de klassieken en niet door de modernen. Ook toen werden argumenten van negatieve aard (maar alweer door de klassieken) gebezigd om aan te tonen, dat de externe contrôle, zoals deze door de „moderneren” werd gepropageerd, in verschillende opzichten moest falen en dat „dus” het vele werk, dat als noodzakelijk werd gekenschetst, achterwege behoorde te worden gelaten.

Het is jammer, dat in de hierboven aangehaalde artikelen van Wisse e.a. de discussie in hoofdzaak plaats vindt rondom de detailcontrôle van de inkoopfacturen, omdat daardoor een illustratie ontstaat, die eenzijdig en in het gestelde verband moeilijk hanteerbaar is. Natuurlijk ligt, vooral bij Wisse, de kern van het te berde gebrachte probleem veel dieper. Zijn bezwaren gaan kennelijk niet alleen tegen de detailcontrôle van de inkoopfacturen, maar logischerwijze tegen de detailcontrôle als algemeen verschijnsel, ook derhalve tegen de kas-contrôle, vooral wat de uitgavenzijde betreft, tegen de gedetailleerde voorraadcontrôle door de externe accountant en tegen alle andere maatregelen van detailcontrôle, welke niet passen in zijn nieuwe conceptie van de contrôle-leer; de door hem sub A t/m E gegeven opsomming op blz. 448/449 van de vorige jaargang laten te dien aanzien naar mijn oordeel niet de minste twijfel.

Het tragische is, dat hij, althans gedeeltelijk, de beroepsgenoten in de Angelsaksische landen in zijn opvattingen mee heeft. Maar ik wil toch trachten aan te tonen, dat men met een dergelijke uitspraak uitermate voorzichtig moet zijn.

Het zij mij vergund, een voorbeeld te noemen uit de oude tijden, waarop ik hierboven doelde.

Hoe hebben wij, voorstanders van het betrekken der opneming van de goederenvorraden in het controleplan der externe accountants, toen te lijden gehad van de smaad der „klassieken”, die niet moe werden, de ondeskundigheid van de accountant ten aanzien van de aard der op te nemen voorraden en de onvermijdelijke onvolledigheden in het opne-

mingswerk als argumenten te bezigen vóór de veroordeling van deze be-  
moezucht! En hoe is het nu? Er bestaat in ons land zeker geen groot ver-  
schil van mening meer omtrent de noodzakelijkheid om de inventarisatie  
van de goederenvoorraden in het contróleplan van de externe accountants  
te betrekken; er moge dan in de praktijk nog verschil in uitvoering van het  
aanvaarde beginsel bestaan, en zelfs inbreuk te constateren zijn op dit  
beginsel, bestrijding van betekenis vindt het op zich zelf stellig in ons  
land niet meer. Sterker nog, zelfs de Amerikanen en, zij het in mindere  
mate, ook de Engelsen, die er toen niet over zouden hebben gedacht om  
de opvatting der Nederlandse „moderneren” te delen, hebben leren inzien,  
dat in dit opzicht verwaarlozing door de externe accountant en in de  
geest van Wisse steunen op de interne contróle tot zeer ongewenste  
gevolgen leidt; zij hebben hun standpunt, grotendeels gedreven ook door  
de publieke opinie, grondig herzien.

Toegegeven moet worden, dat zulks, wat de Amerikanen en Engelsen  
betreft, thans zeker nog niet het geval is ten aanzien van het probleem  
der zelfstandige actie van de public accountant, meer in het algemeen  
gezien; nog veel meer dan bij ons wordt de grondslag voor de externe  
contróle gezocht in de interne organisatie en de interne contróle in de  
door Wisse bedoelde zin. Maar ook in dit opzicht kan men stellig niet  
beweren, dat er geen geleidelijke wijziging in de opvattingen te consta-  
teren zou zijn. Persoonlijk heb ik zelfs nog altijd de overtuiging, dat de  
ontwikkeling, ook in deze beide toonaangevende landen op het gebied  
der accountancy, veeleer gaat in de richting van de „klassieken” volgens  
Wisse, dan van een star vasthouden aan de alleen-zaligmakende grond-  
slag, welke door Wisse weer op het bij ons lang verlaten voetstuk is  
geplaatst.

Nu weet ik wel, wat men mij zal tegenwerpen: „Gij verliest uit het oog,  
dat er sedert de tijd, waarover gij nu spreekt, veel is veranderd; de interne  
organisatie is dermate verbeterd en de interne contrólemiddelen zijn zo-  
danig vervolmaakt, dat wat toen gold, nu met andere ogen moet worden  
bekeken”. Ik ontken geenszins, dat in dit argument een kern van juistheid  
zou liggen, indien de nu overheersende opvatting in Nederland zou zijn  
gevormd met veronachtzaming van de steeds voortschrijdende perfectione-  
ring van de organisatie der bedrijven. Maar dit is niet zo!

In mijn lange loopbaan als public accountant heb ik altijd met vreugde  
ervaren, dat het streven naar een perfecte, interne bedrijfsorganisatie  
opmerkelijke resultaten heeft gehad. De steeds meer verbazingwekkende  
uitvindingen van kantoormachines, de ontwikkeling op het gebied van de  
budget-contróle en vele andere factoren hebben er toe geleid, dat ook in  
aard en omvang der accountants-contróle wijziging kon worden gebracht.  
Maar dit *kan* nooit betekenen, dat de externe controleur zich in beginsel  
zou moeten laten dwingen in een richting, die feitelijk meer en meer zou  
neerkomen op de ondergraving van zijn eigen functie; wat Wisse wil,  
moet onvermijdelijk leiden tot de erkenning, dat de betekenis der externe  
contróle in wezen afneemt, naarmate het „optimale” organisatiebeeld  
wordt benaderd; van de „eigen actie”, of hoe Wisse dit begrip ook wil  
aanduiden, blijft naar mijn oordeel weinig over, indien aan Wisse's  
„modernisme” voet zou worden gegeven.

Nu werpe hij mij, onder verwijzing naar zijn vroeger gemaakte, des-  
betreffende opmerking, niet tegen, dat de verbandscontróle ook zonder  
detailcontróle tot een bruikbaar resultaat kan leiden. In de eerste plaats,  
omdat dit niet juist is; het o.a. door A. Mey in dit opzicht verdedigde

standpunt is, wat het daarin opgesloten beginsel betreft, heus niet zo gek als Wisse e.a. willen doen voorkomen. Maar ook omdat, ware het wèl juist, deze erkenning stellig niet de conclusie kan dragen, waarvan Wisse's A t/m E, voornoemd, de uiting is.

Van het volgens Wisse „met sentimenten geladen begrip eigen actie”, dat voor mij nog altijd niets van zijn aantrekkelijkheid heeft verloren, blijft naar mijn oordeel bedroefd weinig over, indien wij de weg zouden volgen, die hij heeft aangewezen; deze terugkeer naar aloude dwalingen zou ik dan ook in hoge mate betreuren.

Is, zoals vaak nog voorkomt, het „optimale” in de interne organisatie niet bereikt, dan vrees ik het ontstaan van allerlei onsystematisch werk, dat veelal erger is dan de kwaal, die Wisse wil bestrijden.

Trouwens, de operatie „controleren van de goede werking der interne contrôle” is, althans in de betekenis, die de modernen van Wisse daaraan hechten, altijd min of meer een mysterie voor mij geweest; ik meen nog steeds, dat zij òf neerkomt op de toepassing van doeltreffende totalencontrôles, waartegen zelfs Wisse's klassieken geen bezwaar maken, òf leidt tot het werken met steekproeven, waartegen ik *als systeem* ernstige bezwaren heb, en waarover de discussies in elk geval in een geheel ander vlak komen te liggen.

Het is natuurlijk mogelijk, dat ik zijn bedoelingen heb misverstaan; het „Besluit” in § 7 van zijn artikel munt niet uit door duidelijkheid en lijkt mij, integendeel, uiterst vaag. Maar dat zal dan wel blijken; voornog ben ik van mening, dat hij zulks dan aan zichzelf heeft te wijten.

Wij hebben in ons land het grote voorrecht, dat de beroepsontwikkeling heeft geleid tot een voortdurend in betekenis toenemende bestudering van de theoretische grondslagen der accountants-contrôle en van de accountants-functie in het algemeen; aan Universiteiten en Hogescholen, zowel als bij het N.I.v.A., beschikt men thans over een aantal theoretici, die de materie beheersen en leiding geven aan onze toekomstige vakgenoten bij hun studie. Ik meen, dat het op hun weg ligt er toe mede te werken, dat de verwarring, welke men bezig is te stichten, geen bedenkelijke vormen aanneemt.