

Prof. L. A. van Hulsentop RA

De aanpak van de accountantscontrole

Inleiding

Zoals door collega Blokdijk in de inleiding van zijn bijdrage de 'Informatie-gerichte Analytische Controle' voor dit themanummer van het MAB is opgemerkt is de discussie over de grondslagen en de aanpak van de accountantscontrole nog steeds niet tot een einde gekomen. De discussie hierover is, zoals hij terecht stelt, weer hernieuwd opgeleaid naar aanleiding van de syllabus 'Analytische Controle' die ik in 1979 heb geschreven ten behoeve van de cursus ANACONDA van de Vera.

Het zijn met name Wilschut in 'De Accountant' en Blokdijk in het 'Orgaan van de Vereniging van Accountancy Studenten' die nogal scherpe kritiek hebben geuit tegen de door mij naar voren gebrachte zienswijze. In zijn artikel in het VAS-nummer van augustus 1984 merkt Blokdijk op dat het op de literatuurlijst plaatsen van de syllabus, voordat dit stuk aan de openbare kritiek van vakgenoten is blootgesteld, gezien de invloed die het heeft gekregen, te betreuren is.

De belangrijkste punten die ik in de syllabus tot uitdrukking heb gebracht zijn:

- Mijn voorkeur voor de analytische controle-aanpak. Een aanpak die zowel steunt op een diepgaande cijferbeoordeling als op controlehandelingen die gericht zijn op opzet en werking van de organisatie.
- Mijn opvatting dat de aanpak van de accountantscontrole onder alle omstandigheden in principe dezelfde, en dus analytisch, zal moeten zijn.

In dit verband dient eveneens te worden gememoreerd dat de subcommissie 'Controle en Automatisering' van de commissie 'Controlevraagstukken' bij de voorbereiding van NIVRA geschrift nr. 13 'Automatisering en controle' reeds in de eerste fase van haar werkzaamheden werd geconfronteerd met de vraag van welke controlebenadering zou moeten worden uitgegaan. De meningsvorming hierover heeft de sub-commissie indertijd voor grote problemen gesteld en heeft de rapportering aanzienlijk vertraagd. Na aanvankelijk grote tegenstellingen was het verheugend dat na diepgaande gedachtenwisselingen hierover een gemeenschappelijke opvatting kon worden bereikt. Deze gedachtenwisselingen hebben grote invloed gehad op de door mij geschreven syllabus 'Analytische Controle'.

Karakteristiek en uitvoering van de Analytische Controle

Aangezien niet alle lezers van het MAB kennis hebben kunnen nemen van de syllabus en van mijn bijdrage in het VAS-nummer augustus 1984 zal, voor het verkrijgen van een goed inzicht in de betekenis en werkwijze van de analytische controle, hierna beknopt worden beschreven op welke wijze deze controle wordt uitgevoerd. Aan een zekere mate van herhaling van hetgeen in eerdere publikaties hierover is opgemerkt valt helaas niet te ontkomen. Voor een meer gedetailleerde behandeling van deze controle-aanpak wordt naar genoemde syllabus verwezen.

De term 'Analytische Controle' geeft aan dat de controle op analytische wijze plaatsvindt, dat wil zeggen dat de controle door analyse van de ter beschikking staande informatie top-down geschiedt; in tegenstelling tot de synthetische controle-aanpak. Het uitgangspunt van deze controlebenadering wijkt op dit punt niet af van het door Blokdijk gestelde met betrekking tot de door hem verdedigde informatiegerichte analytische controle.

Teneinde aan de gepresenteerde cijfers betekenis te kunnen toekennen zal de organisatie die de informatie oplevert zodanig moeten zijn dat deze tot betrouwbare uitkomsten leidt. Dit houdt in dat de accountant zich een oordeel zal moeten vormen over de opzet en de werking van de organisatie en met name over de interne controle. De analytische controle berust derhalve voornamelijk op twee pijlers, te weten cijferbeoordeling en op de organisatie gerichte controlehandelingen. Nadat de accountant de werkzaamheden die hier betrekking op hebben heeft uitgevoerd zal hij op grond van de resultaten hiervan moeten vaststellen of, waar en in welke mate verder onderzoek nodig is.

Bij de hierna volgende beknopte beschrijving van de diverse onderdelen van het controleplan zal tevens aandacht worden besteed aan kritiek van collega's.

De volgorde van behandeling zal om praktische redenen niet geheel kunnen aansluiten aan de volgorde waarin de controle in feite wordt uitgevoerd.

Beoordeling van de opzet van de organisatie

Nadat de accountant zich, zoals gebruikelijk, op de hoogte heeft gesteld van de karakteristiek van de te controleren huishouding zal hij vooraf voor iedere controlesector (inkoop, productie, verkoop etc.) duidelijk moeten aangeven wat hij bij de controle wenst vast te stellen om zich een oordeel te kunnen vormen over de getrouwheid van de verantwoording. Het vooraf bepalen van de doelstelling per sector is van beslissende betekenis voor de wijze waarop de accountant de interne controle beoordeelt en voor de wijze waarop het controleplan verder wordt opgesteld. Bij de beoordeling zal hij immers moeten vaststellen welke controlemaatregelen intern reeds zijn getroffen en welk gebruik hiervan kan worden gemaakt voor de realisering van zijn eigen doelstelling. Alleen op deze wijze kan de organisatiebeoordeling selectief, gericht en op doelmatige wijze plaatsvinden.

Bij de beoordeling van de organisatie zal de accountant zich specifiek

richten op de administratieve organisatie en met name op de interne controlemaatregelen voor zover deze voor hem van belang zijn. Het zal duidelijk zijn dat ook de relaties tussen de verschillende controlesectoren in het onderzoek moeten worden betrokken. In het kader van deze beoordeling zullen uiteraard lijncontroles worden uitgevoerd (cradle to grave tests) om vast te stellen of de interne controlemaatregelen die in de documentatie zijn beschreven dan wel door de accountant zijn vastgelegd op grond van interviews ook feitelijk binnen de organisatie worden gehanteerd. De informele organisatie is voor de accountant belangrijker dan de formele. De uitkomst van het onderzoek zal zo beknopt mogelijk in onder meer flow charts worden vastgelegd.

Bij de beoordeling van de organisatie zal bij deze controle-aanpak vanzelfsprekend moeten worden nagegaan welke informatie binnen de huishouding wordt verstrekt en welke betekenis deze voor de accountant zal kunnen hebben in het kader van het door hem te ontwerpen controleplan. Relevante cijferopstellingen zullen in de organisatiebeschrijving worden opgenomen. Vervolgens zullen voor het verkrijgen van een goed inzicht de interne controlemaatregelen beknopt en systematisch worden gerubriceerd op bijvoorbeeld een 'Evaluatieformulier interne controle'. Mogelijk kan hierbij gebruik worden gemaakt van een formulier waarop per sector of per mutatiesoort verticaal de verschillende interne controlemaatregelen worden vermeld en horizontaal de interne controle-aspecten die hiermee worden afgedekt zoals geoorloofdheid, volledigheid en juistheid. Aan de hand van een dergelijke vastlegging, die vooral van groot nut kan zijn bij meer complexe geautomatiseerde gegevensverwerkingssystemen, zal de accountant moeten bepalen welke aspecten intern wel en welke niet voldoende worden afgedekt en van welke interne controlemaatregelen hij gebruik zal maken.

Door Blokdijs wordt in de VAS-publicatie als kritiek op de analytische controle naar voren gebracht dat 'de gehele organisatiebeoordeling' zoals deze in dit kader wordt uitgevoerd 'wel zeer synthetisch is: het proces wordt in detail op de voet gevolgd'. Hij verwijst in dit verband ook naar de Amerikaanse controlebenadering (SAS 43) waarin staat dat de accountant de organisatie slechts behoeft te onderzoeken voor zover hij erop denkt te steunen. Dat is volgens hem veel meer analytisch. Uit zijn opmerkingen kan worden afgeleid dat de analytische controle tot nadelige consequentie heeft dat de organisatiebeoordeling te ongericht zal plaatsvinden zodat mogelijk aandacht wordt besteed aan interne controles die in het kader van de jaarrekeningcontrole niet relevant zijn dan wel dat deze controles voor de accountant van weinig nut zouden zijn, omdat het efficiënter en effectiever is ter realisering van zijn doelstelling andere controlemiddelen te hanteren.

Deze kritiek snijdt mijns inziens geen hout omdat de organisatiebeoordeling zoals hiervoor geschetst, op zeer selectieve wijze vanuit de doelstelling plaatsvindt. 'Selectief' houdt in dat geen aandacht wordt besteed aan interne controles die voor de accountant geen betekenis hebben voor de

controle van de jaarrekening. Ook bij de door mij voorgestelde aanpak zal voor andere controlemiddelen worden gekozen indien zou blijken dat hiermede de doelstelling efficiënter kan worden gerealiseerd. Principieel bij mijn benadering is echter wel dat, om die keuze 'überhaupt' te kunnen maken, eerst moet worden onderzocht welke betekenis aan de relevante interne controles voor dat doel kan worden toegekend.

Oordeel over de werking van de organisatie

Op grond van de resultaten van de beoordeling van de opzet van de interne controle zal, zoals hiervoor reeds aangegeven, de accountant kunnen vaststellen of en in welke mate hij van de intern uitgevoerde controles gebruik zal maken.

Nadat deze keuze is gemaakt zal de accountant moeten vaststellen dat de interne controles, die op het evaluatieformulier zijn opgenomen en waarvan hij gebruik wenst te maken, gedurende de controleperiode nog deel uitmaakten van de organisatie en op aanvaardbare wijze hebben gefunctioneerd.

Onderscheid dient hierbij te worden gemaakt tussen:

1. Organisatorische voorzieningen met een algemeen controlekarakter zoals functiescheidingen en algemene procedures die betrekking hebben op meerdere sectoren (general controls).
2. Voorschriften en procedures die zich richten op individuele transacties, mutaties of totalen ervan, saldi en vaste gegevens (application controls).

Een oordeel over de handhaving en werking van de onder 1 genoemde controlemaatregelen kan veelal alleen worden verkregen bij de uitvoering van andere door de accountant uit te voeren controlehandelingen. Voor het verkrijgen van een oordeel over de 2e categorie interne controles staat de accountant zoals bekend een groot aantal technieken ter beschikking zoals het uitvoeren van proceduretests, vaststellen dat voor de afstemming gehanteerde gegevens zijn vastgelegd, kennis nemen van door de computer verstrekte signaallijsten, kennis nemen van controleverslagen zoals van voorraadopnemingen etc.

Opgemerkt dient te worden dat de accountant alleen dan van uitgevoerde interne controles gebruik kan en mag maken indien het voor hem waarneembaar is dat deze zijn uitgevoerd; er moet voldoende 'evidence' zijn. De wijze waarop deze controlehandelingen technisch door de accountant in dit kader dienen te worden verricht, wordt hier niet nader uitgewerkt.

Door Blokdijs wordt gesteld dat het verkrijgen van een oordeel omtrent de werking van de interne controle dikwijls een groot probleem vormt, omdat de uitvoering veelal alleen door directe waarnemingen kan worden vastgesteld en zo dit praktisch mogelijk is de aanwezigheid van een waarnemer het gedrag van de waargenomene pleegt te beïnvloeden.

Daarmede vervalt volgens hem de directe waarneming als middel tot het vaststellen van de voortdurende goede werking van de organisatie. Als geen

andere middelen ter vaststelling hiervan voorhanden zijn dan vervalt volgens hem ook de deugdelijke grondslag voor deze controlebenadering. Hoewel de accountant in een aantal gevallen inderdaad niet in staat is om vast te stellen dat de voorgeschreven interne controlehandelingen goed zijn uitgevoerd zijn er echter ook vele gevallen te noemen waarbij dit wel mogelijk is. Als voorbeelden worden genoemd:

- Interne controle-afstemmingen waarbij gebruik wordt gemaakt van gegevens (mutaties of totalen ervan) die door functioneel van elkaar gescheiden personen worden vastgelegd (bijvoorbeeld standenregister).
- Toetsingen die door de computer worden uitgevoerd (geprogrammeerde controles) en waarbij afwijkingen worden gesignaleerd en afgedrukt. Indien de algemene automatiseringsorganisatie aan redelijke eisen voldoet kan op basis hiervan worden vastgesteld dat de interne controles op een goede wijze hebben gefunctioneerd.

In dit verband dient ook te worden opgemerkt dat de op de organisatie gerichte controlehandelingen niet te geïsoleerd moeten worden beschouwd maar in samenhang moeten worden gezien met andere door de accountant gehanteerde controlemiddelen. Geen enkele geïsoleerde controlehandeling verschaft de accountant immers voldoende zekerheid.

Cijferbeoordeling

De accountant heeft bij de beoordeling van de opzet van de organisatie kennis genomen van de informatieverstrekking binnen de huishouding en zich een oordeel gevormd over de betekenis die deze kan hebben voor zijn controle. Hij zal zich hierbij niet kunnen beperken tot de onder de verantwoordelijkheid van de afdeling administratie vervaardigde financiële overzichten maar hierbij ook de niet-financiële informatie moeten betrekken, die specifiek ten behoeve van het management wordt verstrekt. De automatisering heeft er in belangrijke mate toe bijgedragen dat de informatieverstrekking op dit punt sterk kon worden verbeterd zodat de accountant vandaag de dag veelal meer en kwalitatief betere en gerichtere management-informatie ter beschikking staat dan voorheen. Hij zal de beoordeling allereerst richten op de periodieke resultaten- en vermogensoverzichten en de daarmee verbonden analyses en toelichtingen van de administratie. Uiteraard zal de accountant de bij de toetsing gehanteerde normen, zoals budgetten etc., hebben beoordeeld.

Verder zal hij zijn cijferbeoordeling mede op grond van hetgeen hij aan de hand van deze periodieke overzichten heeft geconstateerd moeten uitstrekken tot meer gedetailleerd en/of anders gerubriceerd cijfermateriaal en tot de voor hem van belang zijnde overige management-informatie (top down benadering).

Vrijwel altijd zal hij moeten afdalen tot transactieniveau en kennis moeten nemen van de daarop betrekking hebbende documenten.

Zowel Blokdijk als Wilschut zijn van mening dat ten onrechte wordt gesteld dat de analytische controle op twee pijlers rust. Naar hun opvatting is de cijferbeoordeling geen zelfstandige pijler. 'De analyse en beoordeling van

cijfers, welke de accountant moet controleren, kunnen niet bij uitstek richtinggevend zijn voor de nadere verrichtingen van de accountant ten behoeve van dezelfde cijfers' aldus stelt Wilschut in 'De Accountant' van juni/juli/augustus 1983.

De mogelijkheid tot cijferbeoordeling veronderstelt dus een goede interne controle. Hij komt dan ook tot de conclusie dat de analytische controle maar op één pijler rust namelijk de op de organisatie gerichte controlehandelingen. Dit betekent, zo meent hij, dat men daardoor weer terug is bij de moderneren van het eerste uur.

Blokdijk stelt zich in zijn publikatie in het VAS-blad achter Wilschut als hij schrijft 'naar mijn mening betekent dit dat de twee pijlers van de analytische controle op elkaar staan'.

Ik meen dat deze kritiek van de collega's in essentie niet is gericht op de merites van de door mij voorgestane controle-aanpak. In feite wordt afgedaald naar een discussie over de vraag wanneer een controlemiddel als zelfstandig kan worden aangemerkt en wanneer niet. Discussies hieromtrent vind ik weinig zinvol en weinig boeiend. Geen enkel controlemiddel staat zelfstandig; de betekenis ervan moet worden ontleend aan de samenhang met andere controlemiddelen. Alle vakgenoten zullen het er over eens zijn dat cijferbeoordeling een zeer waardevol controlemiddel is. Het bevreemdt mij dat Blokdijk op dit punt Wilschut bijvalt omdat hij bij de informatiegerichte analytische controle aan cijferbeoordeling dezelfde of wellicht nog meer betekenis toekent dan door mij wordt bepleit. Met mijn beeldspraak van 'de twee pijlers' heb ik niet meer, en ook niet minder, willen aangeven dan dat de analytische controle-aanpak kortweg kan worden gekarakteriseerd als een aanpak waarbij de cijferbeoordeling en de op de organisatie gerichte controlehandelingen, in onderlinge samenhang bezien, centraal staan.

Overige uit te voeren controlehandelingen

De accountant zal nu de vraag moeten beantwoorden of, en zo ja, welke controlehandelingen hij voorts nog zal moeten verrichten om tot een gefundeerd oordeel over de jaarrekening te komen.

In z'n algemeenheid kan worden gesteld dat de accountant op basis van de tot nu toe verrichte controlehandelingen vrijwel nooit tot een afdoend oordeel over de verantwoording kan komen en dat hij zijn controle derhalve zal moeten uitbreiden.

Uitbreiding zal moeten plaatsvinden indien:

- De opzet van het systeem van interne controle op bepaalde punten onvoldoende is dan wel dat bepaalde voorgeschreven interne controleprocedures niet of niet op juiste wijze worden nageleefd.
- Het systeem van informatieverstrekking niet aan de daaraan te stellen eisen voldoet dan wel dat bij de cijferbeoordeling vreemde of van de verwachting afwijkende cijfers worden waargenomen en deze door de administratie niet of onvoldoende zijn geanalyseerd en verklaard.
- Er sprake is van belangrijke bijzondere transacties of boekingen van incidentele aard waaromtrent de beslissing een aangelegenheid is van

de hoogste leiding. Aangezien hierbij veelal een zeer beperkt aantal personen van hoog niveau is betrokken, zal aan de interne controle, zo deze hierbij een rol heeft gespeeld, veelal weinig of geen betekenis kunnen worden toegekend. Als voorbeelden kunnen, naast belangrijke en bijzondere transacties, worden genoemd het vormen van of trekken op voorzieningen, de waardering van onderhanden werk van belangrijke langlopende projecten etc.

Als kritiek wordt naar voren gebracht dat bij de analytische controle-aanpak, afgezien van de cijferbeoordeling, in het controleplan een te beperkte plaats wordt ingeruimd voor controlehandelingen die direct op gegevens of informatie zijn gericht. Men vraagt zich dan ook af of deze controle-aanpak wel een voldoende deugdelijke grondslag oplevert voor het geven van een verklaring bij de jaarrekening.

Indien men dit stelt realiseert men zich niet dat de hiervoor beschreven situaties zich in de praktijk altijd, en meestal in combinatie, voordoen. In al die situaties zal dit tot gevolg hebben, dat de controle op doelgerichte wijze zal moeten worden uitgebreid met voornamelijk gegevens-/informatiegerichte controles. In vele gevallen, afhankelijk van de constatering, zal deze uitbreiding niet onaanzienlijk kunnen zijn.

In alle gevallen dezelfde controle-aanpak

In de ANACONDA-syllabus is gesteld dat de analytische controle-aanpak zoals deze hiervoor is beschreven in alle gevallen, onafhankelijk van omvang en kwaliteit van de organisatie, kan worden toegepast. Tegen deze uitspraak wordt door een aantal collega's bezwaar aangetekend. Zij zijn namelijk van oordeel dat deze controle-aanpak alleen toepasbaar is bij de controle van omvangrijke en optimaal georganiseerde huishoudingen. Dit zou er op neerkomen dat de analytische controle-aanpak slechts in een zeer beperkt aantal gevallen kan worden gehanteerd. Ofschoon voorzichtig geformuleerd komt ook Wilschut in zijn eerder genoemde publikatie tot eenzelfde conclusie. Deze opvatting is mijns inziens niet juist.

Opgemerkt dient te worden dat de situaties veelal niet zo zwart-wit zijn als dikwijls wordt voorgesteld. Er zijn huishoudingen van bescheiden omvang waar de interne controle op uitstekende wijze is geregeld terwijl bij grotere en goed georganiseerde huishoudingen dikwijls sectoren voorkomen waar de organisatie zwak is. Ook bij die huishoudingen waar de organisatie in zijn algemeenheid zwak is treft men veelal nog delen van de organisatie aan waarvan de interne controle aan redelijke eisen voldoet en waar de accountant dus gebruik van kan maken. Op al die punten waar de interne controle echter niet aan redelijke eisen voldoet en/of de ter beschikking staande informatie onvoldoende is zal de accountant, zoals eerder is gesteld, zijn werkzaamheden bij de beschreven controle-aanpak moeten uitbreiden.

Bij zeer zwakke organisaties kan dit er zelfs toe leiden dat de gepresenteerde cijfers in hun opbouw moeten worden gecontroleerd. Uiterste consequentie kan zijn dat in die situaties dan dezelfde controlehandelingen moeten worden verricht als bij de synthetische controle-aanpak. De controle-aanpak blijft naar haar aard dan toch analytisch.

Informatiegerichte analytische controle

Ten slotte nog enige opmerkingen over de door Blokdijk geïntroduceerde 'Informatiegerichte analytische controle'.

1. Ofschoon de bijdrage van Blokdijk aan dit MAB-nummer ten doel heeft de betekenis en uitwerking van deze controle-aanpak duidelijk te maken is het mij helaas niet gelukt een goed beeld te krijgen van de wijze waarop deze wordt uitgevoerd. In ruime mate wordt aandacht geschonken aan een aantal onderwerpen zoals getrouwheid, object van onderzoek, axiomatisch voorbehoud, risico-analyse en dergelijke die voor de behandelde controle-aanpak mijns inziens niet onderscheidend zijn.

2. Door Blokdijk wordt het onderscheid tussen vervangbare en onvervangbare interne controle sterk benadrukt. In zijn publikaties (met name die in het VAS-blad) wekt hij de indruk dat de accountant bij zijn controle wel gebruik mag maken van onvervangbare interne controles doch dat het gebruik maken of steunen op vervangbare interne controles afbreuk doet aan de voor de controle deugdelijke grondslag. Mijns inziens wordt dit zinvolle onderscheid door accountants gemaakt met het doel aan te geven dat bij het ontbreken van onvervangbare interne controles het voor de accountant onmogelijk is deze controles achteraf zelf uit te voeren met als mogelijke consequentie dat geen goedkeurende verklaring kan worden gegeven. Dat dit onderscheid ook beslissend zou moeten zijn voor het al of niet gebruik mogen maken van intern uitgevoerde controles ontgaat mij geheel; mijns inziens is dit onderscheid voor de aanpak van de controle tamelijk willekeurig. In dit verband moet worden bedacht dat dit tot consequentie zou hebben dat bij dienstverlenende huishoudingen, waar over het algemeen veel onvervangbare controles worden uitgevoerd, de accountant omdat hij geen andere mogelijkheden heeft, in veel sterkere mate gebruik mag maken van de interne controle dan bij huishoudingen met goederenbeweging waar een relatief groot aantal controles vervangbaar zijn. Dit lijkt mij zeer inconsequent en aanvechtbaar. Het wel of niet gebruik maken van interne controles zou dan uitsluitend worden bepaald op grond van praktische overwegingen en niet van principiële.

3. Zoals de benaming van de door Blokdijk verdedigde controle-aanpak reeds aangeeft staat de cijferbeoordeling hierbij centraal. Hij stelt dan ook terecht dat cijferbeoordeling moet worden verdiept tot vaststelling van feiten, dus tot onderzoek. Hierbij wijkt hij in principe niet af van hetgeen wordt beoogd bij cijferbeoordeling in het kader van de analytische controle. Wel heb ik met verbazing kennis genomen van zijn opmerking: 'Als te verwachten valt, of blijkt, dat met deze combinatie onvoldoende zekerheid wordt verkregen, komt eerst een a-selectie (bij voorkeur statistische) steekproef in aanmerking'. Dit houdt dus in dat uitsluitend op basis van cijferbeoordeling, beoordeling van normen en het steunen op onvervangbare interne controles in bepaalde gevallen een voldoende oordeel zou kunnen worden gevormd. Dit gaat mijns inziens veel verder dan de analytische controle-aanpak die in principe op twee pijlers rust. Als Blokdijk dit meent rust zijn controle in hoofdzaak op één pijler, hetgeen naar mijn oordeel niet verantwoord is.