

DYNAMISERING VAN DE ACCOUNTANTSCONTROLE

door A. B. Frielink

In het septembernummer van dit tijdschrift is een beschouwing van Prof. G. L. Groeneveld en een aantal collega's opgenomen onder de titel 'De vervroeging van de jaarrekening en de controletechniek van de accountant'. Deze beschouwing is - naar mij voorkomt - uiterst nuttig, omdat zij, in een beknopt bestek, enerzijds geeft een theoretische fundering voor, anderzijds een praktische uitwerking van de dynamisering van de accountantsarbeid. Als in het hierna volgende enkele kritische kanttekeningen ten aanzien van beide hoofdonderwerpen worden geplaatst, dan is dat niet om bezwaren te opperen, doch slechts omdat deze kanttekeningen naar gehoopt wordt, kunnen bijdragen tot de theoretische verdieping en tot verruiming van de praktische toepassing.

1. Probleemstelling

De titel van Groeneveld's beschouwing houdt enkele (doelmatige) beperkingen in, die in de tekst zelf niet meer expliciet worden gesteld. Uit de titel is duidelijk dat

- hier slechts gehandeld wordt over het controleprogramma van de accountant die, in continuïteit, belast is met de controle van de jaarrekening. Op onderzoekingen met een bijzonder doel heeft noch de theoretische, noch de praktische behandeling betrekking;
- naar opvatting van de schrijver, de vervroeging van de jaarrekening geen invloed kan hebben op de doelstellingen en op de algemene grondslagen van de accountantscontrole, doch slechts op de toegepaste techniek.

Anderzijds levert de titel een ruimere probleemstelling dan bij oppervlakkige waarneming kan worden vermeend: nergens is sprake van de openbare accountant, zodat alles mede van toepassing is op de interne accountant.

Tegen deze beperkingen enerzijds en ruime probleemstelling anderzijds bestaan geen bezwaren; integendeel, ik acht ze geheel en al doelmatig, doch meende dat een expliciete vermelding in het bijzonder voor studerende van betekenis zou zijn.

Er is een ander punt in de probleemstelling dat wel tot kritiek leidt. Indien men spreekt over de *vervroeging* van de jaarrekening en (de invloed daarvan op) de controletechniek van de accountant, dan dient te worden beseft dat wordt uitgegaan van een bepaalde werkwijze die men als de usantiële ziet, en dat wordt nagegaan welke wijzigingen in deze werkwijze moeten worden gebracht tengevolge van de vervroeging.

Nergens nu in het artikel wordt duidelijk aangegeven van welke usantiële werkwijze wordt uitgegaan. Uit de op blz. 306 gegeven opsomming der meest voorkomende „balanswerkzaamheden” zou moeten worden afgeleid, dat is uitgegaan van een controletechniek die reeds een geruim aantal jaren geleden - vóórdat de vervroeging van de jaarverslaglegging als zelfstandig probleem werd gesteld- als alleen-zaligmakend werd verworpen.

Uit didactisch oogpunt is dit uiteraard aanvaardbaar en waarschijnlijk ook doelmatig. Daar echter een groot deel van het artikel gewijd is aan de praktische gevolgen, bestaat het gevaar dat de praktijkman tot de conclusie komt: de dynamisering verandert in feite niets aan de eisen die altijd reeds aan de interne organi-

satie werden gesteld. Duidelijk komt dit naar voren op blz. 308, bij de opsomming van de aan de administratieve organisatie te stellen eisen t.a.v. de registratie van en het toezicht op de voorraden. De hier onder 1e t/m 5e opgesomde eisen zijn immers volledig dezelfde eisen die men uit een administratief-organisatorisch oogpunt altijd stelt. We weten ook allemaal dat deze „eisen” slechts in een beperkt aantal gevallen als *stringente eisen* worden gesteld en dat zij in een veel groter aantal gevallen moeten worden gezien als *wenselijkheden* waarnaar dient te worden gestreefd, met inachtneming van de in elk geval bestaande economische mogelijkheden. Niet slechts in het kleine bedrijf, doch ook ten aanzien van bepaalde goederencategorieën in het grote en zeer grote bedrijf, zullen de kwantitatieve verhoudingen stringente toepassing van deze eisen verhinderen.

Het gevaar waarop hierboven werd gedoeld, is nu, dat de praktijkman, deze mitigatie van de eisen natuurlijkerwijze acceptierend, zou concluderen dat de vereenvoudigde, althans minder tijd vereisende, controletechniek die wordt aanbevolen, niettemin van toepassing zou zijn.

Wij komen dan, dacht ik, gevaarlijk dicht bij een zgn. praktische Angelsaksische, althans Amerikaanse opvatting: beperk de controlehandelingen tot hetgeen praktisch uitvoerbaar lijkt.

Terecht is in Groeneveld's beschouwing de kern van de probleemstelling te vinden in „het prijsgeven van de simultaneïteit van (een deel van) zijn waarnemingen” (blz. 305). Voor de theoretische fundering zou het m.i. doelmatiger zijn de probleemstelling als volgt te formuleren.

- Onder welke omstandigheden kan de accountant belast met de controle van de jaarrekening, de eis van simultaneïteit van zijn waarnemingen prijsgeven?

De behandeling van een dergelijke probleemstelling kan slechts doeltreffend geschieden, indien daaraan voorafgaat een bespreking van de betekenis van de simultaneïteit in de waarnemingen van de accountant.

2. Betekenis van de simultaneïteit in de waarnemingen van de accountant belast met de controle van de jaarrekening

Controlewaarnemingen dienen steeds dan naar de toestand op hetzelfde tijdstip te geschieden, als de gecontroleerde in de gelegenheid verkeert door verschuivingen een voorstelling van zaken te geven die van de werkelijkheid afwijkt.

Voor de controle van de jaarrekening betekent dit in principe dat alle balansposten naar de toestand op de balansdatum moeten worden geverifieerd.

Problemen doen zich hierbij niet voor ten aanzien van de balansposten die zich controletechnisch laten vaststellen door vastlegging van beginsaldo en mutaties in het dossier van de accountant, mits hij zekerheid heeft omtrent de volledigheid van de mutaties. De voorbeelden hiervan zijn weinige en uit controle-oogpunt ook weinig interessante (Maatschappelijk kapitaal, Reserves en dergelijke rekeningen waarop slechts mutaties kunnen voorkomen op grond van een formeel besluit van aandeelhouders).

Problemen doen zich wel voor ten aanzien van al die posten waarvan het bestaan en de waardering per balansdatum slechts kan worden vastgesteld door controleverrichtingen op de balansdatum of enige tijd *daarna*.

Deze problemen zijn van tweeërlei aard:

a. de praktische bezwaren verbonden aan het verrichten van massale controle-

handelingen op de balansdatum, die nu eenmaal usantieel voor zoveel bedrijven op dezelfde datum valt. Uit dezen hoofde zouden, althans voor de externe accountant, geen bezwaren behoeven te bestaan, indien de balansdata van verschillende bedrijven gelijkmatig zouden zijn gespreid over de 365 dagen van het jaar;

- b. de vertraging in de totstandkoming van het certificaat, als gevolg van de na de balansdatum te verrichten werkzaamheden, welke vertraging opnieuw wordt vergroot door de usantiële uniformiteit van balansdata.

In wezen nu, beïnvloedt de vervroeging van de jaarverslaglegging slechts de onder *b.* bedoelde problemen; deze vertraging is immers slechts dan bezwaarlijk, indien de na balansdatum te verrichten controlehandelingen meer tijd in beslag nemen dan tot de datum van publikatie van de jaarrekening beschikbaar is.

De onder *a.* bedoelde problematiek is van veel oudere datum. Zij heeft ook in het verleden reeds geleid tot oplossingen, waarvan uiteraard voor de vervroeging dankbaar gebruik kan worden gemaakt.

3. Het prijsgeven van de simultaneïteit

a. Algemeen

Het prijsgeven van de simultaneïteit in de controleverrichtingen behoeft slechts te worden overwogen in de gevallen waarin handhaving tot ongewenste gevolgen leidt, hetzij door piekbelasting bij de accountantsstaf, hetzij door grotere vertraging in de totstandkoming van het certificaat dan met de gewenste publikatiedatum valt overeen te brengen.

Dit is principieel anders dan Groeneveld's stelling: „In dergelijke gevallen is eenvoudig gesteld, dat de controle per balansdatum dient te geschieden” (blz. 315).

Immers, indien er van wordt uitgegaan dat de balansposten simultaan gecontroleerd moeten worden, dan betekent het verschuiven van het controle-tijdstip van slechts één balanspost, dat ten aanzien van *alle* balansposten de eis van simultaneïteit is prijsgeven.

Er is dan ook alleen dan nog een wenselijkheid voor bepaalde posten een controle per balansdatum te handhaven, indien dit uit anderen hoofde dan de simultaneïteitseis geschiedt. Duidelijk blijkt dit bijvoorbeeld bij de kasopneming in de detailhandel: indien op goede gronden besloten is tot spreiding van de voorraadopneming over het jaar, is kasopneming per balansdatum niet zinvol. Integendeel, het is - uit hoofde van de hier noodzakelijke simultaneïteit - juist nodig de kasopneming met de voorraadopneming te doen samenvallen.

Er is, naar mij voorkomt, slechts één grond waarop het prijsgeven van de simultaneïteit in de controleverrichtingen kan worden gebaseerd. Deze ene grond is samen te vatten in het begrip „interne controle”. Slechts indien het stelsel van interne controle de accountant in voldoende mate zekerheid kan geven dat de gecontroleerde geen verschuivingen tot stand heeft gebracht die tot een voorstelling van zaken leidt die afwijkt van de werkelijkheid, slechts dan kan van de eis van simultaneïteit worden afgestapt.

We moeten hier voorzichtig zijn met de consequenties die aan deze stelling - onbedoeld - kunnen worden verbonden. Groeneveld formuleert: „Door het beoordelen van de tussentijdse overzichten en van de daarbij gegeven analyses kan hij (de accountant) namelijk de periode die verloopt tussen het moment van

waarneming en de balansdatum zodanig overbruggen, dat de verbroken simultaneïteit wordt hersteld" (blz. 306). Deze formulering roept de volgende vraag op:

Indien voor de hier bedoelde periode de beoordeling van overzichten en analyses zodanige zekerheid kan geven dat het zelfde effect wordt bereikt alsof de controleverrichtingen simultaan waren verricht, waarom zou deze beoordeling dan niet altijd voldoende zekerheid kunnen geven, zodat een aanzienlijke beperking in de controlehandelingen zou kunnen worden aangebracht?

De hierboven gegeven formulering, waarop meer in het algemeen op de noodzaak van interne controle, en de daardoor te verkrijgen zekerheid, de nadruk wordt gelegd, kan aanleiding geven tot een analoge vraag.

b. Interne controle

Om deze vragen te kunnen beantwoorden, is het nodig dieper in te gaan op de betekenis van de interne controle voor de accountantscontrole en op de betekenis van de eigen actie van de accountant.

Ik begin daartoe met de volgende stelling, die wellicht in eerste instantie tot tegenspraak zal prikkelen:

- Indien gedurende de gehele controleperiode een perfect stelsel van interne controle perfect heeft gewerkt, en de accountant zulks heeft vastgesteld, dan kan hij zonder meer een goedkeurende verklaring bij de jaarrekening afgeven.

Om de juistheid van deze stelling te toetsen, vrage men zich af, wat - bij de gestelde premissen - nog onjuist zou kunnen zijn in de jaarrekening.

Het blijkt dat, bij een beperkte interpretatie van „stelsel van interne controle”, oordelen over waarderingsmethoden, over wijze van voorstelling van bijzondere of nieuwe posten ten aanzien van de jaarrekening e.d., niet zijn gedekt. Aangezien deze oordelen van de accountant voor het hier besproken probleem van de simultaneïteit niet van belang zijn, laat ik deze verder buiten beschouwing. Men is overigens vrij het begrip „perfect stelsel van interne controle” zo ruim te interpreteren dat deze soort van oordelen daar mede onder begrepen zijn.

Uit de stelling volgt dat de accountant twee dingen moet doen:

- a. Vaststellen dat het stelsel van interne controle gedurende de gehele controleperiode perfect is geweest;
- b. Vaststellen dat dit stelsel ook gedurende de gehele controleperiode perfect heeft gewerkt.

Uit a. volgt dan nog bovendien:

- c. Indien het stelsel van interne controle niet perfect is, het verrichten van de werkzaamheden die de tekorten in de interne controle opheffen (algemeen: het optreden als facultatief intern controleur, volgens A. Mey).

Indien de imperfectie in de interne controle van zodanige aard is, dat zij niet door eigen controlehandelingen van de accountant opgeheven kan worden, bestaat een verhindering voor het afgeven van een goedkeurende verklaring zonder voorbehoud.

Het is noodzakelijk er hierbij op te wijzen dat ook in de grote bedrijven, waar de interne controle op zeer grote delen van de organisatie perfect is, verscheidene onderdelen overblijven waar de kwantitatieve of de functionele verhoudingen tot de aanvaarding van imperfecties in de interne controle leiden. Deze onderdelen dienen dan steeds door de accountant zelf te worden gecontroleerd, hetgeen weinig bezwaren oplevert, omdat zij geen massaal karakter dragen.

De onder a. bedoelde vaststelling van de perfectie van het stelsel van interne controle en de onder c. bedoelde, daaruit afgeleide eigen werkzaamheden ter opheffing van tekortkomingen, leveren - bij voldoende vakmanschap van de accountant - geen problemen op. Waarneming van het toegepaste stelsel door raadpleging van instructies en door partiële waarneming van series handelingen, zowel direct, als door middel van de administratieve vastlegging van deze handelingen (parafen) of hun resultaten (tellingen etc.) levert het bewijs van het bestaande stelsel op; het eigen oordeel van de accountant levert de vaststelling op in hoeverre dit stelsel perfect is.

Geheel anders ligt het met de onder b. bedoelde vaststelling dat het stelsel ook gedurende de gehele controleperiode perfect heeft gewerkt. Men hoort nogal eens de stelling verkondigen dat partiële waarneming van de administratieve en controlehandelingen (steekproeven) zou kunnen leiden tot een oordeel over de *werking* van de interne controle gedurende een voorafgaande periode. Ik meen dat deze stelling onjuist is. Geen enkele partiële waarneming kan zekerheid geven dat de niet-waargenomen „exemplaren” juist zijn geweest.

Voorzover de waar te nemen handelingen zich voor kwantificering lenen, kan uiteraard wel met een bepaalbare mate van betrouwbaarheid door middel van steekproeven worden vastgesteld dat de fout een eveneens bepaalbare waarde niet overschrijdt. Indien men deze uitspraak echter wil toepassen op vragen als: zijn voor alle kasontvangsten door een procuratiehouder kwitanties afgetekend en in het thans overgelegde creatieregister aangetekend?, dan blijkt dat niet mogelijk. Sterker, het is aan gerechte twijfel onderhevig of de verrichting van controlehandelingen wel steeds door latere controle van de vastlegging daarvan kan worden geconstateerd. In vele gevallen heeft men onvoldoende zekerheid dat een controle-paraaf inderdaad pas is gesteld nadat de controle-handeling is verricht; misschien was het tevoren reeds goed en dekt de paraaf de juiste boeking zonder dat de parafeur enige controle heeft uitgeoefend. In vele gevallen ook heeft men onvoldoende zekerheid omtrent het tijdstip (de datum) waarop enige aantekening in feite is geplaatst.

Op deze gronden moet, dunkt mij, de mogelijkheid van het integraal vaststellen van de juiste werking van de interne controle op grond van *partiële* waarneming van administratieve en interne controlehandelingen en de weergave daarvan in documenten en verdere registraties, worden verworpen. Anderzijds is *volledige* waarneming van deze administratieve en interne controlehandelingen onmogelijk, behoudens in een enkel zeer uitzonderlijk geval.

c. Eigen actie

In feite zien we dan ook dat de accountant een aantal controles zelf verricht, een eigen actie voert, die hij - in Nederlandse verhoudingen - voor zijn certificaat onmisbaar acht. In het algemeen gesproken hebben deze controleverrichtingen slechts twee doelstellingen:

- Opheffing van tekortkomingen in de interne controle, zoals hierboven aangestipt;
- Vaststelling dat het goedgekeurde stelsel van interne controle gedurende de gehele controleperiode ook perfect, althans in voldoende geachte mate, heeft gewerkt.

Juist door de eigen inventarisaties, door de eigen verbands- en totalencontroles,

door de eigen vergelijking met budgetten en met voorgaande perioden, verkrijgt de accountant de zekerheid over de voldoende werking van het goedgekeurde stelsel van interne controle, die hij voor zijn goedkeurende verklaring nodig heeft.

Deze eigen actie van de accountant is een omspannende controle. Zij gaat niet uit van een doublure, partieel, van wat reeds uit een oogpunt van interne controle gedaan is. Zij behoeft zich daarom ook niet afzonderlijk bezig te houden met de vraag of wellicht bepaalde handelingen buiten de interne controle zijn gebleven, of met de vraag of de bij uitvoering van de interne controle gebleken onjuistheden wel zijn gecorrigeerd. Zij geeft de voldoende zekerheid dat het totaal der interne controlehandelingen ook is verricht. Natuurlijk dient „zekerheid” hier niet als absolute zekerheid te worden geïnterpreteerd.

In de eerste plaats kunnen onjuiste voorstellingen van zaken soms zo geschieden dat er niets van in de administratie blijkt (hier werkt dan het zgn. axiomatisch voorbehoud). Doch in de tweede plaats, en dit is van meer algemeen belang, zal de eigen actie van de accountant slechts met een, soms ruime, tolerantie tot uitkomsten kunnen leiden, zodat onjuiste voorstellingen binnen deze grenzen niet zullen worden ontdekt. Juist het bestaan van deze tolerantie in de omspannende controles, maakt het voor de accountant noodzakelijk ook voldoende aandacht te schenken aan de handhaving van het stelsel van interne controle door partiële waarnemingen van administratieve en interne controlehandelingen, resp. de vastlegging daarvan, gedurende de controleperiode.

Resumerend:

Een stelsel van interne controle dient de juistheid van de verslaglegging te waarborgen; hieronder is begrepen de handhaving van de voorschriften die ten aanzien van beschikking, bewaring en registratie zijn gegeven.

De accountant dient a) vast te stellen of een perfect stelsel van interne controle bestaat en wordt gehandhaafd; b) imperfecties in dit stelsel door eigen maatregelen op te heffen; c) vast te stellen dat dit stelsel voldoende heeft gewerkt, door partiële waarneming van administratieve en interne controlehandelingen en hun vastlegging, alsmede door een omspannende eigen-actie-controle.

Men kan zich nog afvragen hoe het mogelijk zou zijn dat een perfect stelsel van interne controle imperfect zou werken. Toch ligt het antwoord hierop voor de hand: Enerzijds kan een voorgeschreven controlehandeling simpelweg achterwege blijven door het tekortschieten van de met deze handeling belaste functionaris (nonchalance, verkeerd begrip, gemakzucht). Anderzijds kan elke functiescheiding, die een essentieel onderdeel vormt van vrijwel elk intern controlestelsel, worden doorbroken door samenspanning of door ingrijpen door een gemeenschappelijk hoger niveau in de organisatie.

d. Imperfecties in de interne controle

Keren wij thans terug tot de eis van simultaneïteit in de controle van de balansposten. Gesteld is hierboven, dat deze eis kan worden losgelaten, indien de interne controle zou kunnen waarborgen dat de gecontroleerde geen verschuivingen tot stand heeft gebracht, die een weergave in strijd met de werkelijkheid kunnen veroorzaken. Anderzijds is eveneens hierboven gesteld dat de perfecte werking van de interne controle door de accountant slechts kan worden vastgesteld

(althans in de gebruikelijke omstandigheden) door een eigen, omspannende controle, die opnieuw simultaneïteit van controlehandelingen vereist.

We mogen dit met recht een paradoxysme noemen. Voor de oplossing daarvan is het nodig nader te analyseren op welke manieren de interne controle imperfect kan worden verricht. In sommige gevallen kan het tekortschieten van de met een interne controlehandeling belaste functionaris gemakkelijk onontdekt blijven; in andere gevallen is de kans daarop zeer gering te achten.

In het algemeen blijft dit tekortschieten gemakkelijk onontdekt, indien de controlehandeling geheel op zichzelf staat en niet door verbands- of totalencontroles intern een tweede check wordt verkregen. Zolang het bij de op zichzelf staande controlehandelingen gaat om een gering belang per handeling, is deze grote kans op het doorslippen van tekortkomingen meestal zeer goed te accepteren. Zodra het belang per handeling groot is, of kan zijn, dienen tegenmaatregelen te worden getroffen. Doublering van de controle is de enig mogelijke tegenmaatregel; deze levert vaak minder resultaat op dan men zou verwachten, omdat de wetenschap dat er gedoubleerd wordt, soms bij beide controleurs de tendentie oproept minder accuraat te zijn: de ander zal het wel zien of gezien hebben. Meer effect sorteert gewoonlijk de wijziging van stelsel die er toe leidt dat de controlehandelingen door interne totaal- of verbandscontrole worden ondersteund, zodat er geen sprake meer is van opzichzelfstaande handelingen. Niet onder alle omstandigheden is dit mogelijk (men denke aan de taak van de controleur bij de tram- en dergelijke bedrijven).

Voor de doorbreking van een functiescheiding door samenspanning of ingrijpen door een hoger gemeenschappelijk niveau van leiding, geldt in het algemeen dat deze doorbreking moeilijker valt te effectueren naarmate meer personen of functionarissen van hoger niveau bij de samenspanning of het ingrijpen betrokken moeten zijn. Toch dient er op gewezen te worden dat dit slechts geldt *ceteris paribus*. Ook samenspanning van een groot aantal personen of van topfunctionarissen is niet uitgesloten, indien zij het belang groot genoeg achten. Dat dit belang overigens niet slechts behoeft te worden geïnterpreteerd als het beperkte eigen geldelijke belang, wordt wel gedemonstreerd door het grote aantal „zwarte kassen” dat in de bezettingsjaren, met medeweten van velen in de bedrijven, werd gehouden. Soortgelijke omstandigheden kunnen zich voordoen in bijvoorbeeld het familiebedrijf, indien de topleiding meent het familiebelang tegenover de fiscus, de schuldeisers of andere winstgerechtigden, te dienen door een valse voorstelling van zaken. Ook indien functiescheiding slechts door samenspanning van een groot aantal personen of van topfunctionarissen kan worden verbroken, is derhalve omspannende eigen controle-actie door de accountant noodzakelijk.

Consequentie hiervan is, dat het principieel onmogelijk moet worden geacht de simultaneïteit te „herstellen”, door over de periode van waarneming tot aan balansdatum te steunen op interne controle.

e. Kans op doorbreking van de interne controle

Toch is reeds lang de eis van simultaneïteit van controleverrichtingen per de balansdatum in theorie en in praktijk losgelaten, in het bijzonder ten aanzien van de voorraadopneming als sluitstuk op de verbandscontrole van de goederenbeweging. Klaarblijkelijk is dit mogelijk geacht in die gevallen waarin de be-

schikking over, de bewaring en de registratie van de goederen zodanig afgescheiden zijn van elkaar en van andere functies in het bedrijf, dat de kans op doorbreking van de interne controle door samenspanning uiterst klein werd geacht en de kans op ontdekking van de samenspanning, mocht deze toch tot stand zijn gekomen, door toepassing van controlemaatregelen met een steekproefkarakter, zeer groot werd geacht.

Wanneer nu kan met recht de kans op samenspanning uiterst klein worden geacht? Er is hiervoor uiteraard geen exacte grens te bepalen. Factoren die de kans verkleinen, zijn:

- vergroting van het aantal personen dat voor een geslaagde samenspanning nodig is;
- vergroting van de hiërarchische, de functionele en de geografische afstand tussen de personen die zouden dienen samen te spannen;
- vergroting van de stabiliteit van moraal en rechtspraak in het geografische gebied waar het bedrijfs(onderdeel) gevestigd is, ten aanzien van de kringen waartoe de potentiële samenspanners behoren;
- vergroting van het economisch belang dat de betrokken functionarissen hebben bij de blijvende rechtmatige uitoefening van hun functies.

De volgende vraag is: Hoe kan de kans op ontdekking van de samenspanning, mocht deze toch tot stand zijn gekomen, worden vergroot? In het algemeen gesproken is deze kans op ontdekking groter, naarmate doeltreffender en verfijnder elke omstandigheid die de uitkomsten heeft beïnvloed, in een administratief stelsel wordt geanalyseerd. Dan is namelijk het op de voet volgen van deze analyse in een beperkt aantal gevallen (steekproefsgewijze) voldoende om een grote kans te hebben samenspanning, mocht die zijn opgetreden, te constateren. Een verfijnde analyse immers zal - in het algemeen - betekenen een analyse tot in bedragen die elk voor zich een gering belang vertegenwoordigen; om samenspanning voldoende „lonend” te maken, zal dus een relatief groot deel van de analyses moeten zijn vervalst, zodat de kans op het trekken van een vervalst „exemplaar” bij steekproefsgewijze controle, relatief groot is. Onder „analyse” wordt in dit verband niet slechts begrepen de analyse van afwijkingen t.o.v. een budget, maar elke nadere detaillering van een gepretendeerde uitkomst, zoals b.v. een gedetailleerde voorraad- en produktieadministratie.

Tenslotte: Wanneer is de kans op ingrijpen van een gemeenschappelijk hoger niveau van leiding, zodat de werking van de functiescheiding ongedaan wordt gemaakt, het geringst? In het algemeen geldt hier weer dat deze kans kleiner is, naarmate het hogere niveau van leiding normaliter minder met de uitvoering der werkzaamheden te maken heeft. Hieruit valt af te leiden dat het samenbrengen van de leiding over beschikkende, bewarende en registrerende functies op een zo hoog mogelijk niveau dient te geschieden. Hetzelfde geldt voor de scheidingen binnen elk van deze drie functies, voorzover deze een rol spelen in het stelsel van interne controle.

Op alle punten ten aanzien waarvan wat deze 3 omstandigheden (geringe kans op samenspanning; grote kans op ontdekking door steekproefsgewijze controle; geringe kans op ingrijpen door een hoger niveau van leiding) betreft een grote mate van vervolmaking is bereikt, kan de accountant de eis van simultaneïteit laten vallen.

f. Goederenbeweging

Ten aanzien van de controle op de goederenbeweging betekent dit dat de accountant wel over de gehele controleperiode (verdeeld in kortere deelperioden) de verbandscontrole zelfstandig toepast, doch ten aanzien van de component Eindvoorraad in deze verbandscontrole geen opneming aan het einde van de controleperiode verricht. Het vertrouwen dat de gepretendeerde eindvoorraad overeenstemt met de werkelijke, ontleent hij aan

- zijn waarnemingen omtrent bestaan en handhaving van een perfect stelsel van interne controle gedurende de gehele controleperiode;
- zijn eigen, steekproefsgewijze gedurende de controleperiode verrichte voorraadopnemingen van bepaalde artikelen, waarbij aansluiting tussen de geregistreerde en de werkelijke voorraad hem de voldoende mate van zekerheid verschafft dat de interne controle niet doorbroken is geweest.

Het is hierbij van geen principieel verschil of in de partiële voorraadopneming telkens alle goederen worden betrokken die als één groep in het grootboek worden geadministreerd, of dat de opneming wordt beperkt tot enkele artikelen uit een grootboekgroep. Wel is het van principiële betekenis dat per het moment van partiële inventarisatie de aansluiting wordt vastgesteld tussen het totaal van de groep en het saldo van de desbetreffende grootboekrekening. Zonder deze aansluiting zou immers een vervalste voorraadkaart voor de artikelen waarin is gemanipuleerd (stel samenspanning tussen voorraadadministratie en voorraadbewaring) kunnen worden overgelegd.

Zo opgevat, heeft de partiële voorraadopneming duidelijk het karakter van een steekproefcontrole. Het is een afzonderlijk vraagstuk, hoe deze steekproef moet worden ingericht om een aanvaardbare mate van betrouwbaarheid en nauwkeurigheid te verkrijgen, waarbij de verschillende partiële opnemingen in de loop van een controleperiode uiteraard niet los van elkaar mogen worden gezien. Het zou te ver voeren thans te trachten de noodzakelijke inrichting van deze steekproef nader uit te werken. Ik hoop daar later op terug te komen. Slechts zij opgemerkt dat de gebruikelijke regel: elk artikel moet in de loop van het jaar ten minste eenmaal worden opgenomen, een zodanige beperking van de willekeurige keuze van steekproefexemplaren inhoudt, dat zij bij eerste beschouwing als onjuist moet worden verworpen.

Het is mij bekend, dat er een opvatting bestaat, volgens welke partiële voorraadopneming slechts aanvaardbaar is, indien een gehele groep (nagenoeg) volledig geïnventariseerd wordt en bovendien ten aanzien van deze groep over de periode van de vorige partiële opneming tot de huidige inventarisatie, een sluitende verbandscontrole met de beweging van vorderingen, schulden en geldmiddelen mogelijk is. Ik verwerp deze opvatting, omdat ik meen dat zij op een misvatting berust. Indien men immers uit een aantal groepen goederen één kiest, dan kan wel de aanwezigheid van die goederen op een gegeven moment worden vastgesteld, doch de vraag of de uit de goederenformule voortvloeiende verkoopopbrengst t.a.v. deze groep volledig is verantwoord kan niet anders worden beantwoord dan met de mededeling dat *volgens de administratie* deze verantwoording volledig is geschied. Omdat de volledige verantwoording van de verkoopopbrengst van de andere groepen niet over dezelfde periode vaststaat, kunnen verschuivingen in de verslaglegging zijn aangebracht die een te lage ver-

antwoording van verkoopopbrengst versluieren. Deze mogelijkheid van verschuiving is een gevolg van de omstandigheid dat vorderingen en geldmiddelen ontstaan door verkoop van goederencategorie A nu eenmaal niet te onderscheiden zijn van vorderingen en geldmiddelen ontstaan door verkoop van goederen uit enige andere categorie. Een soortgelijke redenering geldt voor de inkoop van deze goederen. De verschuiving kan in beide gevallen verhinderd (althans bemoeilijkt) worden door op functiescheiding gebaseerde interne controle. Echter, indien men zich hiervoor op deze interne controle baseert, dan valt niet in te zien waarom men niet een soortgelijk gebruik zou kunnen maken van de interne controle door scheiding van de beschikkings-, bewarings- en registratiefuncties ten aanzien van de voorraden en door de scheidingen die - afhankelijk van de bedrijfsomstandigheden - binnen elk van deze functies zijn aangebracht. Men heeft dan nog het bijkomende voordeel dat men zich terdege bewust is deze interne controle te gebruiken, terwijl in het andere geval de opvatting voor de hand ligt dat men zelfstandig een juistheid vaststelt, zonder op essentiële punten gebruik te maken van interne controle.

g. Andere balanscontrolemaatregelen

Wat geldt ten aanzien van de voorraadopneming in het kader van de controle op de goederenbeweging, geldt evenzeer voor andere balanscontrolemaatregelen: overal waar een grote mate van vervolmaking is bereikt ten aanzien van geringe kans op samenspanning, grote kans op ontdekking door steekproefsgewijze controle, geringe kans op ingrijpen door een hoger niveau van leiding, kan de accountant de eis van simultaneïteit laten vallen. Dit geldt uiteraard onder het algemene mits, dat de interne controle perfect is.

Een perfecte interne controle kan men zich - in het niet te kleine bedrijf - voorstellen ten aanzien van de goederenbeweging en de daarmee verband houdende vorderingen en schulden. Veelal ook ten aanzien van de roerende duurzame activa, van de girale geldmiddelen en van de transitoria. Ten aanzien van de meeste andere activa en passiva zal een perfecte interne controle niet dan bij uitzondering bereikbaar zijn. Veelal is het bestuur tot handelingen met betrekking tot onroerende goederen, het verlenen van voorschotten, het opnemen van leningen enz. bevoegd, zonder dat een stelsel van interne controle op deze handelingen bestaat, of, als het bestaat, zonder dat van een perfect stelsel van interne controle kan worden gesproken. Aangezien al deze handelingen kunnen terugslaan op de chartale geldmiddelen, is dan ook de interne controle op de kas niet perfect. (Uiteraard kan wel een perfecte interne controle bestaan op de kasmiddelen voorzover die onder berusting komen van de afzonderlijke kassier, doch dit behoeven niet alle kasmiddelen te zijn).

Het feit dat Groeneveld ten aanzien van onroerende goederen, kasmiddelen en dergelijke concludeert tot controle per de balansdatum zie ik dan ook als uitvloeisel van deze imperfectie in de interne controle en niet van de omstandigheid dat het zeer fungibele vermogensbestanddelen betreft.

Dat de controle van deze bestanddelen betrekkelijk weinig arbeid vraagt, is overigens geen toeval te noemen. Ware het zo, dat het hier massale verschijnselen betreft, dan zou ook de noodzaak tot perfectionering van de interne controle ontstaan. (Men vergelijk de gebruikelijke uitgebreide interne controlemaatregelen ten aanzien van het aangaan van (pandbrief)leningen bij hypotheekbanken met

de summiere interne controle die hierop bestaat bij het industriële bedrijf dat slechts incidenteel een obligatielening plaatst).

4. Detailpunten

Betrof het vorenstaande de principiële motiveringen die aan de door Groeneveld c.s. voorgestelde controle-maatregelen ten grondslag lagen, thans moge nog worden ingegaan op een aantal detailpunten.

a. Voorraden

Op blz. 308 onder 4e wordt bij de eisen aan de administratieve organisatie te stellen, o.m. opgemerkt dat het aanbeveling verdient, in het geval een permanente registratie ontbreekt, op het moment van inventarisatie tenminste de groep waartoe de te inventariseren artikelen behoren, aan te sluiten met de financiële boekhouding. Het is niet duidelijk wat in dit kader onder „permanente registratie” moet worden verstaan. Ik zou menen dat het ontbreken van een permanence de l'inventaire in enigerlei vorm, een verhindering zou betekenen voor de toepassing van partieel roulerende voorraadopneming, en dat het ontbreken van een gedetailleerde voorraadadministratie de *noodzaak* tot het opnemen van een gehele groep en het aansluiten aan de financiële verantwoording met zich mee zou brengen.

In de paragraaf over de waarde der voorraden (blz. 308/9) mist men node

- a. de afloopcontrole op voorraden waarop in de loop van het jaar niet of slechts in beperkte mate is afgeschreven; een afloopcontrole die zich bij een dynamisch afschrijvingsbeleid evenzeer over het jaar laat spreiden als de inventarisatie;
- b. de maatregelen die de accountant dient te nemen om zich een oordeel te vormen over de scheiding tussen vermogensmutaties als gevolg van prijswijzigingen t.a.v. de normale voorraden en die als gevolg van prijswijzigingen t.a.v. excedenten of manco's (speculatieve voorraden).

Ten aanzien van het onderhanden werk bij bedrijven met stukproductie wordt gesteld dat veelal weinig andere wegen openstaan dan afloopcontrole. Dit suggereert dat het bestaan en de waardering der onderhanden werken slechts door afloopcontrole na de balansdatum kan worden gecontroleerd. Voor scheepswerven, aannemingsbedrijven en dergelijke bedrijven met stukproductie, waar de orders vaak zeer lange tijd lopen, zou dit leiden tot onaanvaardbare vertraging in de totstandkoming van het certificaat. Het komt mij voor, dat, verondersteld de perfecte interne controle, ook hier de afloopcontrole over het jaar gespreid zal kunnen worden.

b. Vorderingen

Bij de bespreking van de controle op vorderingen (blz. 309/11) wordt geen onderscheid gemaakt naar de aard van het ontstaan der vorderingen. Blijkbaar is in het bijzonder gedacht aan vorderingen uit hoofde van levering van goederen, c.q. het verlenen van diensten. Voor vorderingen uit hoofde van verstrekte voorschotten, leningen u/g, verzekeringsuitkeringen e.d. zal toch een andere benaderingswijze nodig zijn.

Het lijkt mij onjuist dat de accountant alleen de gegeven verklaringen van eventuele afwijkingen van een verwachte ontwikkeling op juistheid onderzoekt, zoals

op blz 310 t.a.v. debiteurensaldi wordt gesteld. Een gepretendeerde overeenstemming immers kan een werkelijke afwijking verdoezelen.

Op blz. 311 wordt gesteld dat minstens éénmaal per jaar de afloop van alle vorderingen dient te worden gecontroleerd. Eerder heb ik reeds opgemerkt dat onjuist te achten t.a.v. voorraden, omdat de willekeur die voor een adequate steekproef nodig is, hiermede geweld wordt aangedaan. Wat betreft de vorderingen geldt dan nog bovendien dat deze gewoonlijk geen technisch bepaald, continu bestand vormen, zoals dat ten aanzien van in voorraad gehouden goederen gewoonlijk wel het geval is. Het is dan ook zonder meer niet duidelijk wat bedoeld wordt met „de afloop van *alle* vorderingen”. Is hier gedacht aan de afloop van vorderingen op elke debiteur? Of aan de afloop van vorderingen uit hoofde van elke categorie ontstaansoorzaak? Of wellicht nog aan iets anders?

Het lijkt mij zwak te stellen (blz. 311) dat slechts overboekingen van de ene naar de andere debiteurengroep in het grootboek controle behoeven. Dergelijke „overboekingen” kunnen immers verscholen zijn in de primaire boekingen.

c. Onroerende goederen en overige duurzame activa

Op blz. 312 wordt t.a.v. de controle op de onroerende goederen een opmerking gemaakt, die naar mij voorkomt, de zaak omdraait. Daar wordt namelijk gesteld: „kan de accountant zich doorlopend en tijdig op de hoogte houden van de genomen besluiten, dan kan hij daaruit de aanvullende gegevens voor zijn controle putten”. Ik meen nu dat het probleem andersom ligt. Primair is de weergave van de genomen (en uitgevoerde) besluiten in de administratie. De raadpleging van openbare registers dient juist als aanvullende controle, teneinde meer zekerheid te verkrijgen omtrent de volledigheid der in de administratie blijkende transacties. De vraag is nu of de accountant tijdig de aanwijzing kan krijgen dat de verslaglegging onvolledig is, indien hij geen recherche instelt naar de toestand per de balansdatum. Niet de interne controle vormt een aanvullende controle, doch juist de raadpleging van de openbare registers.

Zowel ten aanzien van de controle op het bestaan van overige duurzame activa, als die op het bestaan van liquide middelen, effecten enz. (blz. 312 en 313) wordt gesuggereerd dat het usantieel zou zijn deze per balansdatum te doen verrichten. Voor de overige duurzame activa wordt dan gesteld dat spreiding over het jaar mogelijk is; voor de liquide middelen, effecten, e.d. wordt deze spreiding afge-
wezen.

Ik meen dat de opgeroepen suggestie in strijd is met de realiteit. Zelfs in de gevallen waarin men de voorraadopneming integraal per balansdatum verricht, zal het niet dan bij hoge uitzondering voorkomen dat de inventarisatie van roerende duurzame activa, liquide middelen, effecten, te innen wissels, eveneens juist per balansdatum zal geschieden. Dit heeft niets met dynamisering te maken. Als de inventarisatie van deze activa per balansdatum zou moeten geschieden, zou zij juist ideaal zijn voor een versnelling van de verslaglegging. Het is immers impliciet, dat deze inventarisatie op de eerste werkdag na de balansdatum gereed zou moeten zijn. Er is hoogstens iets reken- of opzoekwerk aan verbonden, dat door een goede voorbereiding tot een minimum kan worden beperkt. Ik meen dat het - uit heel anderen hoofde dan de dynamisering - onjuist zou zijn terug te keren tot de thans toch wel verouderde gedachte dat in het algemeen het bestaan

van activa op de balans zou moeten worden geconstateerd door inventarisatie per de balansdatum.

d. Schulden (niet handelscrediteuren)

De op blz. 314, onder 3 genoemde controle van schulden op lange en korte termijn (niet handelscrediteuren) per balansdatum, kan licht misverstand wekken. Het zal toch aan geen twijfel onderhevig zijn dat de negatieve controle op deze passiva is opgebouwd uit controle-handelingen in de loop van het jaar. De gegeven formulering wekt echter de indruk alsof de balansdatum het eerste moment is waarop men hiernaar kijkt.

e. Handelscrediteuren

De eerste alinea onder pt 4 Handelscrediteuren op blz. 314, heeft, dunkt mij een onjuist uitgangspunt. Daar wordt gesteld dat de totaal-schuld voortvloeit uit de controle der inkopen en dat de vermindering dier schuld door betaling voorlopig wordt aangenomen tot het eindsaldo is gecontroleerd. Naar mijn oordeel is dit onjuist. Hoezeer de (positieve) controle der inkopen kan leiden tot een oordeel omtrent de juistheid der geboekte totaalschuld, zij zal nimmer kunnen leiden tot een oordeel over de volledigheid dier totaal-schuld. Het oordeel over de volledigheid moet enerzijds gebaseerd zijn op de waarneming van de interne controle, doch anderzijds op positieve controle der betalingen en op negatieve controle van het eindsaldo crediteuren. De controle op volledigheid van het eindsaldo crediteuren vormt dan ook een onmisbaar sluitstuk op de controle van de goederenbeweging, in het bijzonder op de vaststelling van het „chiffre d'affaires”.

Het is ook niet waar dat de betalingen voorlopig worden aangenomen. Integendeel de positieve controle op de bestedingen omvat mede de betaling aan crediteuren. Ten behoeve van de negatieve controle op de inkopen (en daarmee via andere schakels op de opbrengsten) kunnen we van het volgende schema uitgaan:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Betalingen aan} & - & \text{Beginsaldo} & + & \text{Eindsaldo} & = & \text{Inkopen} \\ \text{crediteuren} & & \text{crediteuren} & & \text{crediteuren} & & \text{(neg.)} \\ \text{(neg.)} & & \text{(pos.)} & & \text{(neg.)} & & \end{array}$$

Voor de negatieve controle op de inkopen is nodig een negatieve controle op de betalingen aan crediteuren (deze vloeit voort uit de controle der geldbeweging), een positieve controle op het beginsaldo (voortvloeiend uit de controle van de vorige balans) en een negatieve controle op het eindsaldo. Het boeken van kosten en investeringen via dezelfde crediteurenrekening, compliceert dit schema slechts in onbetekenende mate.

Gebruikelijk is dat de volledigheid van het eindsaldo wordt vastgesteld door na te gaan of betalingen in de nieuwe periode verricht, en betrekking hebbende op schulden in een vorige periode ontstaan, wel in het eindsaldo zijn begrepen. Het is verwarrend dat men hiervoor dezelfde term „afloopcontrole” gebruikt als bij de controle op het bestaan van vorderingen. Zowel de doelstelling als de techniek zijn in beide gevallen verschillend.

Bij de dynamisering gaat het nu om de onmogelijkheid deze negatieve controle op basis van de betalingen in het nieuwe jaar, tijdig te verrichten. Het lijkt mij dat er op grond van een soortgelijke redenering als bij de voorraden en de vorderingen, geen bezwaren kunnen zijn deze controle over het jaar te spreiden, mits de mate van interne controle zulks toelaat.