

Controledoelstellingen en beweringen

J. ten Wolde

1 Inleiding

Het proces van accountantscontrole, gericht op het afgeven van een goedkeurende verklaring bij een jaarrekening, is uiterst complex. Deze complexiteit is de laatste decennia sterk toegenomen. Enerzijds als gevolg van het feit dat door toenemende arbeidskosten en een sterk toenemende prijsconcurrentie tussen de accountantskantoren, alle onnodige werkzaamheden dienen te worden vermeden. Anderzijds stelt de toenemende 'produktaansprakelijkheid' de eis dat voldoende zekerheid bestaat dat alle noodzakelijke controlewerkzaamheden zijn verricht. Het is daarom niet verwonderlijk dat op het gebied van structurering van het proces van accountantscontrole veel ontwikkelingen gesignaleerd kunnen worden.¹ Dit artikel schetst enige ontwikkelingen op het gebied van controledoelstellingen (audit objectives) en beweringen (assertions).

2 Positieve en negatieve controle

Het vaststellen dat 'de jaarrekening een getrouw beeld geeft van enz.' is te algemeen geformuleerd c.q. is van een te hoog niveau om tijdens het controleproces voldoende richting te geven aan uitvoerenden. Daarom werd in het verleden 'getrouwheid' nader gedetailleerd in *juistheid* en *toereikendheid*. Dit laatste begrip richtte zich met name op de presentatie van de cijfers en de toelichting. Omdat juistheid hier ruim werd gehanteerd ontstond de detaillering in *juistheid* en *volledigheid*. Het begrip juistheid werd vervolgens dan ook in de accountantswereld verwarrend: bedoelt men nu 'juistheid' of 'juistheid en volledigheid'. Daarom wordt momenteel als tegenpool naast de volledigheid veelal het begrip 'bestaan' gehanteerd (zie deel 3).

Parallel aan de begrippen juistheid en volledigheid ontwikkelden zich de begrippen *positieve* en *negatieve controle*. Deze begrippen worden gehanteerd om de richting van de controle aan te geven. Het doel van de controle, respectievelijk juistheid en volledigheid, bepaalde de richting.

'Positieve controle' richt zich op de beoordeling of datgene dat in de verantwoording werd gepresenteerd overeenkomt met de werkelijkheid; van 'negatieve controle' is sprake indien met betrekking tot de verantwoording wordt vastgesteld dat de werkelijkheid hierin volledig is weergegeven.

In de Angelsaksische beroepsuitoefening heeft men een soortgelijke detaillering aangebracht, echter niet vanuit de richting van de controle geredeneerd doch geredeneerd vanuit de verantwoordingsplichtige: overstatement en understatement. Hiermede werd een (mogelijke) tendens in de verantwoording aangegeven.

De begrippen positieve en negatieve controle bleken in het moderne controleproces waarin onder andere risico-analyse is opgenomen te ruim te zijn. Er ontstond behoefte aan een nadere detaillering in bijvoorbeeld *bestaan van transacties*, *volledigheid van transacties*, *juistheid prijs, berekeningen en dergelijke*, *waardering*, *eigendom* enzovoort.

De begrippen positieve en negatieve controle zijn daarom mijns inziens enigszins verouderd. Ook in ons streven tot harmonisatie van onze Nederlandse controlerichtlijnen met internationale richtlijnen zullen wij deze begrippen kunnen missen.

3 Het moderne controleproces

Om de ontwikkelingen in detaillering van het con-

J. ten Wolde, registeraccountant, is lid van de maatschap KPMG Klynveld Kraayenhof & Co.

troledoel te kunnen plaatsen is het goed terug te gaan naar de basis van het controleproces.

Aan de verantwoording te stellen eisen

In het algemeen kan worden gesteld dat indien een (rechts-)persoon financieel verantwoording aflegt, bepaalde eisen gelden ten aanzien daarvan. Algemeen geldt de *eis van getrouwheid*: de verantwoording dient de werkelijkheid weer te geven zoals die zich heeft voorgedaan in de periode waarop de verantwoording betrekking heeft. Voorts wordt bij een jaarrekening de eis gesteld dat zij is opgesteld conform de wettelijke voorschriften ter zake van waardering en presentatie (*eis van juiste waardering en presentatie*). Bij bepaalde financiële verantwoordingen, bijvoorbeeld die van de overheid, geldt als belangrijkste eis dat de daarin opgenomen uitgaven en ontvangsten rechtmatig zijn (*eis van rechtmatigheid*).

Voorts kennen wij nog de eis van *betrouwbaarheid*. Sommige verantwoordingen bevatten niet alleen ex post informatie doch ook ex ante informatie. Bij ex post informatie is er, naast het begrip 'getrouw' mijns inziens geen plaats voor 'betrouwbaarheid'. Bij ex ante informatie evenwel is er behoefte aan en plaats voor een kwalificatie: is deze informatie op aannemelijke veronderstellingen gebaseerd.

De goedkeurende verklaring

Als een verantwoordingsplichtige verantwoording aflegt, stelt zij impliciet dat de verantwoording voldoet aan de daaraan te stellen eisen. In de accountantsverklaring vindt de gebruiker van de verantwoording expliciet de bevestiging dat deze impliciete stelling van de verantwoordingsplichtige juist is.

De accountants hebben dan ook in hun beroepsregels het begrip 'getrouw beeld' opgerekt. De verklaring bij een jaarrekening spreekt van het feit dat de verantwoording een getrouw beeld geeft. Artikel 13 GBR geeft aan dat de goedkeurende verklaring inhoudt dat de accountant van oordeel is dat de verantwoording voldoet aan de eraan te stellen eisen. Dit betekent dat tevens aan de eisen van waardering en presentatie en aan de eis van betrouwbaarheid (ex ante informatie) is voldaan.

Mede omdat het maatschappelijk verkeer zich hiervan nauwelijks bewust is, is in het voorgestelde nieuwe verklaringstelsel aan de goedkeurende verklaring toegevoegd dat 'ook overigens voldaan is aan de wettelijke eisen ter zake van waardering en presentatie'. (De woorden 'ook overigens' worden gebruikt omdat getrouwheid ook een wettelijke eis is.)

Omdat de eis van rechtmatigheid niet geldt voor de weergave (verantwoording) doch voor het weergegevene (de verrichte uitgaven, aangegane verplichtingen, ontvangsten, en dergelijke), wordt het door de departementale accountants – mijns inziens terecht – onverstandig geacht het begrip getrouw zodanig op te rekken dat het tevens een uitspraak inhoudt over de naleving van de rechtmatigheidseis.² Bovendien is de eis van rechtmatigheid zo wezenlijk bij de overheid, dat het grootste gedeelte van het onderzoek van de accountant daarop gericht is. Dit onderscheidt zijn onderzoek ten eerste van de onderzoeken die openbare accountants verrichten. Gezien deze omstandigheden is het mijns inziens voor de hand liggend dat de departementale accountant in zijn verklaring expliciet een uitspraak doet met betrekking tot de rechtmatigheidseis.

Controledoelstellingen

De behoefte aan een meer gedetailleerde structuur op het gebied van het controledoel heeft in de Angelsaksische literatuur geleid tot de introductie van 'audit objectives'. Aan dit fenomeen is in deze literatuur ruime aandacht gegeven. Ook in het stelsel van audit standards is hieraan aandacht besteed.³

Hoewel het begrip controledoelstellingen in de Nederlandse opleiding en praktijk lijkt te zijn geaccepteerd, bestaat hierover nauwelijks Nederlandse literatuur.⁴

Als controledoelstellingen kunnen worden gehanteerd:

voor informatiestromen: bestaan van transacties, volledigheid van transacties, juiste prijs, berekeningen en dergelijke;

voor balansposten: waardering en eigendom; en *met betrekking tot de verantwoording*: juiste presentatie.

Door het gebruik van deze begrippen werd

getrouwheid als het ware 'in de breedte' gedetailleerd.

Het begrip kan ook 'in de diepte' worden gedetailleerd, bijvoorbeeld achtereenvolgens 'volledigheid van de in de jaarrekening opgenomen informatie', 'volledigheid van de in de resultatenrekening opgenomen informatie', 'volledigheid van de verkopen' en 'volledigheid facturering van de afgeleverde goederen'. Aangezien het een doelstelling betreft, dient in feite steeds geformuleerd te worden in termen van 'Het vaststellen dat de verkopen volledig zijn verantwoord', enzovoort.

Voorts kan een controledoelstelling generiek of specifiek zijn. Als controledoelstellingen in generieke (of algemene) zin worden gehanteerd, hanteert men doelstellingen als volledigheid, bestaan, en dergelijke. Specifieke doelstellingen zijn: Stel vast dat alle goederen die het magazijn hebben verlaten, hebben geleid tot een factuur. Stel vast dat bij de voorraadwaardering de juiste prijs is gehanteerd.

Door de doelstellingen zowel in de breedte als in de diepte in het gestandaardiseerde controleproces in voldoende mate te detailleren worden de doelstellingen 'automatisch' specifiek en wordt het inzicht in de taakstelling voor de controle-uitvoeren in de controle vergroot.

Zo kunnen we de controledoelstelling 'Stel vast dat de in de jaarrekening opgenomen informatie volledig is' detailleren via doelstellingen als 'Stel vast dat de omzet volledig is verantwoord' tot doelstellingen als: 'Stel vast dat de omzet volledig is', 'Stel het bestaan van de kortingen vast' en 'Stel het bestaan van de retouren vast'.

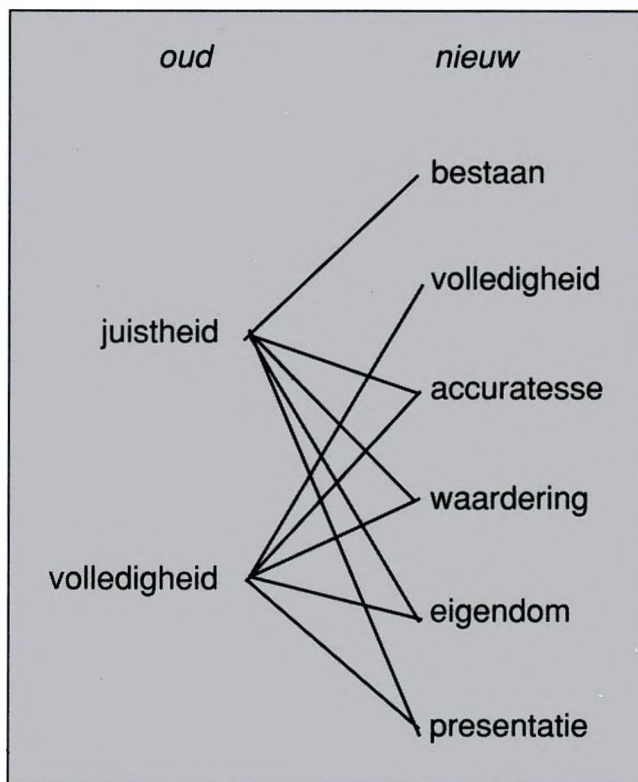
Een enkele keer treft men in een controleproces aan dat de doelstellingen dienen te worden bereikt door een zogenaamde negatieve weg te bewandelen. Het vaststellen dat alle mogelijk te maken fouten of vergissingen niet zijn gemaakt, wordt verheven tot een controledoelstelling. Deze aanpak heeft als voordeel dat de controlestaf zich meer direct richt op mogelijke fouten, doch heeft als nadeel dat als zich een niet van te voren gedefinieerde fout voordoet, deze minder kans heeft als zodanig te worden herkend.

Juistheid en volledigheid

Getrouwheid van een verantwoording wil zeggen dat de informatie met betrekking tot gebeurtenissen en/of feiten juist en volledig (toereikend) worden weergegeven.

De begrippen juistheid en volledigheid kunnen worden onderverdeeld in de volgende factoren: bestaan, volledigheid, accuratesse (zijn prijzen, omrekeningen en dergelijke goed), waardering, eigendom en presentatie (de laatste richt zich op de aan de weergave te stellen eisen).

De samenhang tussen deze aspecten is als volgt (zie figuur).



Autorisatie

Ten onrechte wordt soms autorisatie als een element van getrouwheid beschouwd en derhalve verheven tot een controledoelstelling. Autorisatie is een aspect van de interne organisatie met soms – maar niet altijd – een intern controlekarakter. Ongeautoriseerde uitgaven, mits juist gerubriceerd, tasten het getrouwe beeld niet aan. Autorisatie is soms een middel om bestaan vast te stellen.

Uiteraard zal de accountant er verstandig aan doen de geconstateerde doorbrekingen van naleving van interne voorschriften te rapporteren.

Indien bovenstaande aspecten als een vaste 'set' worden gehanteerd in het controleproces en deze worden gekoppeld aan (mogelijke) posten in de jaarrekening, ontstaat een logische structuur om gedetailleerde doelstellingen te formuleren.

Een structuur waarbij onderscheid gemaakt wordt tussen saldi en stromen (systemen) is mijns inziens noodzakelijk voor het toepassen van risico-analyse. (De bewijsvoering van deze stelling ligt buiten het bestek van dit artikel.)

Nadat is vastgesteld dat alle relevante posten en/of mededelingen zijn opgenomen in de verantwoording worden per post/mededeling bovenstaande gedetailleerde doelstellingen nagestreefd (zie het grijze deel van het schema op de volgende pagina).

4 Beweringen

Wat elders het heden is, kan, zoals in ons beroep wel vaker is voorgekomen, een deel van onze toekomst worden. Vandaar dat ik hierna inga op een ontwikkeling zoals die zich gedurende enkele jaren voordoet in de Verenigde Staten en reeds haar intrede heeft gedaan in de Nederlandse praktijk.

Als men daadwerkelijk in de praktijk met controle-doelstellingen werkt, spreekt men in termen van 'controleer het bestaan van debiteuren'. Dan is in taalkundige en filosofische zin 'bestaan van debiteuren' echter niet het controledoel maar het controle-object. *Accountants controleren geen controledoelstellingen maar controle-objecten.*

Daarom is in de Angelsaksische literatuur het begrip *assertion* (declaration, statement, pronouncement) in het accountantsjargon geïntroduceerd. Men spreekt dan van 'the completeness assertion', 'the valuation assertion' enzovoort.

In een te controleren verantwoording doet de verantwoordingsplichtige 'assertions': hij geeft stellingen, hij doet beweringen, hij pretendeert. In een jaarrekening waarin bijvoorbeeld de debiteuren zijn opgenomen voor een *f* 1 miljoen 'beweert' de ondernemingsleiding het volgende:

- 1 De onderneming bezit reële (bestaande) vorderingen;
- 2 Deze vorderingen zijn *f* 1 miljoen waard;
- 3 De onderneming heeft niet meer vorderingen dan de genoemde *f* 1 miljoen;
- 4 Deze vorderingen zijn niet bezwaard (aannemende dat daarover niets in de toelichting is vermeld).

Deze door de ondernemingsleiding gedane beweringen worden ten dele expliciet gedaan: de onderneming bezit vorderingen die *f* 1 miljoen waard zijn. Zij kunnen ook impliciet zijn: de onderneming heeft niet meer debiteuren dan *f* 1 miljoen. De meeste impliciete beweringen vindt men betreffende zaken die niet in de jaarrekening worden vermeld. Als bijvoorbeeld niet in de toelichting is vermeld dat de debiteuren gecedeerd zijn, dan beweert de leiding (impliciet) dat zij niet gecedeerd zijn.

Deze impliciete en expliciete beweringen dienen op validiteit door de accountant te worden gecontroleerd.

Het grijze gebied in het eerder gegeven schema is wederom behulpzaam. Dit keer niet om de specifieke doelstellingen te formuleren maar om de verschillende beweringen van de verantwoordingsplichtige te inventariseren.

Als de validiteit van alle expliciete en impliciete beweringen is vastgesteld en vervolgens wordt vastgesteld dat zij op een toereikende wijze (bijvoorbeeld conform wettelijke regels?) zijn gepresenteerd, geeft de jaarrekening een getrouw beeld.

Uit de verschillende mogelijke Nederlandse benamingen zoals stellingen, pretenties en beweringen is door de maatschap waar ik lid van ben voor de vertaling van *assertion* voor *bewering* gekozen. Hoewel in het taalgebruik het woord *bewering* soms een enigszins negatieve klank heeft – 'Dat beweert hij nu wel maar het is de vraag of het waar is' – blijkt het begrip in de dagelijkse controlepraktijk snel te worden geaccepteerd en te worden gebruikt met de hierboven omschreven begripsinhoud.

De verklaring van een accountant kan dan ook worden gezien als een bewering van de accountant over een groot aantal in de jaarrekening opgenomen beweringen van de ondernemingsleiding.

5 Slotopmerkingen

Bij een jaarrekening staat de eis van getrouwheid centraal. Derhalve is het controledoel het vaststellen dat aan deze eis is voldaan. Door het ruime

Samenhang tussen object en doelstellingen

Verantwoording (controle-object)				Getrouwheid					
				Eisen te stellen aan verantwoording (controle-normen)					
				V	B	A	W	E	P
J A A R R E K E N I N G	BALANS	Vorderin- gen	Verkopen						
			Ontvangsten						
		Vorraden	Inkopen						
			Verkopen						
		Enz.							
	W & V	Omzet	Verkopen						
			Retouren						
			Kortingen						
		Enz.							
	TOELICH- TING	Vorderingen							
		Vorraden							
		Omzet							
		Enz.							
Verantwoor- ding	Deelverant- woording	Posten	Stromen/ systemen	Doelstellingen					

begrip getrouwheid te verdelen in deeleisen, ook wel getrouwheidsaspecten genoemd, ontstaan algemeen geformuleerde subdoelstellingen. Deze worden aangeduid met (generieke) controledoelstellingen (audit objectives). Door deze generieke doelstellingen te verbinden met specifieke posten in de jaarrekening ontstaan specifieke doelstellingen.

De jaarrekening kan worden gezien als een samenstel van door de verantwoordingsplichtige gedane beweringen (assertions). Bij het doen van deze beweringen dient de eis van getrouwheid en derhalve deeleisen van getrouwheid in acht te zijn genomen.

De beweringen kunnen expliciet zijn (er wordt een mededeling over gedaan in de jaarrekening) of kunnen impliciet zijn (er wordt geen mededeling

gedaan, derhalve mag worden verondersteld dat).

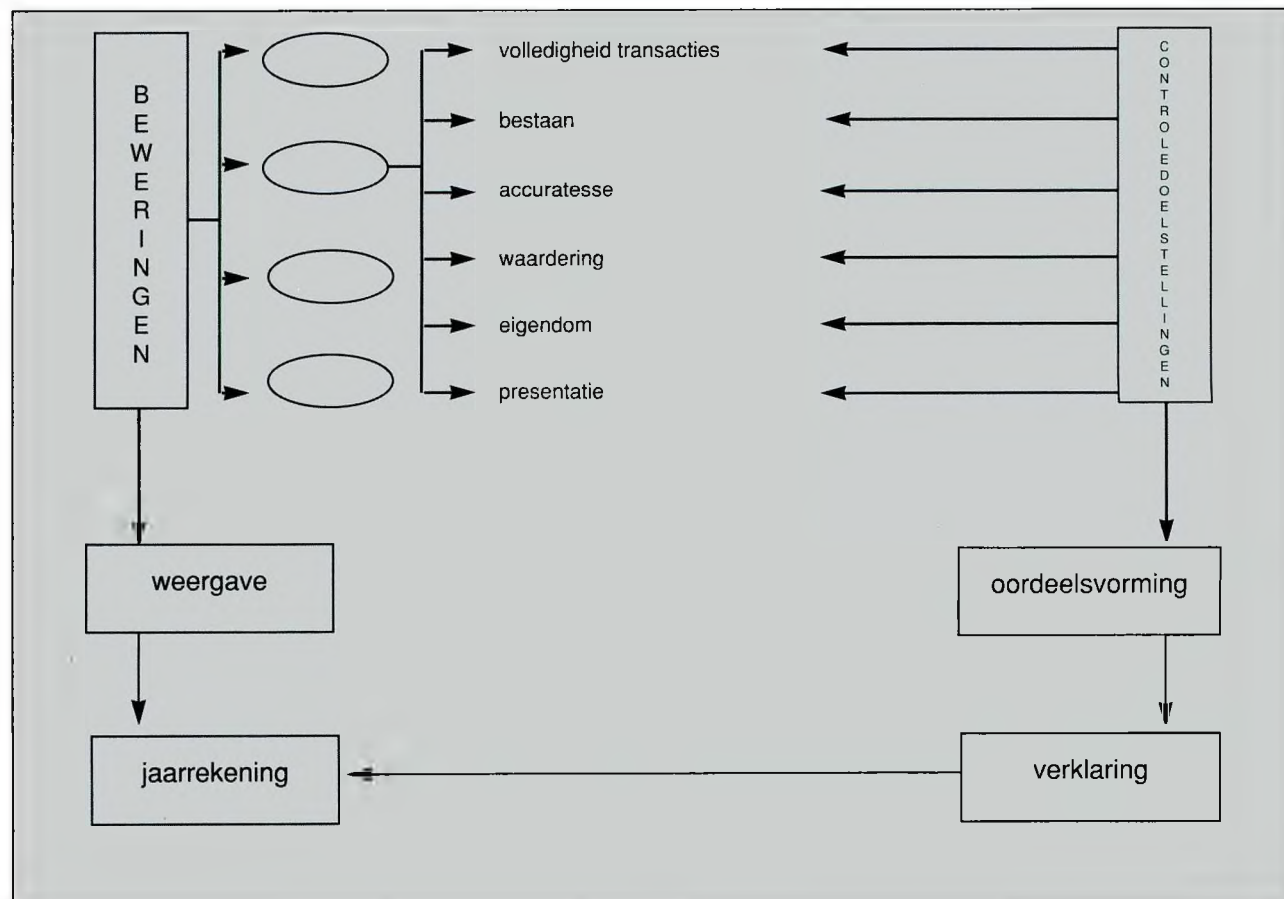
De jaarrekening post 'omzet' bestaat uit onder meer de volgende beweringen:

- 1 Alle zich in werkelijkheid voorgedane verkooptransacties zijn in de verantwoording opgenomen.
- 2 Deze verkooptransacties zijn tegen de werkelijk gedane transactiepreizen in de verantwoording opgenomen.
- 3 Alle retouren die zich in werkelijkheid hebben voorgedaan zijn in de verantwoording opgenomen.

Enzovoort.

Door de jaarrekening te zien als een samenstel van beweringen (controle-object) waarbij het stelsel van 'getrouwheidsdeeleisen' (controledoel-

Samenhang tussen beweringen en controledoelstellingen



stellingen/controlenorm) in acht is genomen, ontstaat een begrip dat controle-object en controlenorm als het ware doet samensmelten. De beweringen dat aan de van toepassing zijnde deeleisen van getrouwheid is voldaan, bevinden zich op het niveau van individuele jaarrekeningposten. De (overzichtelijke) taak van de controle-assistent is dan het vaststellen dat de relevante beweringen valide zijn.

Op zichzelf is er met de introductie van 'beweringen' inhoudelijk niets nieuws onder de zon. Door het begrip te reserveren en te hanteren zoals in de vorige alinea is aangegeven, ontstaat er een stelsel van specifieke, expliciete controletaakstellingen. In de praktijk blijkt dit te voldoen. Vermeden kan nu worden dat aan assistenten opdrachten gegeven moeten worden als 'Stel vast dat aan eis is voldaan' of 'Heb je de controledoelstellingen bereikt?'

Per afzonderlijke bewering wordt de controle gepland: gedetailleerde controlemaatregelen worden per bewering geselecteerd. De controlewerkzaamheden zullen erop gericht zijn om met een grote mate van betrouwbaarheid (zeer klein controlerisico) vast te stellen dat de beweringen binnen zekere grenzen (toleranties) valide zijn.

De niet (helemaal) waar zijnde beweringen worden verzameld ten behoeve van de eindoordeelsvorming (deeloordeelsvorming behoeft niet plaats te vinden omdat over delen van de verantwoording geen oordeel aan derden kenbaar gemaakt behoeft te worden).

Conclusies

Door het determineren van 'getrouwheid' in een aantal aspecten – veelal controledoelstellingen genoemd – en deze vervolgens te transformeren naar door de ondernemingsleiding in de jaarrekening gedane mededelingen – beweringen genoemd – ontstaat een duidelijke generieke structuur die in alle gevallen van getrouwheidsonderzoeken toepasbaar is. Een dergelijke structuur verhoogt het inzicht van controle-assistenten in het controleprogramma en is een voorwaarde voor het efficiënt toepassen van risico-analyse.

Beweringen zijn mijns inziens praktisch beter hanteerbaar dan controledoelstellingen. Controledoelstellingen dienen te worden bereikt en beweringen dienen te worden gecontroleerd. 'Controleren' wordt in de praktijk geprefereerd boven 'doelstellingen bereiken'. Door middel van 'beweringen' smelten de begrippen controle-object en controledoelstellingen als het ware samen.

De introductie van het begrip 'beweringen' betekent nauwelijks een inhoudelijke vernieuwing, doch heeft voornamelijk een praktische betekenis.

Noten

- 1 Zie Bindenga: De toekomst van de technologie van de accountancy, *MAB* december 1989.
Wallage: De aanpak van accountantscontrole: ongestructureerd versus gestructureerd, *MAB* juni 1989.
Ten Wolde: Het Controleproces, *MAB* juli/augustus 1989.
- 2 Van Boven: De algemene controletaak van de departementale accountantsdienst, *De Accountant* juni 1988.
- 3 Zie Standards of Field Work section 326 Evidential Matter.
- 4 Het Leerboek Accountantscontrole besteedt in paragraaf 4.1.2 aandacht aan 'aspecten van de jaarrekeningcontrole' die vergelijkbaar zijn met eerder beschreven eisen.