

EEN KERNVRAAGSTUK VAN DE LEER DER ACCOUNTANTSCONTROLE (II)

door J. H. Blokdijk

5 Interne controle op de gegevensverwerking

De gegevens die door de organen van de onderneming worden vastgelegd omtrent transacties en andere relevante gebeurtenissen zijn door hun veelheid en verscheidenheid niet zonder meer bruikbaar voor de ondernemingsleiding; zij moeten daartoe worden samengevat en gerubriceerd, en met de uit het beleid voortvloeiende normen worden vergeleken. Deze gegevens moeten dus worden verwerkt tot informatie, hetgeen grotendeels - en in toenemende mate - wordt gedaan door verbijzonderde administratieve organen. Daarbij is sprake van een veredelingsproces, dat uiteraard beheerst dient te worden; ook dit proces is onderhevig aan allerlei onvoorspelbare storende verschijnselen en invloeden, zoals nog nader zal worden toegelicht.

Nu kan deze beheersing op twee principieel verschillende wijzen geschieden. De ene mogelijkheid is: vaststellen dat alle voorgeschreven *handelingen* en *werkzaamheden* op de voorgeschreven wijze worden uitgevoerd; door alle factoren die het proces beïnvloeden voortdurend te beheersen tracht men juiste uitkomsten te verzekeren. Deze methode zou ik „bewaking” willen noemen.

Het alternatief is: vaststellen dat de *uitkomsten* van het proces aan de doelstelling beantwoorden. Dit zou ik in het verdere betoog als „controle” willen aanduiden.

Welk gebruik van beide methoden gemaakt wordt bij de beheersing van het proces van gegevensverwerking is een beslissing die door of namens de ondernemingsleiding genomen moet worden; hierop wordt in hoofdstuk 7 nog nader ingegaan. Doch ook de accountant wordt met een keuzevraagstuk geconfronteerd. Immers, zijn verklaring richt zich op het produkt van het proces; het is denkbaar dat hij zijn doel in principe met behulp van beide vorenomschreven methoden zou kunnen bereiken. Er is echter één belangrijk verschil.

Om redenen die in hoofdstuk 4 uiteengezet zijn, behoort een ononderbroken waarneming van de administratieve handelingen en werkzaamheden van de gecontroleerde niet tot het terrein der accountantscontrole. De waarneming van de accountant kan dus niet anders dan een momentopname zijn. Om het discontinue karakter hiervan tot uitdrukking te brengen, zou ik hiervoor de term „inspectie” willen gebruiken.

Het voorgaande geldt uiteraard evenzeer voor controle: ook hier zal de accountant vrijwel nooit ononderbroken optreden. Maar omdat de uitkomsten van het proces in het algemeen vastgelegd zullen worden ten behoeve van de af te leggen verantwoording, betekent de discontinuïteit in dit geval geen wezenlijke beperking in de waarneming.

Welke overwegingen bepalen de keuze van de accountant? Nu wordt, wanneer in de discussie hieromtrent gesproken wordt over interne controle op de gegevensverwerking vaak primair, en soms uitsluitend, gedacht aan

bewaking. Een goed voorbeeld hiervan is het rapport „Automatisering en controle (De invloed van de administratieve automatisering op de interne controle)” (1970) van de Commissie Controle en Automatisering (C.C.A.), een subcommissie van de Commissie ter bestudering van Controlevraagstukken van het N.I.v.R.A. In dit rapport wordt uitsluitend aandacht besteed aan maatregelen van bewaking: het vaststellen dat alle voorgeschreven handelingen en werkzaamheden op de voorgeschreven wijze worden uitgevoerd. De Commissie acht een samenstel van vele honderden maatregelen noodzakelijk, en men kan zich afvragen waarom in het geheel geen aandacht is besteed aan het voor de hand liggende alternatief: de controle op de resultaten van het proces.

Vanwege deze wat eenzijdig gerichte belangstelling is het wenselijk een kritische beschouwing te wijden aan de betekenis van de bewaking voor de accountant. Daarbij spelen twee factoren een rol, te weten:

- a. het karakter van een organisatie;
- b. de conclusies van de cybernetica.

ad a. Het karakter van een organisatie

Bewaking heeft een continu karakter, en dient derhalve in de organisatie geïntegreerd te zijn. Het ideaal is wat wel genoemd is de „zelfcontrolerende” organisatie, met een „perfecte interne controle”; dit betekent dat de functieverdeling en de procedures zodanig opgezet zijn, dat de verschillende ondernemingsorganen elkaar bewaken. De organisatie lijkt dan een goed lopende machine; ten aanzien van de administratie kent het spraakgebruik dan ook de uitdrukking „administratief apparaat” (Pon, 1961). Zo noemt C. G. Roest (1971) met kennelijke instemming een in de Verenigde Staten soms gemaakte vergelijking van de administratieve organisatie met een auto.

Bij een zelfcontrolerende administratieve organisatie zou de perfecte interne controle de juistheid garanderen van de jaarrekening, die door deze organisatie aan de ondernemingsleiding wordt opgeleverd.

Een organisatie verschilt echter naar zijn aard wezenlijk van een machine of apparaat, en wel in twee opzichten.

Eerstens bestaat een organisatie voor het belangrijkste deel uit mensen, en is daardoor een levend organisme. De mensen in een organisatie zijn dikwijls onvervangbaar door machines, omdat vaak alleen zij in staat zijn te reageren op de onvoorspelbare storende verschijnselen, die het functioneren van een organisatie beïnvloeden; een machine is slechts in beperkte mate voor te bereiden op onvoorspelbare omstandigheden.

De mens is echter zelf een niet volledig te voorspellen en te beheersen element in de organisatie: hij kan fouten maken, maar ook bewust tot voor de onderneming ongewenst gedrag komen, omdat zijn belang bij zijn persoonlijke status en/of inkomen niet volledig pleegt samen te vallen met het ondernemingsbelang. Ik doel hier niet in de eerste plaats op fraude; het gaat veel vaker om een minder juist voorstellen van de gevolgen van het gevoerde beleid, op alle niveaus, vooral met betrekking tot onvoorspelbare gebeurtenissen die zich hebben voorgedaan. Dit komt nogal eens voor en benadeelt de onderneming in die zin, dat een goede besturing wordt belemmerd door bewust onjuiste informatie.

De belangen van de mensen in de organisatie zijn niet volledig te neutraliseren door functiescheiding. Ook al slaagt men er daarbij in vele tegengestelde belangen te creëren, het gezamenlijk belang van deze functionarissen zal per saldo steeds positief wezen, zodat de tegenstellingen in beginsel in samenwerking te overbruggen zijn.

Het tweede verschil tussen een machine en een organisatie is dat deze laatste in een voortdurend veranderende wereld opereert. Door het optreden van onvoorspelbare storende invloeden moet ook de organisatie zich voortdurend wijzigen, en daarvoor dan ook de nodige flexibiliteit hebben. Dit werkt uiteraard dóór: ook de administratieve organisatie, die zo'n belangrijke rol speelt bij de besturing van de onderneming, dient zich voortdurend aan te passen aan veranderende eisen, en die aanpassing zal zich niet altijd onmiddellijk voltrekken.

De hypothese van de „perfecte interne controle” impliceert een absolute voorrang van interne controle boven slagvaardigheid; dit is echter voor de ondernemingsleiding onaanvaardbaar. In het systeem van structuren en procedures moeten zekerheid en flexibiliteit worden afgewogen, terwijl incidenteel de interne controle door de ondernemingsleiding doorbroken moet kunnen worden.

Bij de vaststelling van het niveau van interne controle in het systeem zal bij de ondernemingsleiding voorts het economisch aspect een belangrijke rol spelen: de naar verwachting te vermijden nadelen moeten de kosten van de te treffen maatregelen overtreffen. De schatting van de te vermijden nadelen kan slechts berusten op een kansberekening; dit impliceert dat belangrijk grotere nadelen dan verwacht mogelijk blijven.

De „zelfcontrolerende” administratieve organisatie is dus een onbruikbare hypothese. Zelfs als een dergelijk systeem op enig moment zou blijken te bestaan, dan kan de accountant nog geen zekerheid hebben dat het gedurende de controleperiode in alle gevallen en onder alle omstandigheden toereikend is en blijft, zodat generlei garantie bestaat dat de geproduceerde informatie juist zal zijn.

ad b. De conclusies van de cybernetica

Een belangrijk element uit de cybernetica, nl. het optreden van de onvoorspelbare storende invloeden, is hiervóór reeds genoemd. Daarnaast vestigt de stuurkunde de aandacht op een ander aspect, dat voor het onderhavige vraagstuk van grote betekenis is.

In hoofdstuk 3 is uiteengezet dat het sturen is gebaseerd op het principe van de „tegenkoppeling”. De andere mogelijkheid is de zgn. „voorwaartsregeling”; dit is de methode waarbij men een proces tracht te beheersen door rekening te houden met alle hierop werkende factoren en de voortdurende veranderingen daarin, echter zonder waarneming en toetsing van de resultaten. Een duidelijk voorbeeld van „voorwaartsregeling” in het proces van gegevensverwerking is het eerder genoemde rapport van de C.C.A. (1970). Nu is de stuurkunde mede ontstaan uit de ervaring, dat de „voorwaartsregeling” vaak niet doeltreffend bleek. In de cybernetische analyse is dit toegeschreven aan de veelheid van factoren, de voortdurende variatie daarin en de

vaak gecompliceerde en soms ten dele onbekende onderlinge samenhang; het regelen eist dan het verzamelen van en het gelijktijdig rekening houden met een zo grote hoeveelheid gegevens dat beoordelingsfouten licht kunnen optreden. De eenvoud van het tegenkoppelingsprincipe, waarbij slechts één gegeven, het resultaat, wordt waargenomen, steekt hier schril tegen af. Dit geldt niet alleen voor het besturen van organisaties, maar ook van - veel eenvoudiger - fysische processen; de moderne procesbeheersing steunt in belangrijke mate op de cybernetische gedachte.

De beheersing van een proces uitsluitend door „voorwaartsregeling”, door voortdurende bewaking van alle relevante factoren is minder doeltreffend naarmate het proces gecompliceerder is en het aantal mogelijke invloeden toeneemt. Het proces van gegevensverwerking bestrijkt, zelfs in een onderneming van geringe omvang, een veelomvattend gebied: veelsoortige transacties en gebeurtenissen, die vele verschillende procedures noodzakelijk maken, waarop vele externe en interne invloeden werken. Daarom zal interne controle, die uitsluitend op bewaking gericht is, dus weinig effectief zijn.

Voor de accountant geldt het bijkomende bezwaar dat hij, zoals gezegd, niet tot (voortdurende) bewaking, doch slechts tot (discontinue) inspectie in staat is. Inspectie van het proces van gegevensverwerking is daarom in ieder geval onvoldoende om tot een uitspraak over de opgeleverde informatie te komen.

De conclusie van het voorgaande is dat inspectie van de administratieve organisatie en de daarin ingepaste bewakingsmaatregelen zonder controle van de opgeleverde informatie geen deugdelijke grondslag voor een accountantsverklaring geeft, omdat:

- a. de premisse van de „perfecte interne controle” niet realistisch is, en
- b. de methode van inspectie niet doeltreffend is.

Evenzeer kan echter de gevolgtrekking gemaakt worden dat uit de controle van de uitkomsten van het proces van gegevensverwerking niet alleen een oordeel wordt gevormd over de opgeleverde informatie, maar ook over de effectiviteit van de bewaking van genoemd proces, zij het dat laatstbedoelde conclusie slechts een negatieve kan zijn: er is al dan niet gebleken dat de bewaking gefaald heeft. De „eigen actie” en het „onderzoek naar de werking van de interne controle” zijn ten aanzien van de gegevensverwerking geen twee wezenlijk verschillende controlehandelingen, evenmin als ten aanzien van de eerste vastlegging van transacties en gebeurtenissen.

Het is tekenend voor de eerder in dit artikel gesignaleerde toenadering tussen de verschillende opvattingen dat dit inzicht groeit. Westers citeert in zijn openbare les van 1968 met instemming een artikel van A. Goudekot uit 1965, waarin de controle van de werking van de organisatie nog *naast* de controle van budget, activa, passiva en resultaten wordt gesteld; in zijn inleiding voor meergenoemde Voorjaarsconferentie 1969 (verslag Krikke, 1969) en in zijn artikel van 1974 stelt Westers dat de controle op de werking van het stelsel van interne organisatie o.a. *omvat*: onderzoek van de budgetten, intensieve cijferbeoordelingen en verbandscontroles, steekproeven en inventarisaties, kortom controlemaatregelen, die anderen als „eigen actie” zien.

Dat nog geen volledige en algemene overeenstemming op dit punt bestaat

moge blijken uit de navolgende bespreking van een aantal maatregelen die voor het „onderzoek naar de werking der interne controle” worden aanbevolen. Het betreft de detailwaarnemingen; op dit punt spitsen de verschillen van inzicht zich toe. Voor de goede orde zij erop gewezen dat deze maatregelen zowel de interne controle op de eerste vastlegging van transacties en gebeurtenissen als die op het proces van gegevensverwerking beogen te omvatten. Weliswaar is in dit artikel ten behoeve van de theoretische beschouwing een onderscheid tussen deze twee fasen gemaakt, doch in de praktijk is de scheiding meestal niet of nauwelijks aan te geven.

De detailwaarnemingen zijn in de volgende hoofdgroepen te onderscheiden:

a. De lijncontrole

Dit type onderzoek bestaat uit een „steekproef” van één of enkele posten, die echter tot in alle details door de gehele administratieve organisatie gevolgd worden. Het woord „steekproef” is tussen aanhalingstekens geplaatst, omdat een echte steekproef in zekere mate representatief moet zijn voor de gehele massa. Wanneer men slechts één of enkele posten onderzoekt, dan kan deze representativiteit alleen worden aangenomen indien vaststaat dat de overige posten uit de massa ten aanzien van de onderzochte aspecten niet *kunnen* afwijken van de geselecteerde. Deze veronderstelling is op grond van hetgeen betoogd is over het karakter van een (administratieve) organisatie, niet gerechtvaardigd. Daarom kan op basis van de lijncontrole ook geen uitsluitsel gegeven worden over de mate waarin de interne controle voor de gehele massa gewerkt heeft. Dit type „steekproef” kan slechts antwoord geven op de vraag of de feitelijke administratieve organisatie (nog) in overeenstemming is met de voorschriften, de ontvangen inlichtingen en/of hetgeen bij voorgaande onderzoeken is vastgesteld. Het is in feite een (herhaald) onderzoek naar het *systeem* van de administratieve organisatie en als zodanig niets anders dan de in dit hoofdstuk beschreven inspectie; als „onderzoek naar de *werking* der interne controle” vaart het dus onder valse vlag. Dit was het belangrijkste punt dat Westers en Nordemann op de Voorjaarsconferentie 1969 van het N.I.v.R.A. verdeeld hield (verslag Krikke, 1969).

Dit gebrek aan onderscheid tussen systeem en werking treedt ook duidelijk aan de dag in de beschouwing van Roest (1971), die kennelijk uitgaat van de gedachte dat een onvolkomenheid in de werking van de interne controle alleen kan optreden bij een imperfectie in het systeem, zodat door onderzoek van het systeem de gebreken in de werking altijd geconstateerd kunnen worden. Uit het voorgaande moge blijken dat ik deze veronderstelling weinig realistisch acht.

b. Het onderzoek van één periode per boekjaar

Dit type onderzoek heeft iets tweeslachtigs. Voor een oordeel over het bestaande *systeem* is het te omvangrijk; daarvoor kan met één of enkele posten per type transactie of gebeurtenis worden volstaan. Anderzijds berust het op de veronderstelling dat de conclusies die voor de ene onderzochte periode zijn bereikt voor het gehele boekjaar gelden; die representativiteit mag echter

blijkens het voorgaande niet zonder meer worden verondersteld. Voor een onderzoek naar de *werking* van de interne controle is de reikwijdte derhalve te beperkt. Overigens heeft deze techniek onder bepaalde voorwaarden wel een plaats in de accountantscontrole, met name bij de in het volgende hoofdstuk te behandelen controle door toetsing aan normen.

c. De steekproef op posten

Hierbij wordt, meestal met behulp van statistische methoden die zijn ontleend aan de industriële kwaliteitscontrole, een oordeel verworven over de totale postenmassa. Dit type onderzoek is wel degelijk gericht op het resultaat van het proces van gegevensverwerking en is als zodanig geen inspectie maar controle.

Het bezwaar is evenwel dat dit onderzoek niet is gericht op de te certificeren informatie, de totaalbedragen, doch op het eindprodukt van een „posten-machine”. Deze mechanische opvatting van administratieve organisatie is, zoals reeds eerder gesteld, niet in overeenstemming met de realiteit. Bovendien lijkt het, zelfs in deze visie, belangrijker de beoogde zekerheid te verkrijgen over de *totaalbedragen* dan over de totale *postenmassa*.

Technieken van dit type worden dan ook de laatste jaren nauwelijks meer gepropageerd; zowel in de Verenigde Staten als in Nederland acht men ze toch minder geschikt voor de accountantscontrole.

d. De steekproef op bedragen

Naast de GuldenrangnummERMethode zijn hieronder, qua doelstelling, enkele minder doelmatige technieken, zoals de populaire gelaagde steekproef en de zgn. 80/20-methode te rangschikken. Deze technieken beogen een conclusie mogelijk te maken over het enige relevante gegeven, het totaalbedrag. Dit is ook de doelstelling van de „eigen actie”. Vorenbedoelde technieken kunnen dan ook twee conclusies opleveren: over de juistheid van de opgeleverde informatie en over de effectiviteit van de bewaking. Deze conclusies behoeven niet van gelijke strekking te zijn: het is heel goed mogelijk dat de bewaking gebrekkig gefunctioneerd heeft, doch dat de informatie desondanks juist blijkt te zijn.

In het voorgaande is de conclusie getrokken dat inspectie zonder controle geen deugdelijke grondslag voor het oordeel over de geproduceerde informatie oplevert. Daarmee is niet bedoeld te stellen dat inspectie als controle-middel voor de accountant geen betekenis zou hebben. Het in hoofdstuk 4 genoemde „onderzoek naar het systeem van interne controle” is niets anders dan inspectie, zij het dat deze gericht is op de eerste vastlegging van transacties en gebeurtenissen. Doch ook inspectie van het proces van gegevensverwerking is voor de accountant noodzakelijk, namelijk om hem in staat te stellen zijn controle zo doelmatig mogelijk in te richten; hij moet daartoe weten op welke punten van het proces de verschillende deelonderzoeken het best kunnen worden gericht. Daarenboven zullen in de volgende hoofdstukken nog andere doelstellingen van de inspectie aan de orde komen.

Inspectie is een doeltreffend middel om tot een oordeel te komen over het

systeem van een organisatie, doch kan geen uitsluitsel geven over de wijze waarop dit systeem in feite gefunctioneerd heeft.

6 Informatie als middel van interne controle

Nadat de gegevens omtrent transacties en andere relevante gebeurtenissen zijn vastgelegd, verzameld en tot informatie verwerkt, gaan zij een bijzondere rol in de interne controle spelen. De geproduceerde informatie maakt immers de toetsing van de feitelijke resultaten van de beleidsuitvoering aan de gewenste mogelijk. Die toetsing geschiedt door vergelijking en door analyse van belangrijke afwijkingen tussen genoemde twee grootheden, en op grond van deze analyse worden de maatregelen ter correctie van eventuele ongewenste ontwikkelingen vastgesteld. Dit is interne controle: de leiding wordt hierdoor in staat gesteld de onderneming te blijven beheersen.

In het vorige hoofdstuk is op grond van dezelfde cybernetische theorie gesteld, dat bij de beheersing van een proces de controle van de uitkomsten een veel doeltreffender methode is dan de bewaking van alle factoren, die van invloed kunnen zijn op het proces. Dit heeft niet alleen consequenties voor de grondgedachten omtrent het object der accountantscontrole, maar ook voor de praktische aanpak van het controlewerk.

In de klassieke opzet van de boekhouding werden gebeurtenissen met financiële consequenties eerst in chronologische volgorde vastgelegd in dagboeken, waarna omsortering plaatsvond tot een systematische groepering in het grootboek. Dat betekende dubbel werk, maar door de zich ontwikkelende administratieve techniek is dit zoveel mogelijk geëlimineerd. Ook thans is echter zowel de chronologische als de systematische vastlegging meestal wel in enigerlei vorm aanwezig. Zeer duidelijk is dit bij een techniek die ook thans nog in vele varianten wordt gehanteerd: de doorschrijfadministratie. De beide vastleggingen worden in één arbeidsgang gemaakt; de chronologische volgorde vindt men op het controleblad, de systematische groepering op de grootboekkaarten.

Nu kan de accountant de controle van de saldibalans, waaruit de jaarrekening wordt opgebouwd, technisch op twee manieren benaderen: via de controlebladen of via de grootboekkaarten. In het eerste geval dient hij na zijn onderzoek de controlebladen te recapituleren om vast te stellen dat de saldibalans in overeenstemming is met de door hem gecontroleerde gegevens; hij is verplicht het grootboek op enigerlei wijze opnieuw op te bouwen uit de basisgegevens. Deze methode kan dan ook als de *synthetische* controle-aanpak aangeduid worden. Daartegenover staat de *analytische* controlemethode, waarbij de accountant vanuit de saldibalans terugwerkt naar de grootboekkaarten, waarop hij de noodzakelijke controlemaatregelen toepast. Dit onderscheid is door verschillende schrijvers aangegeven, zij het niet altijd in de strikt technische zin als vorenbedoeld.

De synthetische methode kan onder omstandigheden de enig mogelijke, of zelfs voor bepaalde deelonderzoeken de meest doelmatige aanpak zijn; dat hangt van de inrichting van de administratie af, zoals nog nader wordt toege-licht. Maar op grond van de cybernetische gedachte verdient de analytische

aanpak in het algemeen de voorkeur. Dit is niet alleen zo, omdat hierbij de controle direct op het object, de opgeleverde informatie, wordt gericht, zodat het tijdrovende reconstrueren van het grootboek vermeden wordt; veel belangrijker besparingen zijn hierbij bereikbaar doordat in principe de mogelijkheid ontstaat de controle uit te voeren door toetsing aan normen. Hierbij wordt de informatie niet primair als eindprodukt van een proces gezien, maar treedt de feitelijke inhoud ervan op de voorgrond.

Dit eist enige toelichting, waarbij ik ten dele zal moeten herhalen hetgeen ik reeds in een eerder artikel in dit blad (1969) in ander verband betoogd heb. Deze partiële herhaling leek mij evenwel doelmatiger dan een verwijzing naar genoemde beschouwing.

De accountantscontrole bestaat, zoals gezegd, uit een keten van deelonderzoeken. Voor elke shakel, voor elk deelonderzoek moet de accountant vaststellen welke conclusie hij wenst te bereiken, welk gegeven als uitgangspunt voor de controle kan dienen en welke werkwijze hij hierbij kan hanteren. De hem ter beschikking staande waarnemingstechnieken kunnen in dit licht worden onderscheiden als volgt:

a. naar de gewenste conclusie in:

- 1 positieve controle: het vaststellen dat hetgeen in de verantwoording is opgenomen, ten rechte en juist hierin verantwoord is;
- 2 negatieve controle: het vaststellen dat alles wat verantwoord had moeten worden ook inderdaad verantwoord is.

b. naar de basisgegevens in:

- 1 inventarisatie: waarneming van de fysieke aanwezigheid;
- 2 controle met bewijsstukken: controle met gegevens waarvan met dezelfde controlehandeling de aanvaardbaarheid als bewijsmateriaal wordt vastgesteld;
- 3 verbandscontrole: controle met gegevens die met andere controlehandelingen onderzocht zijn of zullen worden.

c. naar de werkwijze in:

- 1 totaalcontrole: onderzoek waarbij de conclusie bereikt wordt door alleen het totaalbedrag, niet de samenstellende bedragen te controleren;
- 2 detailcontrole: onderzoek waarbij de conclusie over het totaalbedrag bereikt wordt door de samenstellende bedragen te controleren en deze daarna op te tellen;
- 3 steekproef: onderzoek waarbij een conclusie over het totaalbedrag bereikt wordt door een representatief te achten deel van de samenstellende bedragen te controleren.

De toetsing aan normen is hierboven niet genoemd, omdat deze techniek wezenlijk van de voorgaande afwijkt; het is een techniek van een hogere orde. Immers, de accountant dient de normen waaraan hij toetst met zorg te kiezen, en om zich een oordeel over die normen te vormen moet hij terugvallen op bovenstaande primaire controletechnieken. Dit wordt hierna nader uitgewerkt.

De accountant kan op twee wijzen tot een norm komen: hij kan deze ontleenen aan gegevens van zijn cliënt, met name aan het budget, of hij kan hem zelf vaststellen, uiteraard uitsluitend voor zijn controle.

Indien de accountant gebruik maakt van het budget van zijn cliënt, dient hij te bedenken dat een budget niet ten behoeve van de accountantscontrole is opgesteld. Daarom moet hij eerst vaststellen in hoeverre de verschillende budgetcijfers ook voor zijn controle als normatief zijn te beschouwen. Dit eist een onderzoek, dat de volgende elementen omvat.

In een dergelijk budget worden vaak een groot aantal kengetallen, verhoudingscijfers en andere gegevens gehanteerd, die de accountant niet effectief kan controleren omdat hij de daartoe noodzakelijke technische en commerciële kennis mist. Weliswaar kan hij zich in tamelijk stabiele situaties een globaal oordeel vormen op grond van zijn ervaringen in het verleden, maar hij kan in deze gevallen bijvoorbeeld niet vaststellen of constant gebleven technische of commerciële verhoudingscijfers niet juist wijziging zouden moeten hebben ondergaan. Op deze punten dient de accountant de organisatie, en met name de functiescheiding, te onderzoeken; verder komt hij niet, hij bereikt hier de grens waar het axiomatisch voorbehoud gaat gelden.

Maar daarnaast omvat het budget een groot aantal gegevens, waarover de accountant wel tot een eigen oordeel kan komen, en hij baseert zich hierbij op zijn kennis van het bedrijf, zijn ervaringen bij voorgaande controles en op speciaal voor dit doel te verrichten onderzoeken, bijvoorbeeld van contracten of van één boekingsperiode.

Zo gaat de accountant ook te werk met betrekking tot normen, die hij niet aan gegevens van zijn cliënt ontleent, maar zelf ten behoeve van zijn controle vaststelt. Een zeer gebruikelijke techniek is het in het vorige hoofdstuk besproken onderzoek van één periode per boekjaar; een bekend voorbeeld is de controle van de lonen over één periode, waarna men voor de overige perioden de controle beperkt tot die cijfers die van het normale patroon afwijken.

Naar aanleiding van zijn bevindingen bij vorenstaande werkzaamheden stelt de accountant vast voor welke grootheden een toetsing aan de norm, gevolgd door een onderzoek van belangrijke afwijkingen, voldoende zekerheid oplevert en voor welke cijfers andere maatregelen noodzakelijk zijn. Deze keuze hangt o.a. af van de mate waarin de betreffende grootheden onderworpen zijn aan onvoorspelbare storende invloeden, waarbij o.m. de volgende elementen een rol spelen:

- worden de transacties of gebeurtenissen in of buiten de onderneming geïnitieerd?
- hebben de transacties of gebeurtenissen een periodiek karakter of niet?
- kunnen de cijfers met voldoende nauwkeurigheid geraamd worden?
- kunnen afwijkingen naar beide zijden of slechts naar één zijde voorkomen?

Uit het voorgaande volgt dat het onderzoek van één periode per boekjaar slechts toepassing kan vinden wanneer dit onderzoek een norm oplevert, waaraan de uitkomsten over de overige perioden getoetst kunnen worden. Dit zal met bijv. lonen, die voornamelijk intern of in regelmatige onderhandelingen met derden voor een aantal perioden vastgesteld worden, eerder het geval zijn dan met bijv. mutaties in de liquide middelen, die in belangrijke mate door niet te beheersen externe invloeden bepaald worden. Ook

voor totalen, die zijn opgebouwd uit een zeer groot aantal samenstellende posten, zal een norm niet altijd mogelijk of voldoende betrouwbaar zijn; in dat geval is een steekproef op zijn plaats. Naarmate echter de detaillering in de administratie toeneemt, worden in het algemeen ook de mogelijkheden voor normen voor ieder der samenstellende subgroepen groter.

Bij de controle door toetsing aan normen moet verder bedacht worden dat deze slechts gelding hebben zolang zowel het beleid als de omstandigheden ongewijzigd blijven. Dit mag, zoals reeds een aantal malen is betoogd, niet worden verondersteld. Daarom dient de accountant tegen het einde van het te controleren boekjaar vast te stellen of de gehanteerde normen nog normatief te achten zijn. Dit kan geschieden door een selectieve controle van de informatie over een van de laatste perioden van dit boekjaar; de hierbij opgedane ervaringen kunnen tevens van nut blijken bij het onderzoek van het budget of van andere normen voor het nieuwe boekjaar.

De voordelen van de toetsing aan normen lijken mij duidelijk. Door de analyse van de cijfers naar hun betekenis in hun logisch verband en door vergelijking met goed gefundeerde verwachtingen wordt een zodanige greep op de materiële inhoud van de verantwoording verkregen, dat de meer formeel gerichte waarneming van de onderliggende detailgegevens sterk beperkt kan worden; dit geldt vooral voor de bedrijfskosten, waarvan de onvermijdelijkheid vaak reeds in belangrijke mate tevoren vastgesteld kan worden (Deijs, 1967). Hierdoor ontstaat een beter inzicht met minder arbeid.

Doch hiertoe moeten eisen aan de informatie gesteld worden. Deze moet de noodzakelijke analyse ook mogelijk maken, en dit betekent ten minste dat de specificatie van - althans de belangrijkste - samenstellende bedragen der te beoordelen totalen op eenvoudige en snelle wijze geraadpleegd kan worden. Het is noodzakelijk dat de accountant bij zijn controle overziet wat hij overslaat en welke risico's daaraan verbonden kunnen zijn; hij is voldoende bedrijfseconomisch geschoold om deze verantwoord te kunnen wegen. Deze eisen gelden overigens niet alleen voor de toetsing aan normen, maar voor iedere vorm van de analytische controle-aanpak; wanneer hieraan niet voldaan wordt is slechts de synthetische methode uitvoerbaar.

Het verdient de aandacht dat hiermede een zeer belangrijke conclusie is bereikt. De zojuist genoemde eis dat de informatie voor analyse toegankelijk moet zijn is reeds in hoofdstuk 3 op geheel andere gronden gesteld, nl. ten behoeve van de besturing der onderneming. De eisen die moeten worden gesteld voor een doeltreffende bestuurlijke informatieverzorging en voor een doelmatige accountantscontrole vallen dus samen! De informatie kan efficiënter gecontroleerd worden naarmate deze beter beschikbaar is als middel van interne controle.

Daarom is het te betreuren dat er nog altijd ondernemingen zijn, en niet alleen kleine, die niet aan deze eis voldoen. Men ziet nog wel dat de chronologische registratie zeer gedetailleerd is, terwijl na een mechanisch of zelfs elektronisch uitgevoerde omsortering tot een systematische groepering slechts ongespecificeerde totalen, bijv. van de kosten per afdeling, overblijven, waarvan de analyse zeer tijdrovend is; de synthetische aanpak is dan

menigmaal onvermijdelijk. Dit betekent voor deze ondernemingen niet alleen, en zelfs niet in de eerste plaats, een minder doeltreffende maar toch duurder accountantscontrole, ook laden zij de verdenking op zich onvolgende begrip te hebben voor de grote waarde die goede informatie kan hebben voor de leiding van de beleidsuitvoering. Omdat het meestal gaat om nogal alledaagse zaken, zoals afzonderlijke boeking van posten en leesbare omschrijvingen, worden wel door de verkeerde instanties verkeerde beslissingen genomen die de kwaliteit van de geproduceerde informatie ernstig aantasten.

Om de controle van de opgeleverde informatie uit te voeren door toetsing aan normen dient evenwel nog een voorwaarde vervuld te zijn. Deze controletechniek is slechts doeltreffend indien de verwerking van de gegevens omtrent transacties en gebeurtenissen volkomen correct is verlopen. In het vorige hoofdstuk is betoogd dat het correcte verloop van dit proces alleen doelmatig vastgesteld kan worden door de controle van de geproduceerde informatie. Hier dreigt een vicieuze cirkel te ontstaan.

Ter adstructie wordt gerefereerd aan een passage in hoofdstuk 5, waarin gewezen werd op het feit dat functionarissen van de onderneming, op alle niveaus, er belang bij kunnen hebben de gevolgen van het door hen gevoerde beleid onjuist voor te stellen. Vaak betekent dit dat zij ongunstige afwijkingen liever (nog) niet tot uitdrukking gebracht zouden zien, of gunstige verschillen met de norm zouden willen compenseren met ongunstige, dan wel „reserveren” voor kwadere tijden. Daarbij kan het voorkomen dat zij pogingen doen de interne controle te doorbreken. Slagen zij daarin, dan neemt de kans dat de accountant dit bij zijn toetsing aan de normen bemerkt sterk af, omdat daarbij de aandacht voornamelijk op de afwijkingen van de normen gericht is.

Om de toetsing aan normen desondanks te kunnen toepassen moet de accountant zich dus tevoren een voorlopig oordeel vormen over de betrouwbaarheid van de administratieve organisatie; het middel daartoe is de inspectie. Daarbij moet met name worden vastgesteld dat verschuivingen, compensaties of andere fictieve posten slechts bij een ernstige en diep ingrijpende doorbreking van de interne controle kunnen plaatsvinden, en dan vrijwel zeker sporen nalaten in de vorm van posten van ongewone aard, omvang of herkomst. Volledige zekerheid hieromtrent is door deze inspectie niet te krijgen; daarom zal de toetsing aan normen altijd gepaard moeten gaan aan een selectief gebruik van de eerder in dit hoofdstuk genoemde primaire controletechnieken. Naarmate de administratieve organisatie minder goed beveiligd lijkt, zoals bij kleinere ondernemingen, moet de toetsing aan normen in sterkere mate ondersteund worden door (en soms geheel wijken voor) de vorenbedoelde technieken. Anderzijds behoeven de eisen aan de administratieve organisatie minder zwaar te wegen naarmate de normen kleinere toleranties kennen, zoals bij onvermijdbare periodieke kosten. In ieder geval moet de accountant de vorengenoemde posten van ongewone aard, omvang of herkomst met behulp van de primaire technieken controleren. Inspectie, toetsing aan normen en toepassing van de primaire waarne-

mingstechnieken zullen veelal bij de verschillende deelonderzoeken in verschillende verhoudingen gecombineerd moeten worden, waarbij echter steeds het doel moet zijn: het verkrijgen van zekerheid omtrent de feitelijke informatie in de jaarrekening.

In het voorgaande is een nadere doelstelling gegeven van de inspectie van de administratieve organisatie. Dit hulpmiddel geeft slechts een momentopname; om het hierop steunende voorlopige oordeel te bevestigen moeten de eerder genoemde onderzoeken ter beoordeling van de normen en ter vaststelling van de blijvende geldigheid hiervan niet alleen gericht worden op de materiële betekenis van die normen, maar ook op de betrouwbaarheid van de administratieve organisatie. Ook deze onderzoeken dienen dus een dubbel doel.

Samenvattend moet derhalve worden gesteld, dat de controle door middel van toetsing aan een norm dient te worden ondersteund door de volgende maatregelen.

- 1 inspectie van de administratieve organisatie;
- 2 onderzoek naar de aanvaardbaarheid voor de accountantscontrole van bestaande normen, resp. ter vaststelling van eigen normen voor deze controle;
- 3 onderzoek van belangrijke afwijkingen;
- 4 onderzoek van posten van ongewone aard, omvang of herkomst;
- 5 vaststelling tegen het einde van de te controleren periode, dat de gehanteerde normen nog steeds geldigheid hebben.

De onder 2 t/m 5 genoemde onderzoeken moeten tevens een bijdrage leveren tot een oordeel over de administratieve organisatie.

Uit het voorgaande zal het duidelijk zijn dat de wijze waarop en de mate waarin informatie ter beschikking komt, grote invloed hebben op de omvang van het werk van de accountant. Dit is de eerste maal in dit betoog dat geconcludeerd wordt dat een middel van interne controle van betekenis is voor de omvang, en dus voor de kosten, van de accountantscontrole.

7 Verwachtingen van de ondernemingsleiding

Het voorgaande betoog is uitsluitend gericht geweest op de controle ten behoeve van de in het maatschappelijk verkeer gebrachte verklaring bij de jaarrekening. In de meeste gevallen fungeert de accountant echter in opdracht van de ondernemingsleiding, en ook wanneer de aanstelling door de algemene vergadering van aandeelhouders geschiedt, pleegt het voorstel hier toe door de ondernemingsleiding te worden geïnitieerd. Dit leidt tot de vraag welke belangen de ondernemingsleiding heeft bij het fungeren van een accountant, en welke rationeel te achten verwachtingen te dien aanzien ge koesterd mogen worden.

In de eerste plaats wenst de ondernemingsleiding de zekerheid dat de verantwoording die zij aan belanghebbenden buiten de onderneming voor legt, geen voor haar verborgen gebreken heeft.

Daarnaast heeft de ondernemingsleiding nog een ander belang. De financieel-economische informatie speelt een essentiële rol bij de besturing van de

onderneming, en dient ook daártoe voldoende betrouwbaar te zijn. Om die betrouwbaarheid blijvend te verzekeren moet de administratieve organisatie, die de verzameling en de verwerking van relevante gegevens omtrent de beleidsuitvoering bestrijkt, voldoende elementen van interne controle in zich herbergen.

Zoals in hoofdstuk 5 is uiteengezet, kan de vaststelling dat het proces van gegevensverwerking volgens de eisen functioneert op twee wijzen geschieden, door bewaking van het proces en door controle van de opgeleverde informatie. Daarbij is betoogd, dat slechts de tweede mogelijkheid, de controle, toereikend is om zekerheid over deze informatie te verkrijgen.

Daaruit mag evenwel niet geconcludeerd worden dat voor de onderneming controle op de uitkomsten alleen zaligmakend is en bewaking van de werkzaamheden beter achterwege kan blijven. Dit zou niet juist zijn, omdat aan controle ook nadelen kleven.

Controle op de uitkomsten kan per definitie pas plaatsvinden nadat de verwerking van de desbetreffende gegevens is voltooid. Het zal dan vaak veel te laat zijn om in te grijpen, wanneer het proces ontregeld blijkt te zijn. Voor vele van deze processen geldt, dat een onjuiste gegevensverwerking het bedrijf op grote verliezen kan komen te staan; te denken valt bijv. aan de facturering, de debiteurenadministratie, de bestelling van grondstoffen.

Men zal dus vaak niet kunnen ontkomen aan de noodzaak tot bewaking; dit is bijv. het geval wanneer:

- de gevolgen van fouten niet voorzienbaar zijn, zoals bij de programmering van een computer, of
- de beschikbaar komende informatie terstond in de bedrijfsvoering gebruikt moet worden, zoals bij de aanvaarding van verkooporders (levertijden).

De ondernemingsleiding moet dus een afweging maken tussen bewaking en controle. Daarbij spelen uiteraard economische overwegingen een rol.

Bewaking is naar zijn aard veelomvattend: het moet bij voortduring geschieden en zich uitstrekken tot alle factoren, die het proces kunnen beïnvloeden. Dit heeft vanzelfsprekend ook economische consequenties, die met name bij de meer complexe processen van gegevensverwerking niet onderschat moeten worden. Daarom is controle, die zich immers uitsluitend op het resultaat richt, economisch op zijn minst een interessant alternatief. Bovendien blijft controle in enigerlei vorm noodzakelijk, omdat anders niet vast te stellen is of de bewaking niet gefaald heeft.

Volledige controle van de opgeleverde informatie brengt anderzijds ook vaak prohibitieve kosten met zich mee. Anders dan bij bewaking zijn bij controle echter verantwoorde beperkingen aan te brengen, omdat de gevolgen van die beperkingen voor de zekerheid gekwantificeerd kunnen worden; ik doel hierbij op moderne steekproefmethoden, en ook op de toetsing aan normen. Bij bewaking zijn de gevolgen van beperkingen niet te kwantificeren.

Dit leidt tot de gevolgtrekking dat daar, waar bewaking niet noodzakelijk is, controle veelal de voorkeur verdient. Dit plaatst de ondernemingsleiding echter voor een ander probleem.

Bewaking heeft, zoals eerder gesteld, een continu karakter, en dient daar-

om in de organisatie geïntegreerd te zijn. Voor controle ligt dit anders: deze geeft geen garantie indien de controleur niet onafhankelijk is van de gecontroleerde. Dit betekent niet dat controle op generlei wijze in de organisatie te integreren valt; integendeel, zeker in organisaties van enige omvang kan de onafhankelijkheid van de controleur voor een groot aantal controlemaatregelen voldoende gewaarborgd worden. Voor andere maatregelen van controle zal dit echter, vooral in kleinere organisaties, niet altijd het geval zijn; dit geldt met name voor de controle op het eindprodukt van het proces van gegevensverwerking, de informatie die bij het sturen van de beleidsuitvoering gebruikt wordt. De controle hierop kan slechts zinvol geschieden door een functionaris die buiten het proces staat en daarvoor generlei verantwoordelijkheid draagt.

Nu zijn in vele kleine en middelgrote ondernemingen de kwantitatieve verhoudingen zodanig dat de aanstelling van een dergelijke functionaris economisch zeer bezwaarlijk is. Zonder deze mist de interne controle evenwel zijn sluitstuk. En mede om dit gemis te ondervangen wendt de ondernemingsleiding zich tot de externe accountant, die functioneel los staat van de gegevensverwerking en vorenbedoelde controlefunctie onder economisch veel eerder aanvaardbare condities vervullen kan - zij het met het nadeel van de discontinuïteit, dat de ondernemingsleiding in zijn verwachtingen dient te verdisconteren.

Dit is stellig een rationele functie, waarin de tweede belangrijke bestaansgrond voor het vrije beroep van accountant gelegen is. Ik meen dan ook dat dit „optreden als intern controleur” niet omschreven moet worden als „facultatief”, zoals A. Mey (1936) doet: dit wekt de suggestie dat het om een nevenfunctie gaat. De accountantscontrole vormt echter in de gegeven situatie op deze onderdelen een wezenlijk en onvervangbaar deel van de interne controle; de ondernemingsleiding mag op grond van de verstrekte opdracht redelijkerwijs de vervulling van deze functie verwachten. Wel kennen deze rationele verwachtingen dezelfde grenzen als die welke in het maatschappelijk verkeer gelden, en die bepaald zijn door de deskundigheid van de accountant, diens maatschappelijke functie en de economische verhoudingen. Slechts werkzaamheden die deze grenzen overschrijden, bijv. het tijdelijk waarnemen van een in de organisatie geïntegreerde functie (verlenen van administratieve hulp) zijn als „facultatief” te beschouwen. Hiervoor zal de accountant dan ook een aparte opdracht verlangen.

Naast de controle zijn maatregelen van bewaking, zoals gezegd, vaak noodzakelijk om de betrouwbaarheid van de op te leveren informatie te verzekeren. Bij de bewaking kan echter de accountant geen rol spelen, op grond van de in hoofdstuk 4 uiteengezette redenen. Hij kan wel de effectiviteit van de bewaking beoordelen op grond van de uitkomsten van de controle, maar die komen pas achteraf ter beschikking. Een sneller oordeel over de bewaking, weliswaar met een onbepaalbare mate van zekerheid, kan worden verkregen door inspectie van de administratieve organisatie.

Een dergelijke inspectie kan twee doeleinden dienen. In de eerste plaats is het een goed middel om na te gaan of de feitelijke organisatie nog met het

voorgeschreven systeem overeenstemt; daardoor kan worden vastgesteld dat bewakingsmaatregelen althans niet *systematisch* achterwege gelaten of verkeerd toegepast worden. Daarnaast is de inspectie een goede aanleiding tot hernieuwde bezinning op de vraag, of de voorgeschreven organisatie nog aan haar doelstellingen beantwoordt, dan wel of deze doelstellingen niet op een meer doelmatige wijze bereikt kunnen worden.

Voor beide doeleinden verdient het de voorkeur dat de inspectie (mede) wordt uitgevoerd door een functionaris die buiten de desbetreffende onderdelen van de organisatie staat en waarvan een onafhankelijk oordeel kan worden verwacht. Voorts is ook een zekere mate van deskundigheid op het gebied van de administratieve organisatie vereist. Niet in iedere onderneming beschikt men over een functionaris die aan vorenstaande eisen voldoet; dit laatste is echter wel het geval met de accountant, die dan ook in aanmerking komt een dergelijke inspectie uit te voeren.

Nu hanteert de accountant deze onderzoekstechniek reeds ten behoeve van zijn controle van de jaarrekening, nl. om vast te stellen of hij tot een goedkeurende verklaring kan komen (hoofdstuk 4), en om tot de meest doelmatige opzet van zijn controle te geraken, met name om te beoordelen in hoeverre hij zijn controle kan uitvoeren door toetsing aan normen (hoofdstuk 6). Het ligt voor de hand bij de uitvoering van deze werkzaamheden ook de belangen van de ondernemingsleiding in de beschouwing te betrekken.

Minder duidelijk is hoever de rationele verwachtingen van de ondernemingsleiding geacht kunnen worden zich uit te strekken indien geen nadere opdrachten gegeven zijn. Het minimum is: attenderen op hetgeen bij de controle van de jaarrekening opgemerkt wordt; het maximum ligt bij frequente controle van alle informatie die bij het sturen van de beleidsuitvoering gebruikt wordt, en bij diepgaande doelmatigheidsonderzoeken van de administratieve organisatie. Dit kan, en moet, de accountant regelmatig met de ondernemingsleiding afstemmen.

Voorts dient de rapportering aan de ondernemingsleiding méér te omvatten dan het oordeel omtrent de getrouwheid van de verantwoording. Bij zijn controle constateert de accountant mede in welke mate de voorschriften (niet) zijn opgevolgd, voor zover dat althans binnen het bereik van de accountantscontrole ligt. De ondernemingsleiding mag verwachten hierover te worden ingelicht, evenals over de resultaten van inspecties van de administratieve organisatie. Dit gebeurt vaak mondeling, in informele contacten; daarnaast worden deze inlichtingen en de eventuele aanbevelingen tot verbetering wel in het jaarlijks accountantsrapport opgenomen. In de Angelsaksische praktijk wordt voor deze rapportering in toenemende mate gebruik gemaakt van de zgn. „management letter”; vermoedelijk doelt Roest (1971) hierop wanneer hij spreekt over de „aanbevelingsbrief”.

Deze laatste vorm heeft twee voordelen boven het accountantsrapport. In de eerste plaats is deze rapportering niet gekoppeld aan het gereedkomen van de jaarrekening, waardoor een moment kan worden gekozen waarop zowel de ondernemingsleiding als de accountant méér aandacht aan de materie kunnen besteden. Voorts kan de verspreidingskring zó worden gekozen dat

de communicatie zo effectief mogelijk kan zijn. De „management letter” biedt dus een grotere mate van flexibiliteit in de rapportering aan de cliënt, en betekent daarom stellig een nuttige uitbreiding van de dienstverlening.

8 Werkwijze bij de controle van de jaarrekening

Na vorenstaande bespreking van de betekenis van de interne controle voor de accountantscontrole lijkt het wenselijk in hoofdlijnen een overzicht te geven van de werkwijze, die naar mijn mening bij de controle van een jaarrekening zou moeten worden gevolgd. Uit dit overzicht moge blijken welke consequenties de ingenomen standpunten hebben voor de praktische aanpak van de controle.

Noodzakelijk zijn de volgende werkzaamheden:

a. Algemene oriëntatie omtrent de activiteiten van de onderneming en van de organisatorische structuur waardoor deze activiteiten gedragen worden. Dit omvat nog geen gedetailleerd onderzoek naar de administratieve organisatie; het gaat om de hoofdlijnen van de technische en commerciële opbouw van de onderneming. Deze oriëntatie leidt tot:

b. Vaststelling van de structuur van de accountantscontrole, van de aaneenschakeling van deelonderzoeken en conclusies, die tot het eindoordeel moeten leiden. Een bekend voorbeeld uit de literatuur van een dergelijke controlestructuur vormen de vergelijkingen van de geld-/goederenbeweging bij een handelsonderneming. In dit stadium wordt ook vastgesteld welke conclusie uit ieder deelonderzoek moet worden getrokken: positief en/of negatief. De structuur van de controle kan soms niet worden vastgesteld dan na:

c. Gedetailleerd onderzoek van het systeem der administratieve organisatie. Dit onderzoek heeft een driedig doel:

- 1 de beantwoording van de vraag of de organisatie voldoende waarborgen bevat om daaruit voortkomende gegevens, waarvan de controle buiten het bereik van de accountant ligt, te aanvaarden (zie hoofdstuk 4), m.a.w. of een goedkeurende verklaring in principe mogelijk is;
- 2 de vaststelling van de meest doelmatige aanpak van de controle, waarbij met name de vraag beantwoord moet worden in hoeverre de organisatie een verantwoorde toepassing van de toetsing aan normen mogelijk maakt (zie hoofdstuk 6);
- 3 de beantwoording, met name ten behoeve van de ondernemingsleiding, van de vragen of de feitelijke organisatie overeenstemt met de vastgestelde, of deze past bij de eventueel gewijzigde doelstellingen, en of deze laatste niet op een meer doelmatige wijze bereikt kunnen worden (zie hoofdstuk 7).

Dit onderzoek moet regelmatig worden herhaald, omdat de organisatie zich onder invloed van de steeds veranderende omstandigheden snel kan, en zelfs moet kunnen wijzigen.

Op basis van de werkzaamheden sub b. en c. volgt:

d. Vaststelling van de wijze van uitvoering van de controle. Dit omvat per deelonderzoek:

- 1 de keuze tussen de analytische en de synthetische aanpak; hoewel de

analytische methode de voorkeur heeft, kan de synthetische controle praktisch onvermijdelijk of zelfs verkieslijk blijken;

- 2 de vaststelling met welke basisgegevens moet worden gecontroleerd, of inventarisatie, verbandscontrole of controle met documenten moet plaatsvinden;
- 3 de vaststelling of in totaal gecontroleerd kan worden, dan wel detailcontrole of een steekproef noodzakelijk zijn;
- 4 indien toetsing aan een norm in principe mogelijk wordt geacht (zie c. 2), de vaststelling op welke wijze de aanvaardbaarheid van de norm geconstateerd kan worden;
- 5 indien de norm aanvaardbaar blijkt, de vaststelling op welke wijze de controle van belangrijke afwijkingen en posten van ongewone aard, omvang of herkomst, alsmede van de blijvende geldigheid van de norm uitgevoerd moet worden.

De hier gebruikte controlebegrippen zijn in hoofdstuk 6 gedefinieerd of omschreven.

Hierna kan overgegaan worden tot:

e. Uitvoering van de controle. Deze is gericht op wat I. Kleerekoper noemt het aspect van de *juistheid* van de jaarrekening, op de vraag „of enerzijds geen relevante feiten geheel of gedeeltelijk buiten de verantwoording zijn gebleven en of de verantwoording anderzijds geen elementen bevat die niet tot feiten zijn terug te brengen” (1967, pag. 155). Daarnaast dient hierbij ten behoeve van de ondernemingsleiding aandacht geschonken te worden aan:

- 1 de vraag of in de informatie aan de ondernemingsleiding de relevante gegevens niet op onjuiste wijze zijn verwerkt, en
- 2 de mate waarin voorschriften van interne controle (niet) zijn nageleefd, voorzover de accountant dat kan constateren.

De rapportering aan de leiding noodzaakt in het algemeen niet tot afzonderlijke controlemaatregelen; de gevraagde conclusies kunnen worden bereikt bij uitvoering van de maatregelen welke voor de controle van de jaarrekening noodzakelijk zijn.

Het oordeel over de jaarrekening wordt gecompliceerd door:

f. Beoordeling van de *toereikendheid*, door Kleerekoper omschreven als de beoordeling „of het gehanteerde stelsel van waarde- en winstbepaling aanvaardbaar is en of de weergave ook overigens qua systematiek (presentation), openheid (disclosure) en vergelijkbaarheid in de tijd (consistency) aan de te stellen eisen voldoet, d.w.z. binnen de grenzen valt van - en zodoende ten minste „reikt tot” - de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer te dien aanzien . . .” (1967, pag. 156). Uiteraard besluit de accountant zijn werkzaamheden met:

g. Afgifte van de verklaring c.q. het rapport, en eventueel van een zgn. „management letter”.

Met deze samenvatting wil ik de uiteenzetting van mijn visie op de invloed der interne controle op de accountantscontrole van jaarrekeningen besluiten. Hierbij is geen keuze gemaakt tussen de zogeheten „klassieke” en „moderne” opvattingen; het betoog omvat elementen uit beide zienswijzen. Daarbij is

echter niet gestreefd naar een compromis, doch naar een synthese. Na bijna een halve eeuw debat behoort het beroep dit kernvraagstuk eindelijk op te lossen. Ik hoop hiertoe een positieve bijdrage geleverd te hebben.

Literatuur

- L. H. Belle, *Accountancy en beroepsethiek* (met naschrift van Th. Limperg Jr.). M.A.B., januari 1940, opgenomen in de bundel *Vijfentwintig Jaren M.A.B.*, deel 2 (pag. 232).
- J. H. Blokdijk, *De betekenis van de statistische steekproef voor de leer van de accountantscontrole*. M.A.B., juni 1969 (pag. 294).
- J. A. Burggraaff, *De grenzen van het kunnen*. M.A.B., maart 1974 (pag. 80).
- S. Deijns, *De conceptie van de controleleer*. M.A.B., maart 1963 (pag. 107).
- S. Deijns, *Accountant en kostenbudget*. M.A.B., juni 1967 (pag. 265).
- S. Deijns, *Accountantscontrole als beleidsvraagstuk*. M.A.B., mei 1970 (pag. 206).
- G. Diephuis, *De „eigen actie” van de openbare accountant*. M.A.B., januari 1953, opgenomen in de bundel M.A.B. 1924-1960, deel 2 (pag. 211).
- A. Goudekot, *Behoefte aan een nieuwe conceptie?* M.A.B., maart 1962 (pag. 91).
- A. Goudekot, *De accountantscontrole bij geautomatiseerde informatieverwerking*. Uit: Management-aspecten van de automatisering. Marka-boeken 1965 (pag. 191).
- G. L. Groeneveld, *De verhouding van de accountantscontrole tot de interne organisatie en controle*. Uit: Handboek Accountancy, hfdst. I, Samsom, aflevering juni 1972 (pag. 1051).
- A. van Heerden, *Steekproeven als middel van accountantscontrole*. M.A.B., december 1961 (pag. 453).
- L. van Kampen, *Klassiek of modern*. M.A.B., januari 1974 (pag. 5).
- Jac. Krikke, *De invloed van de interne - in het bijzonder de administratieve - organisatie op de controlemaatregelen van de accountant die belast is met de controle van de jaarrekening. Verslag Voorjaarsconferentie 1969 van het N.I.v.R.A.* De Accountant, juli 1969 (pag. 403).
- I. Kleerekoper, *De accountantsverklaring* (art. 9 t/m 12 R.v.A.). Uit: Stramien. Samsom 1967 (pag. 147).
- Th. Limperg Jr., *De functie van de accountant en de leer van het gewekte vertrouwen*. M.A.B., februari, oktober 1932, oktober, november 1933, opgenomen in de bundel M.A.B. 1924-1960, deel 2 (pag. 337).
- A. Mey, *De noodzaak van een normatieve theorie der accountantscontrole als leidraad voor de beroepsuitoefening*. Inleiding Accountantsdag 1936.
- A. Mey, *Interne controle en de techniek der accountantscontrole*. M.A.B., maart 1956, opgenomen in de bundel M.A.B. 1924-1960, deel 2 (pag. 268).
- Nederlands Instituut van Registeraccountants, *Ontwerp van Verordening houdende Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants* (G.B.R.). Staatsuitgeverij, 1973.
- H. H. J. Nordemann, *De betekenis der eigen actie*. M.A.B., april 1974 (pag. 128).
- J. W. Pon, *De consequentie van een ontwikkeling*. M.A.B., januari 1961 (pag. 10).
- A. M. van Rietschoten, *De betekenis van de interne controle voor de accountantscontrole*. M.A.B., juni 1954, opgenomen in de bundel M.A.B. 1924-1960, deel 2 (pag. 227).
- C. G. Roest, *Amerikaans, klassiek, modern*. M.A.B., december 1971 (pag. 470).
- J. P. van Rossem, *De invloed van de interne - in het bijzonder de administratieve - organisatie op de controlemaatregelen van de accountant*. M.A.B., januari 1970 (pag. 25).
- R. W. Starreveld, *Leer van de administratieve organisatie*, deel 1, hfdst. I, par. 3 en 4. Samsom 1962, 5e druk 1972.
- Subcommissie Controle en Automatisering (C.C.A.) van het N.I.v.R.A., *Automatisering en Controle*. De Accountant, januari 1970; voorts uitgegeven als N.I.v.R.A.-geschrift no. 1.
- Subcommissie Steekproeven (C.C.S.) van het N.I.v.R.A., *De statistische steekproef in de accountantscontrole*. De Accountant, juli-augustus 1974.
- A. F. Tempelaar, *De eigen actie van de accountant bij het controleren van de jaarrekening*. M.A.B., september 1951, opgenomen in de bundel M.A.B. 1924-1960, deel 2 (pag. 199).
- A. L. Westers, *Functie en taak van de accountant*. Openbare les, Rotterdam, 26 september 1968. Delwel.
- A. L. Westers, *De betekenis van interne organisatie en interne controle*. M.A.B., maart 1974 (pag. 90).
- P. Wisse, *De betekenis van de interne controle voor de externe accountant*. M.A.B., september 1954, opgenomen in de bundel M.A.B. 1924-1960, deel 2 (pag. 147).