

De beoordeling van het systeem van interne controle bij toepassing van automatisering

1 Inleiding en probleemstelling

De goedkeurende accountantsverklaring bij de jaarrekening bevestigt dat de jaarrekening een werkelijkheidsgetrouwe en toereikende weergave is van vermogenspositie en behaalde resultaten alsmede, voor zover de aard van een jaarrekening dat toelaat, van liquiditeit en solvabiliteit. Voor zo'n verklaring is nodig dat de accountant vaststelt wat er in werkelijkheid in en met betrekking tot de huishouding is geschied, voor zover van belang voor hetgeen in de jaarrekening dient te worden weergegeven. Vervolgens moet worden vastgesteld dat die werkelijkheid op betrouwbare wijze, dat wil zeggen juist en volledig in de cijfers is verwerkt. Tenslotte wordt vastgesteld dat hetgeen de jaarrekening moet weergeven zodanig wordt geanalyseerd en toegelicht, dat de gebruikers van de jaarrekening in principe tot oordeelsvorming in staat zullen zijn. Het gaat dus om het vaststellen van de werkelijkheid, de betrouwbaarheid en de toereikendheid. De problematiek rondom het vaststellen van de werkelijkheid zal ons in dit artikel vooral bezighouden. Hoe komt de accountant nu achter die werkelijkheid? Dit vraagstuk zou op eenvoudige wijze zijn op te lossen, indien er binnen en buiten de gecontroleerde huishouding in voldoende mate gegevens over de werkelijkheid voorhanden zouden zijn, met behulp waarvan de in de jaarrekening opgenomen informatie rechtstreeks zou kunnen worden getoetst. Hiervan is echter maar in zeer beperkte mate sprake, bijvoorbeeld op het gebied van waarderingsvraagstukken. Oppervlakkig redenerend zou men echter kunnen stellen dat de werkelijkheid inzake voorraden, vorderingen, schulden en andere vermogensbestanddelen voor het grijpen ligt. Men kan de voorraden opnemen, inzake vorderingen en schulden bevestiging vragen, en dergelijke meer. In deze gedachtengang wordt ten onrechte aangenomen dat de in werkelijkheid aanwezige vermogensbestanddelen de Soll-positie zouden vormen van hetgeen daarover in de balans is vermeld. De jaarrekening echter moet weergeven hetgeen in werkelijkheid is geschied en de *daaruit* voortvloeiende vermogenspositie en daarmee samenhangende vermogensbestanddelen. De juiste en volledige weergave van die bestanddelen wordt derhalve niet vastgesteld via bestaansvaststelling daarvan. Op dit onderwerp wordt later nog teruggekomen. De accountant kan achter de werkelijkheid komen via de basisgegevens met behulp waarvan de jaarrekening is opgebouwd. Maar hoe weten we nu dat die basisgegevens op hun beurt de werkelijkheid weergeven? Het antwoord moet komen via

het onderzoek naar opzet en werking van de organisatie en wel in het bijzonder van de maatregelen van administratieve controle waarmee de totstandkoming en fiattering van de basisgegevens omringd worden.

De automatisering van de gegevensverwerking heeft grote invloed op de maatregelen van administratieve controle (accounting control), die in de organisatie van de gecontroleerde huishouding moeten zijn verankerd. Computers vormen hoogwaardig gereedschap, waarvan het gebruik goed moet worden beheerst. Dit gereedschap is zo hoogwaardig, dat er omtrent de betekenis daarvan voor de organisatie gemakkelijk misverstanden kunnen ontstaan. Daarover zal in dit artikel uitvoerig worden gesproken. In het hiernavolgende hoofdstuk zal de betekenis van de organisatie voor de (accountants)controle nader worden belicht. In het derde hoofdstuk wordt deze betekenis in het licht gesteld van de automatisering van de gegevensverwerking. Over dat onderwerp is inmiddels vrij veel literatuur voorhanden, waarbij van een min of meer gevestigde opvatting sprake is. Deze gevestigde opvatting, zoals die naar voren komt in het bekende Nivrageschrift no. 13, zal aan een nader onderzoek worden onderworpen.¹

2 De betekenis van de organisatie voor de accountantscontrole

2.1 Inleiding

De accountant neemt de organisatie van de huishouding waar vanuit de optiek van de accounting, dat wil zeggen het vakgebied betrekking hebbend op het tot stand brengen van werkelijkheidsgetrouwe en toereikende informatie, die noodzakelijk is in het kader van besluitvorming en verantwoording door huishoudingen. Vanuit die optiek zijn de volgende kenmerken van betekenis:

- de omvang van de huishouding;
- de aard van de huishouding;
- de hantering van normen en andere Soll-posities;
- de intern beschikbaar komende informatie;
- de wijze van verwerking van basisgegevens tot interne informatie en jaarrekening.

Deze kenmerken hangen in de praktijk ten nauwste samen. In het hiernavolgende zullen deze kenmerken in hun betekenis voor de accountantscontrole nader worden gezien, zij het in vogelvlucht.²

2.2 Omvang en aard van de huishouding

Bij de omvang van de huishouding moeten we hier niet primair denken aan omvang in de gebruikelijke zin des woords, zoals omvang van het geïnvesteerd vermogen, omzetten en resultaten, of aantal personeelsleden. Het laatste sluit nog het beste aan bij het begrip omvang dat we hier op het oog hebben. Vanuit de optiek van de accountantscontrole is de omvang van de huishouding te zien als het aantal schakels in het transformatieproces,

waarvoor een afzonderlijke beschikkende, bewarende of uitvoerende functionaris of afdeling verantwoordelijk is. Een bepaalde omvang in controle-technische zin is een basisvoorwaarde voor de mogelijkheid tot accountantscontrole. Daarvoor is een zekere omvang in de gebruikelijke zin van het aantal personeelsleden onmisbaar. De omvang in controletechnische zin kan evenwel aanzienlijk variëren bij een constant aantal personeelsleden, al naar de mate waarin functiescheidingen en taakverdelingen binnen de huishouding zijn toegepast.

Indien de basisgegevens niet de vorm hebben van op functiescheiding gebaseerde vastleggingen, is het werkelijkheidsgehalte van het geheel van die basisgegevens niet vast te stellen. Huishoudingen van geringe omvang in controletechnische zin (dat kunnen best grote huishoudingen zijn) krijgen dan ook geen goedkeurende accountantsverklaring bij hun jaarrekening. In dit verband rijst de vraag naar de omvang in controletechnische zin van een zodanig niveau dat nog juist een goedkeurende accountantsverklaring bij de jaarrekening mogelijk is, de zogenaamde *kritische omvang*. Komt de omvang onder het niveau van de kritische omvang te liggen, dan kan niet tot een goedkeurende accountantsverklaring worden gekomen. Het is niet de bedoeling het begrip kritische omvang als een te kwantificeren grootheid te gaan hanteren, doch meer als een hulpmiddel bij de verdere redenering. De kritische omvang is bovendien geen absoluut vaststaande grootheid. Een belangrijke factor in dit verband is de aard van de huishouding dat wil zeggen de plaats daarvan binnen de in de accountancy gehanteerde typologie van de huishoudingen. Binnen die typologie worden de huishoudingen onderverdeeld naar de aard van de samenhang binnen het transformatieproces tussen opgeofferde en verkregen waarden. Naarmate deze samenhang strakker is kunnen stringenter normen en andere Soll-posities worden gesteld, en krijgen de onderscheidene functionarissen of afdelingen een groter belang bij de vastleggingen omtrent de uitkomsten van hun functioneren, welke vastleggingen mede met behulp van de door hen verstrekte basisgegevens worden opgebouwd. Uit dit belang vloeit voort een tegengesteld belang tussen functionarissen of afdelingen die verantwoordelijk zijn voor achtereenvolgende schakels binnen het transformatieproces. Naarmate de samenhang tussen opgeofferde en verkregen waarden minder strak is neemt het hiervoor besproken belang af. Daardoor wordt met betrekking tot het tot stand brengen van de basisgegevens de kans groter dat daarbij onoplettendheid, samenspanning of beïnvloeding door de hogere leiding optreden. Er van uitgaande dat *over het algemeen* de kans dat een functionaris of afdeling onjuiste basisgegevens tot stand brengt aanzienlijk kleiner is dan één - zoveel vertrouwen mogen we toch wel in onze medemens stellen - kan men door de omvang van de huishouding in controletechnische zin te doen toenemen toch zekerheid behouden inzake het werkelijkheidsgehalte van het geheel van basisgegevens. Immers de totale kans dat functionaris of afdeling A, en B, en C, en D, etc. gezamenlijk een onjuist geheel van basisgegevens tot stand zouden brengen daalt dan aanzienlijk naarmate het aantal ten opzichte van elkaar gescheiden functionarissen of afdelingen toeneemt.

Geconcludeerd kan worden dat naarmate de samenhang binnen het trans-

formatieproces van een huishouding geringer is, de kritische omvang op een hoger niveau zal liggen.

2.3 Normen en andere Soll-posities en intern beschikbare informatie

In de vorige paragraaf spraken we over maatregelen op het gebied van de structuur van de organisatie. Thans zijn we toe aan de procedurele maatregelen, gericht op het vaststellen en hanteren van normen en andere Soll-posities. De betekenis daarvan kwam reeds ter sprake. De normen en Soll-posities betreffen zaken als budgetten en calculaties, voorraad- en geldmidelenadministraties, creatieregisters, delegatieregisters, standenregisters, etcetera. Maatregelen ter hantering hiervan zijn altijd nodig, hoe strak de samenhang binnen het transformatieproces ook zijn mag. Het achterwege blijven van dergelijke maatregelen zal zich vroeg of laat manifesteren *in het tot stand komen van onbetrouwbare basisgegevens*. Daarom is geregelde inspectie door de accountant ter zake van het goed hanteren van dergelijke maatregelen binnen de huishouding onontbeerlijk. Deze problematiek speelt in hoofdzaak in de onderste geledingen van de organisatie, op het niveau van het primaire bedrijfsproces en het daarboven gestelde operationele leidinggevende niveau.

De interne informatieverstrekking is vooral van betekenis voor het tactisch/strategisch niveau, ter besturing en beheersing van de gang van zaken in de huishouding. De informatie zal de afwijkingen tussen normen en verwachtingen enerzijds en de realisatie anderzijds moeten analyseren. Gebruikmaking van die informatie werkt dan ook vervolmakend met betrekking tot de hiervoor besproken maatregelen ter hantering van normen en Soll-posities. De accountant zal dan ook de intern beschikbaar komende informatie en het gebruik dat daarvan wordt gemaakt in zijn waarnemingen ter inspectie van de werking van de organisatie moeten betrekken. Daarnaast draagt waarneming van de interne informatie vooral bij tot de oordeelsvorming omtrent de toereikendheid van de in de jaarrekening opgenomen informatie. Dit punt blijft hier verder buiten bespreking.

2.4 De verwerking van de gegevens tot informatie

De kwaliteit van de informatie, waarvan in de vorige paragraaf sprake was, is afhankelijk van de kwaliteit van de basisgegevens en de wijze waarop deze worden verwerkt. Dit laatste geschiedt via een ten opzichte van de beschikkende, uitvoerende en bewarende functies onafhankelijke registrerende functie, de administratie. De administratie moet niet te eng worden beschouwd als een technische omzetting van gegevens in informatie. Onder verantwoordelijkheid van deze functie wordt de authenticiteit en onderlinge overeenstemming van de basisgegevens vastgesteld. Dit is het *sluitstuk* op de maatregelen welke gericht zijn op het waarborgen van het werkelijkheidsgehalte van het geheel van basisgegevens. Zonder dit *sluitstuk* zakt het in de vorige paragrafen beschreven controlebouwwerk ineen. Een uitkomstgerichte controle door de accountant op de omzetting door de administratie van de basisgegevens naar de informatie van de jaarrekening is vanzelfsprekend onmisbaar. Deze verificatie geschiedt onafhankelijk van de bevindingen ter zake van de in de vorige paragrafen aangeduide maatregelen,

doch wordt geheel bepaald door de wijze waarop de administratie wordt gevoerd. Dat kan ook niet anders, want het sluitstuk van die maatregelen ligt, zoals we zagen, bij de administratie zelve.

3 Geautomatiseerde gegevensverwerking en controle

De automatisering laat de conclusies van het vorige hoofdstuk onverlet. Er is 'slechts' sprake van de introductie van geavanceerd gereedschap, dat wordt gebruikt door de onderscheidene beschikkende, uitvoerende, bewaurende en registrerende functies, de gebruikers. Er bestaat een arsenaal van gereedschappen en technieken ter bewaking van de integriteit van de geautomatiseerde gegevensverwerking. Daarop wordt thans niet nader ingegaan; hierover bestaat een overvloed aan literatuur. De binnen de huishouding op dit terrein getroffen maatregelen zal de accountant waarnemen vanuit het gezichtspunt van de volgende vragen: blijft tussen de verschillende soorten gebruikers de voor de controle essentiële functiescheiding gehandhaafd, en blijven de gebruikers in staat de verantwoordelijkheid te dragen voor de inhoud van hetgeen met behulp van de computer door hen wordt verricht, zodanig dat zij zich daarover ook achteraf kunnen verantwoorden?

Met deze vragen is naar onze mening de kern van de problematiek van automatisering en controle aangeduid.

We zullen de resterende ruimte benutten voor een kritische bespreking van de gevestigde opvattingen omtrent de betekenis van de automatisering van de gegevensverwerking voor de controle, en wel zoals deze zijn neergelegd in het eerder gememoreerde Nivra-geschrift no. 13, dat door een commissie werd samengesteld. Aan deze opvattingen is in de literatuur reeds aandacht besteed, voor het eerst door G. L. Groeneveld.³

Onder verwijzing naar die literatuur zullen we ons hier beperken tot enige kernpunten uit die opvattingen, te weten:

- de hantering van een modelsituatie van waaruit wordt geredeneerd;
- de betekenis van interne informatie voor de accountantscontrole;
- de beschouwingswijze met betrekking tot het verschijnsel computer.

De modelsituatie van waaruit wordt geredeneerd betreft een huishouding met een hoge automatiseringsgraad en een perfecte organisatie. Een redenering vanuit een dergelijke situatie kan niet tot voor de praktijk bruikbare conclusies leiden, omdat pas achteraf na onderzoek kan worden vastgesteld dat de organisatie perfect heeft *gewerkt*. Bij het verkennen van de organisatie door de accountant kan hoogstens het vermoeden ontstaan dat de organisatie perfect zal werken. Of dat zo is zal moeten worden vastgesteld door het regelmatig inspecteren van de werking van de organisatie, met als sluitstuk het verifiëren van de gepresenteerde informatie. Er kleeft nog een bezwaar aan de gehanteerde modelsituatie. Bepaalde soorten huishoudingen worden er als zodanig van uitgesloten. Hierop wordt later teruggekomen.

De betekenis van interne informatie komt in het Nivra-geschrift naar voren bij de beschouwingen over het onderzoek door de accountant naar het cijfermateriaal. Daarbij wordt onderscheid gemaakt tussen controlemiddelen met *toetsingskarakter* en die met *verificatiekarakter*. Bij de eerstgenoemde controlemiddelen gaat het om het volgende. Binnen het computersysteem zijn tal van gegevens aanwezig waartussen verbanden dienen te bestaan of die zich lenen voor het toepassen van cijferbeoordelingen door de gebruikers. Daarmede zijn de voor de accountant in het kader van diens 'eigen actie' gehanteerde controlemiddelen cijferbeoordeling, toetsing aan ex-ante gegevens en verbandscontrole in het computersysteem en in de interne organisatie geïntegreerd. In plaats van die handelingen zelf te verrichten kijkt de accountant als het ware over de schouder van de zelfcontrolerende (lees: cijferbeoordelende) gecontroleerde mee. Het onderscheid tussen 'eigen actie' (lees: controle gericht op het cijfermateriaal) en beoordeling van de werking van de organisatie gaat daardoor vervagen. Deze controlemiddelen met toetsingskarakter dient de accountant zoveel mogelijk toe te passen. Naarmate echter de voorwaarden van de modelsituatie onvervuld blijven moet het onderzoek meer rechtstreeks op het cijfermateriaal worden gericht. Daarbij gaat het dan om controlemiddelen met een verificatiekarakter, waarbij gebruik wordt gemaakt van elementen *buiten het computersysteem*. Deze controlemiddelen betreffen afstemmingen van totalen en saldi met de werkelijkheid en detailcontroles met basisgegevens.

Gaan we thans na hoe het tot deze gedachtengang is gekomen. Aan de beschouwingen ligt de analytische controlebenadering ten grondslag, waarin cijferbeoordeling de centrale plaats inneemt. De uit de informatie blijkende afwijkingen tussen normen of verwachtingen en de realisatie daarvan vormen daarbij het uitgangspunt voor het verdere onderzoek. Aangezien aldus de te controleren informatie bepaalt wat er ter controle van *diezelfde* informatie moet gebeuren, moet worden vastgesteld dat de analytische controlebenadering op een cirkelredenering berust. De cirkel zou kunnen worden doorbroken door het verifiëren van de informatie, niet gestuurd door de inhoud daarvan. In het Nivra-geschrift wordt echter anders geredeneerd. De doelstelling van de verificatie van de informatie wordt mede bereikt door de onderscheidene functionarissen of afdelingen cijferbeoordeling te laten verrichten met betrekking tot de intern beschikbaar komende informatie. Een dergelijke cijferbeoordeling kan ons inziens maar in zeer beperkte mate een bijdrage leveren tot de zekerheid dat de informatie op betrouwbare wijze uit het geheel van basisgegevens is opgebouwd. Dit betreft dan informatie over een beperkt gebied, welke over korte perioden wordt verstrekt aan leidinggevende functionarissen op het operationele niveau. Dat gaat dan echter meer lijken op de invoercontroles door gebruikers. De informatie bestemd voor de hoger in de organisatie gelegen niveaus vat meerdere gebieden samen, is cumulatief en in overwegende mate op de geldnoemer gebaseerd, met alle waarderingstvraagstukken van dien. Uit de cijferbeoordeling door de gebruikers van die informatie valt dan ook geen reële bijdrage te verwachten aan de gewenste zekerheid met betrekking tot

het werkelijkheidsgehalte - binnen redelijke marges - van de gepresenteerde informatie.

Dat zal ook de commissie die het Nivra-geschrift samenstelde niet zijn ontgaan. De gewenste waarborg wordt echter verkregen als de gegevens waartussen de verbanden bestaan in een computersysteem zijn opgenomen. De nodige groeperingen van cijfers behoeven niet meer door de accountant zelf te worden verricht doch worden door het systeem opgeleverd. De verschillende functionarissen voeren namelijk via eigen invoerstations hun gegevens rechtstreeks in het computersysteem in. In die situatie vormen geprogrammeerde verbandscontroles binnen zo'n systeem een permanent werkende bevestiging van de werking van de functiescheiding in de organisatie.

Indien van verschillende functionarissen afkomstige gegevens automatisch binnen de computer aan elkaar worden getoetst, is deze beveiliging zelfs superieur te noemen.

Indien de controlehandelingen binnen het systeem, en met name door de computer, worden uitgevoerd bestaat in tegenstelling tot door de mens uitgevoerde handelingen een veel grotere zekerheid dat de controles altijd en op de juiste wijze worden uitgevoerd, zodat aan het oordeel van de accountant omtrent het functioneren van die controles een veel grotere betekenis toekomt dan voorheen. Het vaststellen dat de betrokken controlemaatregelen in het systeem zijn opgenomen en bij voortduring werkzaam zijn, kost de accountant minder tijd dan wanneer hij zelfstandig, zonder de waarborgen van het systeem, een oordeel wil verkrijgen over de juistheid van de gepresenteerde cijfers.

Men krijgt onwillekeurig de indruk dat hier technici aan het woord zijn in plaats van accountants. De uitspraken hebben voor de accountantscontrole evenveel betekenis als bijvoorbeeld voor de tandheelkunde de uitspraak dat de boor beter in de kies penetreert dan de tandarts. De bewering dat de informatie betrouwbaar is omdat deze afkomstig is uit een geavanceerd geautomatiseerd informatiesysteem is een *petitio principii*, omdat zo'n systeem een stuk gereedschap binnen een organisatie vormt en daarvoor als zodanig open staat. Voor nadere uiteenzettingen hierover verwijzen wij kortheidshalve naar onze bijdrage in de Frielink-bundel.⁴

Naarmate de voorwaarden van de modelsituatie - hoge automatiseringsgraad en perfecte interne organisatie - on vervuld blijven, wordt de controle meer rechtstreeks op het cijfermateriaal gericht. Deze samenhang wordt niet nader verduidelijkt, hetgeen als een groot gemis voor de praktijk moet worden gezien, waar steeds min of meer van de modelsituatie zal worden afgeweken. Moet echter bij een lage automatiseringsgraad meer rechtstreeks op de cijfers worden gecontroleerd? Dat kan men onmogelijk volhouden, gezien het karakter van de computer als gereedschap. Hetgeen ter verificatie van de cijfers moet geschieden wordt geheel bepaald door de wijze van gegevensverwerking zoals die onder verantwoordelijkheid van de registrerende functie plaatsvindt. Bij de rechtstreeks op de cijfers gerichte controles, gaat het blijkens het Nivra-geschrift om de inzet van controlemiddelen

met een verificatiekarakter: detailcontroles met basisgegevens en afstemmingen van totalen en saldi met de werkelijkheid. Hier dreigt een nieuw misverstand. De afstemmingen met de werkelijkheid, de bestaansvaststellingen, zijn niet te beschouwen als controles die rechtstreeks op het cijfermateriaal zijn gericht, zoals we reeds in hoofdstuk 1 zagen. *Het cijfermateriaal is slechts rechtstreeks te controleren aan de hand van de basisgegevens.* Teneinde te waarborgen dat het geheel van basisgegevens de werkelijkheid juist en volledig weergeeft zijn, zoals we zagen, onder meer procedurele maatregelen in de organisatie nodig ter hantering van normen en andere Soll-posities. Daarvan maken regelmatige bestaansvaststellingen deel uit. Bij het inspecteren van de werking van de organisatie betreft de accountant die bestaansvaststellingen in zijn waarnemingen. Bij het definiëren van de controlemiddelen met een verificatiekarakter worden dus het inspecteren van de organisatie en het verifiëren van de cijfers door elkaar gehaald.

We zouden nog terugkomen op de modelsituatie. Daarvan werden bepaalde soorten huishoudingen als zodanig uitgesloten, en wel huishoudingen 'die uit de aard van de activiteiten welke zij verrichten, geen waarneembaar verband kennen tussen prestatie en tegenprestatie (bijv. bepaalde overheidshuishoudingen, verenigingen, stichtingen en dergelijke). De accountant zal bij zijn controle van deze huishoudingen in belangrijke mate detailwaarnemingen moeten verrichten' (pag. 62). Men heeft wellicht het oog gehad op huishoudingen die niet voor de markt produceren. Zulke huishoudingen stellen hetgeen zij voortbrengen niet middels ruil ter beschikking. Er is daar geen transformatieproces in de zin van een waardenkringloopproces te onderkennen. Maar deze huishoudingen kunnen omvangrijk zijn, met functiescheidingen en maatregelen ter hantering van normen en andere Soll-posities, alsmede met interne analytische informatie en een hoge automatiseringsgraad. Voorts is het verband tussen opgeofferde en verkregen waarden als zodanig ook niet of nauwelijks waarneembaar bij bepaalde huishoudingen die *wel* voor de markt produceren, zoals dienstverlenende bedrijven en financiële instellingen. Zelfs bij bepaalde huishoudingen met overwegende doorstroming van eigen goederen, is in het geval er sprake is van stukproductie het bedoelde verband vaak moeilijk waarneembaar. De overgrote meerderheid van de huishoudingen: overheidsinstellingen, dienstverlenende bedrijven, financiële instellingen (banken en verzekeringsmaatschappijen), en sommige bedrijven met een goederenbeweging, zou dan in feite van de modelsituatie moeten worden uitgesloten! Slechts de huishoudingen met naar de aard van de activiteiten een strakke samenhang binnen het transformatieproces zouden dan onder de modelsituatie kunnen worden gerangschikt, mits van een hoge automatiseringsgraad sprake is. Slechts daar is het kennelijk mogelijk dat de functionarissen in de organisatie de voor de vaststelling van het werkelijkheidsgehalte van de informatie zo betekenisvolle cijferbeoordelingen verrichten, terwijl de accountant daarbij als het ware over de schouder meekijkt.

Het zal de lezer naar wij hopen inmiddels duidelijk zijn: wie aldus redeneert verdwaalt. De onjuiste premissen inzake de wijze van vaststelling van het

werkelijkheidsgehalte van de informatie en inzake de betekenis van de automatiseringshulpmiddelen voor de controle, leiden bij de verdere redenering in wisselwerking tot ongeldige conclusies. Een strak verband binnen het transformatieproces (lees: de goederenbeweging) is niet de uiteindelijke basis waarop het vertrouwen in het werkelijkheidsgehalte van de informatie rust. Dat zijn gedachten uit de jaren dertig. Bij een sigarenwinkel is het besproken verband tot op het doosje en tot op de cent nauwkeurig te leggen. Waarom certificeert de accountant dan de jaarrekening van zo'n winkel niet? Omdat deze niet aan het kenmerk van een zekere omvang in controletechnische zin voldoet. Daarin is de uiteindelijke basis voor het vertrouwen in het werkelijkheidsgehalte van de informatie gelegen, en nergens anders in. Het kenmerk van de omvang *prevaleert* hier ten opzichte van dat van de samenhang binnen het transformatieproces. Dit laatste heeft, zoals we zagen, alleen betekenis voor de kritische omvang van de desbetreffende huishouding. Gegeven de bij de verschillende huishoudingen passende maatregelen ter handhaving van normen en andere Soll-posities, zal naar het oordeel van de controlerend accountant de kritische omvang op een hoger niveau liggen, naarmate de samenhang binnen het transformatieproces minder stringent is. En voor het overige is het grondpatroon van de accountantscontrole voor *alle* huishoudingen precies hetzelfde.

Noten

1 *Nivra-geschrift no. 13, Automatisering en controle, Kluwer, Deventer, 1980 (2e herziene druk).*

2 Voor meer details verwijzen wij naar onze bijdragen over dit onderwerp in *De Accountant van juni en juli/augustus 1983 en februari 1984.*

3 G. L. Groeneveld, *De verhouding van de accountantscontrole tot de interne organisatie en controle, Handboek Accountancy, Samsom, Alphen aan den Rijn, 1971, pag. 1081 e.u.*

4 K. P. G. Wilschut, *De automatisering van de informatieverzorging en de theoretische grondslagen van de interne en de accountantscontrole, Opstel, opgenomen in Hoor en Wederhoor (Frielinkbundel) A'dam, 1984.*