

Gedetailleerde controledoelstellingen

J. ten Wolde

Inleiding

In het MAB van juli/augustus 1990 is door mij aandacht besteed aan 'controledoelstellingen'.¹ In mei 1991 heeft Prof. J.H. Blokdijk daarop gereageerd. Hij vroeg zich in zijn reactie af of de door mij gemenoreerde doelstellingen voor de praktische toepassing niet te globaal waren. Dit artikel geeft hem gelijk en gaat in op de ontstaansredenen van de minder gedetailleerde doelstellingen en de mogelijkheden van meer gedetailleerde doelstellingen dankzij de automatisering.

Controledoelstellingen

'Getrouwheid' als doelstelling is voor een praktische toepassing een te algemene en te veel omvattende doelstelling. Vandaar ook dat ten behoeve van de opstelling (en controle daarop) van een controleprogramma in de praktijk behoefte is ontstaan deze ruime doelstelling te verfijnen.

In mijn artikel heb ik destijds de volgende algemene doelstellingen onderscheiden:

- bestaan;
- volledigheid;
- accuratesse;
- waardering;
- eigendom, en
- presentatie.

Het AICPA hanteert de volgende doelstellingen:²

- existence or occurrence;
- completeness;
- rights and obligations;
- valuation or allocation;
- presentation and disclosure.

Vergelijken we deze twee series doelstellingen dan valt één verschil direct op: AICPA hanteert 'accuratesse' niet als afzonderlijke doelstelling, maar beschouwt die als een onderdeel van completeness en existence.

Toch is er iets voor te zeggen 'accuratesse' als een afzonderlijke doelstelling te onderscheiden en wel omdat:

- 1 het in een uitkomstgerichte controle niet onverstandig is op doelstellingsniveau afzonderlijk aandacht te vragen voor accuraatheidsaspecten: zijn de juiste prijzen gehanteerd, zijn de omrekeningen juist enzovoort;
- 2 bij een systeemgerichte controle (delen van) het verwerkingsproces van de gecontroleerde onderneming beoordeeld worden. Het accuraatheidsaspect behoeft dan afzonderlijke aandacht.

Het creëren van de doelstelling 'accuratesse' naast 'bestaan' en 'volledigheid' heeft ook nadelen want accuratesse is feitelijk een onderdeel van bestaan (is elke gulden die in de verantwoording onder het desbetreffende hoofd is vermeld terecht vermeld) en van volledigheid (is elke gulden die verantwoord had moeten worden ook verantwoord). Deze 'onderschikking' geeft in de praktijk wel eens misverstanden.

Deze algemene controledoelstellingen zijn hulpmiddelen bij het ontwerpen van een controleprogramma, zijnde een beschrijving van alle door de accountant uit te voeren controlemaatregelen. De controledoelstellingen dienen de effectiviteit (in dit geval volledigheid) en de efficiency (dosering) te bevorderen van de controlemaatregelen. De naar

J. ten Wolde, registeraccountant, is lid van de maatschap KPMG Klynveld Accountants.

specifieke stromen vertaalde algemene doelstellingen noemt men wel 'specifieke controledoelstellingen'.

Bij het ontwerpen van de controledoelstellingen in het 'gestandaardiseerde controleproces' van een maatschap of accountantsdienst gelden twee tegenstrijdige regels:

- 1 Hoe gedetailleerder de controledoelstellingen zijn, hoe groter de kans is dat het controleprogramma effectief wordt opgezet (er wordt richting gegeven bij de opzet) en uitgevoerd (er wordt als het ware een motivering gegeven bij de geselecteerde controle-instructies). Een essentiële voorwaarde hierbij is dat de algemene doelstellingen aan de hand van een analyse van de saldi en stromen op de juiste wijze worden vertaald in specifieke doelstellingen.
- 2 Naarmate het controleproces ingewikkelder wordt, wordt de kans groter dat er fouten bij de opzet en uitvoering van het controleprogramma worden gemaakt. Een ingewikkeld controleproces – daadwerkelijk dan wel slechts in verschijning – ondervindt in de praktijk een lage acceptatie- en toepassingsgraad. De acceptatiegraad dan wel de mate van juiste toepassing van het controleproces is onder meer afhankelijk van de mate van gestructureerdheid van het voordien geldende standaardproces en van het theoretische en praktische niveau van de uitvoerenden.

Er is nog een andere reden om voorzichtigheid te betrachten bij de mate van gedetailleerdheid van het stelsel van controledoelstellingen. De efficiency van het controleproces, met name bij kleinere controleopdrachten, stelt ook grenzen aan de complexiteit van het gestandaardiseerde controleproces. Voorstelbaar is het krachtenveld tussen de theoretici die een vaktechnisch gaaf controleproces nastreven, en 'de praktijk' die, veelal minder theoretisch onderlegd en geïnteresseerd, de controle snel (en daardoor soms kwalitatief van lager niveau) uitvoert. Het is de kunst de juiste middenweg te vinden, waarbij het gestandaardiseerde controleproces de praktijk dwingt tot een hoger kwalitatief niveau en de theoretici hun eisen afstemmen op de eisen die de praktijk stelt. Is het verschil tussen wat het controleproces

nastreeft en wat de praktijk als redelijk haalbaar acht te groot, dan ontstaat het risico dat het controleproces zijn kwalitatieve 'zuigkracht' verliest en in de praktijk als het ware zakt op de kwaliteitsladder.³ Overigens is het de vraag of de hiervoor genoemde zes subdoelstellingen wel alle eisen 'afdekken' die aan een jaarrekening – en aan de daarin opgenomen uitkomsten van bepaalde bedrijfsmatige processen – gesteld kunnen worden. Ik denk daarbij met name aan de invloed van wettelijke voorschriften, waarvan niet-naleving niet (altijd) een materieel effect heeft op vermogen en resultaat. In een afzonderlijke beschouwing wil ik op deze vraag terugkomen.

Gedetailleerde controledoelstellingen

Als het controleprogramma niet met behulp van software maar 'handmatig' dient te worden vervaardigd is de eerder genoemde serie van zes doelstellingen naar mijn mening adequaat: als 'vaste set' is zij behulpzaam bij het identificeren van aandachtspunten en van aspecten waarop de controle zich afzonderlijk kan richten. In de controlepraktijk van de VS en Nederland is het nut inmiddels bewezen.

Een al te grote detaillering leidt tot een (te) grote mate van complexiteit. Toch dient verdere detaillering om eerder genoemde redenen nagestreefd te worden, met vermindering van daarmee eventueel gepaard gaande bezwaren. Afgezien van de complexiteit (en daarmee van acceptatie en efficiency) zullen meer gedetailleerde controledoelstellingen leiden tot een effectievere keuze van controlemaatregelen en tot het stellen van betere vragen aan de gecontroleerde bij het beoordelen van de kwaliteit van de administratieve organisatie en interne controle. Ik ben het derhalve eens met de strekking van het commentaar van Blokdijk dat gedetailleerde doelstellingen een grotere praktische betekenis hebben.

De vraag naar meer gedetailleerde controledoelstellingen is niet alleen gebaseerd op het streven naar een effectief controleprogramma, maar ook op het feit dat meer gedetailleerde controledoelstellingen meer procesgericht en minder uitkomstgericht zijn. Met name accountants die de processen willen

begrijpen die in de huishouding van hun cliënt werkzaam zijn, hebben een onmiskenbare voorkeur voor procesgerichte doelstellingen. Daardoor kunnen ze immers hun adviesfunctie meer inhoud geven, bijvoorbeeld door middel van de 'management letter'.

Procesgerichte doelstellingen

Een pakket gedetailleerde controledoelstellingen kan tot stand komen door het totale gegevensverwerkingsproces dat vanaf de 'transactie tot en met de verantwoording' in de huishouding van de cliënt verloopt, te volgen en te evalueren.

In het algemeen kunnen de volgende procesfasen worden onderscheiden:

- 1 de ondernemings- of transactiefase;
- 2 de fase van het vastleggen van primaire gegevens uit de ondernemingsfase;
- 3 de fase van het verwerken van de primaire gegevens in een financieel systeem;
- 4 de fase van het vastleggen en veredelen van financiële informatie gedurende een bepaalde periode;
- 5 de fase van het aanvullen en corrigeren van financiële informatie in de rapporteringsfase;
- 6 de fase van de samenstelling van de feitelijke verslaggeving.

Fasen 1, 2 en 3 of 2 en 3 kunnen soms als gevolg van automatisering niet worden gescheiden.

Per fase kunnen vragen worden gesteld die kunnen dienen als gedetailleerde controledoelstellingen.

In de eerste fase spelen met name interne controledoelstellingen een rol. Dit deel van het proces wil het management beheersen: hier wordt het geld verdiend of verloren. Vragen die hier aan de orde gesteld kunnen worden, zijn bijvoorbeeld: 'Is de transactie noodzakelijk (geweest)?', 'Is de meest gunstige prijs bedongen?'

In de tweede fase komen vragen aan de orde als: 'Bestaan alle gemelde transacties ook echt?', 'Zijn hoeveelheden, prijs en datum juist vastgelegd?', 'Zijn de calculaties juist gemaakt?', 'Zijn van alle transacties primaire aantekeningen gemaakt?'

In de derde fase kunnen de volgende vragen gesteld worden: 'Is de onderhavige informatie gebaseerd op primaire vastleggingen?', 'Zijn alle basisgegevens in-

gebracht?', 'Zijn de basisgegevens juist ingebracht?'. Belangrijke vragen in de vierde fasen zijn: 'Is alle informatie uit fase 3 verwerkt?', 'Zijn de gegevens in deze fase gebaseerd op informatie van fase 3?', 'Hebben alle bewerkingen correct plaatsgevonden?'. In de vijfde fase wordt de routinematig tot stand gekomen informatie gewijzigd op grond van waarderings-, afsluitingen van stromen (cut off), zowel van verkoop- en inkoopstromen als ook van kostenstromen zoals bijvoorbeeld sociale lasten en verzekeringskosten. Vragen die hier derhalve gesteld kunnen worden zijn: 'Is de waardering correct geweest?' en 'Is de 'cut off' correct geweest?'.

Tenslotte de fase van de feitelijke totstandkoming van de jaarrekening: 'Is alle informatie uit de vorige fase correct opgenomen dan wel samengevat?', 'Geeft de informatie een toereikend beeld?', 'Zijn de waarderingsregels wettelijk toegestaan en zijn zij correct en consistent toegepast?', 'Voldoet de verantwoording qua presentatie aan de wettelijke vereisten?'.

Automatisering

Door het aantal doelstellingen te vergroten zal het aantal controlemaatregelen in een bepaalde situatie niet toenemen. (Onder de veronderstelling dat in deze situatie bij het hanteren van meer globale doelstellingen, het controleprogramma geheel voldeed aan de er aan te stellen eisen.) Bij een gegeven hoeveelheid controlemaatregelen zal een toename van doelstellingen, waarmede deze maatregelen zijn 'gekoppeld', leiden tot een toename van het aantal relaties tussen maatregelen en doelstellingen. Slechts met behulp van automatisering kan dit probleem praktisch worden opgelost.

Ook dient men zich te realiseren dat hiervoor gegeven doelstellingen zich richten op informatiestromen (soms transactiestromen genoemd). Bij de meeste accountants bestaat de wens om de in de informatiestromen gehanteerde doelstellingen en controlemaatregelen te relateren aan de saldi. Tenslotte bestaat een jaarrekening – het uiteindelijke controle-object – voornamelijk uit saldi. Als stroomdoelstellingen worden gerelateerd aan saldi ontstaat bovendien het zogenaamde 'omdraai-effect': 'bestaan' van een saldo wordt gecontroleerd door

controle van 'volledigheid' van een afstroom.⁴

Een softwarepakket kan een uitputtende lijst van doelstellingen (per fase) bevatten. Op grond van een beschrijving van het bedrijf van de cliënt (welke transactiestromen en welke fasen kunnen worden onderscheiden?) worden gedetailleerde doelstellingen geselecteerd. Hierbij kan branche-specialisatie een belangrijke rol spelen. Deze selectie kan vergezeld gaan van een opsomming van foutmogelijkheden (inherente risico's), mogelijk te treffen maatregelen van interne controle en uitkomstgerichte controlemaatregelen.

Een 'slim' softwarepakket moet bovendien in staat worden geacht de samenhang te volgen tussen de verschillende controlemaatregelen om daarmee het effect van overlappende controlebewijskracht ten volle te benutten. Dit laatste is, zoals hiervoor beschreven, een gevolg van het feit dat bepaalde controles bij meerdere doelstellingen bewijskracht leveren. Als de maatregel 'verstuur saldobiljetten aan debiteuren' is geselecteerd bij een van de doelstellingen bij een verkoopstroom, kan diezelfde maatregel bewijskracht leveren voor andere doelstellingen bij dezelfde stroom of bij een andere stroom, zoals bijvoorbeeld kortingen of retour-verkopen.

Beweringen

De gedachte om de jaarrekeningcontrole te structureren rond de beweringen ('assertions') van het management dateert reeds van 1961.⁵

De jaarrekening bevat zowel expliciete als impliciete beweringen van het management en het is aan de accountant deze op waarheid te toetsen. Accountantscontrole kan derhalve worden omschreven als 'het vaststellen van de mate van overeenkomst tussen beweringen van gecontroleerde gedaan in de verantwoording en de voor desbetreffende verantwoording geldende eisen'.

De controledoelstelling van de accountant is derhalve het toetsen van beweringen, die zoals eerder gezegd door het management worden 'ontleend' aan de aan de verantwoording te stellen eisen. Als elke

bewering een afzonderlijk controle-object vormt, dan vormen de controledoelstellingen het spiegelbeeld van de beweringen.

Een controle-aanpak waarin de beweringen de doelstellingen vormen kent het nadeel dat een grotere mate van detaillering niet mogelijk is. Het management doet namelijk geen beweringen van gedetailleerde aard in de verantwoording. Bovendien zal het kunnen zijn dat beweringen op een dergelijk gedetailleerd niveau onwaar of strijdig zijn met de beweringen in de jaarrekening. Er kunnen namelijk in een eerdere fase, op een meer gedetailleerd niveau van bewering, fouten zijn gemaakt die, al of niet als gevolg van accountantscontrole, in een latere fase, zijn hersteld. Het management kan bijvoorbeeld niet beweren dat de 'cut off' van de goederenstroom goed is geweest in het geval de cut off in de praktijk niet heeft gefunctioneerd, en er, als gevolg van uitvoerige accountantscontrole, alsnog een juiste periodoerekening heeft plaatsgevonden.

Conclusie

Om theoretische en praktische redenen is een nadere detaillering van controledoelstellingen wenselijk. Het aantal relaties tussen doelstellingen en controlemaatregelen neemt dan echter (sterk) toe. Dit probleem kan slechts praktisch worden opgeheven door gebruik te maken van automatisering. Het begrip 'controledoelstelling' leent zich eerder voor een grotere mate van detaillering dan het begrip 'bewering'.

Noten

1 J. ten Wolde: Controledoelstellingen en beweringen, *MAB* juli/augustus 1990.

2 AICPA SAS No 31.

3 J. ten Wolde: Het controleproces, *MAB* juli/augustus 1989.

4 J. ten Wolde: Over de techniek van accountantscontrole: gericht op informatiestromen of saldi, *De Accountant*, mei 1990.

5 Mautz and Sharaf: *The philosophy of auditing*, publikatie door Accounting Association in 1961.