

KONTROLE BIJ GEAUTOMATISEERDE ADMINISTRATIES

door S. H. Waringa

Om bij voorbaat een door de titel van dit artikel mogelijk opgeroepen misverstand weg te nemen, merk ik op, dat het hierna volgende slechts een bespreking is van een hoofdstuk uit een recent verschenen Engels boek over de accountants--kontrolle in het algemeen. Het bedoelde boek is: V. R. V. Cooper, *Manual of Auditing* (Gee & Co., London, 1966, 75/-).

Van de zijde van de „schrijver” van het boek was reeds mondeling medegedeeld, dat hij meer als „editor” dan als schrijver moest worden aangemerkt, aangezien het boek het in de loop der jaren en onder gezamenlijke bijdragen van alle betrokkenen tot stand gekomen „manual” zou bevatten, zoals dit bij zijn kantoor in de praktijk wordt gebruikt. Inleiding tot en inhoud van het boek bevestigen deze mededeling.

Om een gefundeerd oordeel over het boek als geheel te kunnen geven zou heel wat arbeid moeten worden verricht. In de eerste plaats zou men zich moeten verdiepen in de Engelse kontrolle-opvattingen. In de tweede plaats zou men daarvoor het zeer omvangrijke boek - het telt met de index mee maar liefst 621 pagina's - moeten doorworstelen.

Een oppervlakkige kennisneming toont m.i. wel aan, dat het boek tot de belangrijke bijdragen op vakgebied moet worden gerekend. Het laat zien, zulks zonder theoretische bespiegelingen, hoe Engelse collega's de kontrolle in de praktijk aanpakken, welke instructies (algemene voorschriften) worden gebruikt. De lezer maakt kennis met de realiteit en een gevoel van mogelijke divergentie tussen theorie en praktijk blijft daardoor achterwege. Na de oppervlakkige kennisneming lijkt het boek mij van betekenis voor alle kollega's, die op de een of andere wijze met de Engelse praktijk in aanraking komen.

De aandacht werd in het bijzonder getrokken door de gedeelten van het boek, waarin de aanpak van de accountantskontrolle bij geautomatiseerde administraties wordt behandeld. De notities naar aanleiding daarvan kunnen moeilijk onder het hoofd „boekbespreking” worden gerangschikt. Zij betreffen immers slechts een klein gedeelte van het boek. Vandaar dat de aankondiging een wat andere vorm dan normaal zou worden geacht, heeft gekregen.

Doordat het boek de weergave is van de intern gehuldigde opvattingen en van de gehanteerde instructies, onderscheidt het zich van vele andere literatuur op dit gebied. Het laat niet in het midden of de een of de andere methode wordt geprefereerd, het staat met beide benen op de grond en is erg konkreet. De termen „kan” of „zou kunnen”, die bij tijden wel eens wat irriterend werken, zal men weinig tegenkomen. Ook al om de goede formulering wordt de aandacht op de relevante gedeelten uit het boek gevestigd voor de kandidaten voor het slot-examen, die de kontrolle bij geautomatiseerde administraties tot onderwerp kiezen. In een „manual” zal men geen uitwerking van toepassingsvoorbeelden aantreffen; het boek gaat uitvoerig in op de kontrolemaatregelen ter zake van geautomatiseerde administraties.

In aansluiting op de interne kontrollevragenlijst(en) (I.C.Q.) die betrekking heeft (hebben) op datgene wat vóór en ná de computerbewerkingen plaats vindt, wordt een speciale I.C.Q. gehanteerd voor de kontrolle op de organisatie van het rekencentrum.

Blijkbaar komt in de praktijk van de schrijver geen on-line-real time toepassing voor. Mocht dit al wel het geval zijn, dan is vermoedelijk de houding van het kantoor nog niet zodanig uitgekristalliseerd, dat een vermelding in het „manual” reeds in aanmerking kwam. Dit sluit dan aan op de mededeling in het voorwoord, dat de I.C.Q. voor geautomatiseerde administraties nog in een experimenteel stadium verkeert en gedurende de eerste twee, drie jaren nog wel revisie zal ondergaan. In verband met het eveneens expliciet vermelde feit, dat ook de overige instructies doorlopend zijn en worden onderworpen aan revisies, baart de mededeling over de geautomatiseerde administraties bepaald geen verwondering. De computer is nog maar een nieuwlichter in de administratieve mogelijkheden, al kan men daarbij welhaast al weer onderscheid maken tussen konventionele en meer geavanceerde toepassingen. Het is begrijpelijk, dat Cooper c.s. zich wat verontschuldigen, maar wat zij op dit terrein hebben gepresteerd is de moeite waard en hun publikatie levert m.i. een wezenlijke bijdrage aan de beroepsontwikkeling.

De behandeling van de controle-aanpak bij geautomatiseerde administraties is verdeeld over twee secties van het boek, nl. het hoofdstuk 15 „Auditing Procedures for Computer Applications” en de pagina’s 461/488, die aan de interne controlevragenlijst bij computertoepassingen zijn gewijd.

Hoofdstuk 15 geeft de overwegingen, die aan de I.C.Q. ten grondslag zijn gelegd, al wordt bij de I.C.Q. telkenmale nog wel een korte toelichting gegeven. De overwegingen zijn ondergebracht in 64 korte paragrafen, die kort en duidelijk qua formulering zijn. Enkele punten moge ik daaruit aanhalen, zonder daarmede te willen aangeven dat er iets nieuws wordt gebracht.

De controle op de toepassing van interne controlemaatregelen en de daarbij gehanteerde I.C.Q. vormt een verbindingsstuk tussen datgene wat vóór en ná de computerafdeling plaats vindt en kan niet worden losgemaakt van die voorgaande en volgende fase. Weliswaar bestaat de mogelijkheid dat de accountant de computer kan en mag vergeten, maar dat is in de meeste gevallen niet adequaat. Van toepassing kan dit passeren van de computer slechts zijn indien, óf de computer geen materiële wijzigingen in het systeem van interne controle met zich heeft medegebracht óf indien alle dokumentatie om een transactie van bron tot eindresultaat na te speuren, aanwezig is. Dat deze twee voorwaarden in het algemeen vervuld zouden zijn is niet aan te nemen, omdat, zegt het boek, indien aan de eerste voorwaarde zou worden voldaan, geen volledig gebruik van de mogelijkheden van de computer wordt gemaakt en omdat de tweede voorwaarde slechts wordt vervuld bij individuele toepassingen (bijv. lonen) met gedrukte uitvoer. De mogelijkheden tot controle van bron tot uitvoer zal in de toekomst progressief afnemen. Het is nodig, dat de accountant nauwe relaties onderhoudt met de cliënt ten aanzien van toepassingen en plannen daartoe, teneinde tijdig zijn wensen kenbaar te kunnen maken.

Geen nieuwe punten, zoals ik al vermeldde. Evenmin worden nieuwe punten aangetroffen bij de behandeling van de funktieverdeling in het rekencentrum, waarbij wordt gewezen op de wenselijkheid om bij aanwezigheid van meer operateurs „job rotation” toe te passen. Ook de paragrafen over de dokumentatie, de instructies, de bewaring van bestanden en handhaving van een strakke discipline geven bekende stof.

Bij de bewaring wordt (in sectie II) even gememoreerd, dat voldoende beveiligde programmakopieën dienstbaar zijn te maken aan de controle op het

uitsluitend gebruik van geautoriseerde programma's. Ten aanzien van de zg. „standby” procedures wordt de aandacht gevestigd op de noodzaak na te gaan of de programma's effectief zijn bij het gebruik op een hulpinstallatie en of de interne controlemaatregelen in takt blijven, indien op een vervangend systeem of op een andere installatie wordt overgegaan.

Het is uiteraard interessant eens na te gaan, hoe in dit boek de visie is op het controleren van de programma's. Men mag na lezing, lijkt mij, wel stellen, dat het afchecken van de programma's niet in de controlemaatregelen is opgenomen.

De opmerking in paragraaf 1554 zou enige aanwijzing in de richting van een dergelijke controle kunnen geven, maar ik acht dit niet waarschijnlijk. Immers in die paragraaf worden de proefgevallen (test packs) besproken en daarbij wordt gesteld, dat het vervaardigen van test decks een omvangrijke bezigheid is, die als er andere middelen ter beschikking staan, beter kan worden vermeden.

Er mag worden aangenomen, dat een volledige controle van een programma niet minder „complex, time-consuming and expensive” is en derhalve als alternatief niet in aanmerking komt.

De eigenlijke controle op de goede werking van de programma's wordt dus anders geëffektueerd. Genoemd worden: het gebruik van test decks van de cliënt, van eigen test decks, het bijwonen van de procedure, het laten nabewerken van gedeelten uit een recent verstreken periode (letten op de tijdstippen in verband met het nog ter beschikking staan van het materiaal). Daarnaast wordt gewezen op de volgende mogelijkheden: het controleren van geselecteerde transacties van bron tot uitvoer of omgekeerd van uitvoer naar bron (de bekende audit trail), het laten afdrukken van geselecteerde posten tijdens het proces, mits van te voren overeengekomen en geprogrammeerd, het gebruik van speciaal voor de controle ontwikkelde programma's.

In het boek wordt gesteld, dat het gebruik van de computer ten behoeve van de accountant door de hoge kosten nog wel eens op de achtergrond komt. Er zijn drie motieven voor het gebruik van de computer ten behoeve van de accountant, nl.:

- voor het gebruik van testpacks, om na te gaan of de programma's en controles effectief werken;
- voor het gebruik van speciale programma's om de accountant te assisteren bij de selectie van gegevens voor de verificatie van de jaarrekening;
- voor het afdrukken van gegevens bij het onderzoek naar de samenstelling van bestanden.

Aangezien in het V.K. de accountant de plicht heeft om aandeelhouders mede te delen of hij al dan niet de gevraagde informatie en toelichting heeft ontvangen, wordt in het boek gesteld, dat de computer te zijner beschikking moet staan, omdat dit een vorm is om informatie en toelichting te verkrijgen. Zou de beschikking over de computer niet mogelijk zijn, dan „it might be necessary for him to consider qualifying his audit report in those cases”.

Ik heb er reeds de aandacht op gevestigd, dat het boek niet los te denken is van de Angelsaksische praktijk en dit geldt natuurlijk ook voor het gedeelte over de geautomatiseerde administraties. In Nederland mogen andere normen gelden, het onderzoek naar de interne controlemaatregelen speelt ook hier te lande een belangrijke rol. En op dat gebied geeft het boek van Cooper een belangrijke handreiking. De uitvoerige bespreking van het gedeelte over de geautomatiseerde administraties had de bedoeling de interesse voor tenminste dat deel van het boek op te roepen.