

ONTWIKKELINGEN IN DE TECHNIEK DER ACCOUNTANTSCONTROLE

door C. J. I. M. van Tilburg R.A.

1 Inleiding

... een getrouw beeld van de grootte en de samenstelling van het vermogen
... en van het resultaat ...

Over de redactie van de accountantsverklaring en daarmee het doel van de jaarrekeningcontrole, is men het nu in de Nederlandse accountantskringen in grote lijnen wel eens geworden.

Minder duidelijkheid is er over het antwoord op de vraag hoe men tot de deugdelijke grondslag moet komen waarop de verklaring hoort te berusten.

Het is een illusie te veronderstellen dat de vele discussies die hierover worden gevoerd tot een gefixeerd eindpunt zullen leiden. Oorzaak hiervan is o.m. het feit dat de techniek der accountantscontrole voortdurend onder invloed staat van factoren van „buitenaf”, zoals bijvoorbeeld ontwikkelingen op technisch, wetenschappelijk en maatschappelijk gebied.

Een van de eerste dingen die opvalt als wij de ontwikkelingen in de techniek der accountantscontrole gedurende de laatste decennia beschouwen is, dat er geen nieuwe controlemiddelen bij zijn gekomen. Wel kunnen veranderingen worden onderkend in het gebruik van de controlemiddelen en in de mix van de middelen, de onderlinge verhouding waarin ze in de praktijk worden toegepast.

Het is niet de pretentie van schrijver dezes om een compleet overzicht te geven van alle te onderkennen ontwikkelingen in de techniek der accountantscontrole. Dit artikel kan worden gezien als een tijdopname. De lens is gedurende een tweetal decennia opengezet. Het resultaat: een opname waarop enige streepjes die op beweging, op ontwikkelingen duiden. Geen samenhangend beeld. Op de ene plaats wat scherper dan op de andere en alles vanuit een eigen, persoonlijke invalshoek.

Aandacht zal worden besteed aan een aantal van de bestaande controlemiddelen, te weten:

- interne en administratieve organisatie en controle,
- verbandscontroles,
- cijferbeoordeling,
- prognoses, normen en
- toetsingen aan algemene en bijzondere regels.

Vervolgens zal worden stilgestaan bij de ontwikkelingen in het gebruik van een aantal controlemethoden: de dynamisering van de controle en de statistische steekproef.

2 De controlemiddelen

2.1 *Interne en administratieve organisatie en controle*

Aan de relatie tussen interne organisatie en accountantscontrole zijn reeds vele beschouwingen gewijd. Geconstateerd kan worden dat er overeenstemming lijkt te zijn bereikt over de opvatting dat de uitkomsten van het onderzoek naar de kwaliteit van het stelsel van interne controle en het oordeel over de werking daarvan invloed hebben op de wijze waarop de rest van de accountantscontrole wordt ingericht. De discussies spitsen zich nu vooral toe op de vraag hoe een oordeel te verkrijgen over de werking van het stelsel en op de vaststelling van de mate waarin en de manier waarop de uitkomst van het onderzoek naar de interne controle de rest van de accountantscontrole beïnvloedt.

Bij een nadere beschouwing blijken interne en administratieve organisatie en controle gedurende de laatste decennia sterk te zijn beïnvloed door het fenomeen automatisering.

In het hierna volgende zal worden getracht in het kort de invloed van de automatisering op met name de interne controle aan te duiden, alvorens aandacht te geven aan de invloed hiervan op de accountantscontrole.

Allereerst aandacht voor de rol van de *informatie*. Reeds lang geleden kreeg de informatie omtrent de uitkomsten van het gevoerde beleid de rol van besturingsmiddel toebedeeld. In de praktijk bleef dit echter in vele gevallen theorie omdat de informatie niet tijdig of onvolledig ter beschikking kwam van de leiding der huishouding. Door de automatisering kwamen de mogelijkheden binnen bereik om binnen redelijke termijn uit een grote hoeveelheid gegevens voor de leiding relevante informatie te halen. De informatie kreeg hierdoor in vele gevallen feitelijk de functie welke zij theoretisch al lange tijd had, namelijk die van een belangrijk beleidsinstrument, een middel om de organisatie te beheersen.

Een van de gevolgen van deze ontwikkeling was, dat er hoge betrouwbaarheidseisen werden gesteld aan de informatie; onvolkomenheden, niet ontdekte fouten in de informatie kunnen tot verkeerde beslissingen leiden. Het grote belang van een goede interne controle, gericht op het voorkomen c.q. snel en tijdig ontdekken van fouten en onvolkomenheden in de informatie werd hierdoor steeds beter onderkend. De informatie is een belangrijk object van interne controle geworden.

Echter de informatie blijkt een dubbelrol te vervullen. Zij is niet alleen object van interne controle maar ook een door de automatisering belangrijker geworden middel van interne controle. Blokdijk heeft hier reeds uitvoerig aandacht aan besteed in zijn artikel „Een kernvraagstuk van de leer der accountantscontrole”. In de paragraaf over cijferbeoordeling elders in dit artikel zal hierop nader worden ingegaan. Op deze plaats volsta ik met de constatering dat de interne analyse van de uit de administratie voortvloeiende informatie door de automatisering als middel van interne controle aan belang heeft gewonnen.

Een ander gevolg van de automatisering is dat de *verschijningsvorm van een aantal interne-controlemaatregelen* is veranderd. Om een voorbeeld te noemen: waar

in het verleden autorisatie van een transactie door een daartoe bevoegd persoon kon worden vastgesteld aan de hand van een handtekening of een paraaf, moet de autorisatie nu blijken uit het feit dat de transactie via de goede terminal met het juiste wachtwoord (password) is ingevoerd. De interne controle is verankerd in het (geautomatiseerde gedeelte van het) systeem. Dit geldt voor meer maatregelen van interne controle. Zeker daar waar deelsystemen worden geïntegreerd, zijn op functiescheidingen gebaseerde afstemmingen binnen het systeem mogelijk.

Een voorbeeld: de ontvangstmelding uit het magazijn wordt vergeleken met de in het systeem reeds vastgelegde bestelling, bij overeenstemming wordt de opboeking van de verplichting door het systeem gegenereerd.

Zo zijn er meer voorbeelden te bedenken van interne controlemaatregelen welke in de geautomatiseerde gedeelten van de systemen zitten gebakken.

Dit verschijnsel heeft op zijn beurt weer een aantal ontwikkelingen tot gevolg gehad welke vanuit controle-oogpunt de moeite waard zijn om te worden gesignaleerd, nl. meer aandacht voor de interne controle-aspecten verbonden aan:

- a. de wijze waarop administratieve systemen tot stand komen en
- b. het geautomatiseerde gegevensverwerkingsproces zelf.

Ad a. Vanuit het oogpunt van interne controle is het van groot belang geworden hoe nieuwe administratieve systemen tot stand komen c.q. hoe bestaande systemen worden gewijzigd. Punten van belang hierbij zijn: vaststelling van de systeemspecificaties, beheersing van de systeembouw, constatering dat het gerealiseerde systeem functioneert conform de vastgestelde systeemspecificaties en het beheer van het operationele systeem.

Ad b. In en om het geautomatiseerde gegevensverwerkingsproces zelf kunnen vele voor de controle van belang zijnde intern-organisatorische maatregelen worden getroffen welke nog niet zo lang geleden in het geheel niet of in een totaal andere vorm bestonden. Te denken valt hierbij aan bewaking van bestanden en programmabibliotheken, operating manuals en recovery- en back-up procedures.

Tenslotte kan nog worden gewezen op de vele nieuwe functies die zijn ontstaan (en nog steeds ontstaan): operators, systeemanalisten, werkvoorbereiders, output controleurs, data base administrators, communicatie netwerk operators, systeembeheerders enz. Functies die van invloed zijn op de interne controle en daarmee op de mogelijkheid en noodzaak tot functiescheidingen van tot voorheen onbekende aard.

Wat is nu de invloed van dit alles op de accountantscontrole? De accountant staat voor de vragen: hoe stel ik het bestaan van het stelsel van interne controlemaatregelen vast en hoe moet ik de kwaliteit van dit stelsel waarderen? en: hoe verkrijg ik een oordeel over de werking van dit stelsel?

Als gevolg van het feit dat steeds meer maatregelen van interne controle in het geautomatiseerde gedeelte van het systeem verankerd zijn, is de accountant genooddaakt om zich een grondige kennis van de ontworpen (of beter nog: in ontwerp zijnde) systemen eigen te maken, ten einde de kwaliteit van de daarin opgenomen maatregelen van interne controle te beoordelen. De accountant zal tevens moeten vaststellen dat de in systeemspecificaties genoem-

de controlemaatregelen ook werkelijk in het systeem aanwezig zijn en goed functioneren.

Voorts zal de accountant zich een oordeel moeten vormen over de kwaliteit van de interne controle zoals deze vastligt in procedures en functies, verband houdend met de totstandkoming van systemen en het geautomatiseerde gegevensverwerkingsproces.

In de afgelopen jaren is gebleken dat bovengenoemde voor de accountantscontrole onvermijdelijke en van groot belang zijnde activiteiten niet alleen veel tijd vergen, maar ook een specifieke kennis en deskundigheid vereisen. Zowel binnen de accountantsmaatschappen als bij grote bedrijven en instellingen heeft dit geleid tot het ontstaan van groepen die zich specifiek bezig houden met de combinatie automatisering en controle. Een aantal van deze groepen is zich de laatste jaren steeds meer gaan verzelfstandigen in die zin, dat zij niet alleen meer een ondersteunend orgaan zijn voor de algemene controlepraktijk maar ook met eigen produkten op de markt komen, zoals bijvoorbeeld oordelen ten behoeve van derden over de kwaliteit van de interne controle (betrouwbaarheid) zoals deze is ingebouwd in geautomatiseerde systemen.

Na het vorengaande zal het duidelijk zijn dat door de automatisering ook de wijze waarop een oordeel wordt verkregen over de werking van het stelsel van interne-controlemaatregelen is beïnvloed.

In dit verband kan worden gewezen op het feit dat bij geautomatiseerde systemen veelal gegevens over het gegevensverwerkingsproces zelf ter beschikking komen. De aard, de hoeveelheid, de detaillering en de gebruikswaarde hiervan zijn sterk afhankelijk van de structuur van de toepassingssystemen en het gebruikte zogenaamde harde software. Gedacht kan worden aan gegevens uit het accounting system, aan foutboodschappen, signaleringen door het systeem van inbraakpogingen, gegevens omtrent mutaties in de programmabibliotheek, recordtellingen, enz.

Uit de hierna volgende paragrafen over verbandscontroles, cijferbeoordeling en prognoses en normen zal blijken dat de automatisering ook op deze controlemiddelen een zodanige invloed heeft dat zij een wezenlijke bijdrage kunnen leveren aan de vorming van een oordeel over de werking van het stelsel van interne-controlemaatregelen.

2.2 *Verbandscontroles*

Het vaststellen van verbanden tussen uit de administratie blijkende grootheden is al van oudsher een belangrijk controlemiddel. Dit controlemiddel heeft in de laatste decennia niet aan belang ingeboet, integendeel. In de vorige paragraaf is reeds gesteld dat bij automatisering van de gegevensverwerking integratie van deelsystemen kan leiden tot controle door het systeem zelf van het feitelijk bestaan van verbanden tussen grootheden.

In zijn algemeenheid kan worden gesteld dat, indien hiermee bij de systeembouw rekening wordt gehouden, automatisering van de administratie kan leiden tot het in iedere gewenste frequentie zichtbaar maken van uit het oogpunt van interne controle van belang zijnde verbanden.

Het met een grote regelmaat kunnen vaststellen van het bestaan van deze verbanden kan voor de accountant van groot belang zijn bij de vorming van zijn oordeel over de werking van het stelsel van interne controlemaatregelen.

Dit heeft geleid tot de belangrijke constatering in deel III van het rapport over automatisering en controle van de subcommissie controle en automatisering van het NivRA (1975):

„Aan het vaststellen van een complex van cijfermatige verbanden, die geheel of gedeeltelijk de neerslag vormen van de in de organisatie verankerde functiescheidingen, moet een zelfstandige betekenis worden toegekend als middel van accountantscontrole. De accountant kan zijn oordeel over de juistheid en de volledigheid van een verantwoording in belangrijke mate hierop baseren, ook zonder dat hij alle elementen minus één uit dit complex op andere wijze heeft gecontroleerd.”

Tegen de achtergrond van de Nederlandse controle-opvattingen mocht deze uitspraak zeer opmerkelijk worden genoemd. Zij is tekenend voor de invloed die de automatisering op de accountantscontrole heeft gehad en nog steeds heeft.

2.3 Cijferbeoordeling

In paragraaf 2.1 is gesteld dat de (interne) analyse van de door de administratie opgeleverde informatie als (intern-)controlemiddel door de automatisering aan belang heeft gewonnen. Dit vindt zijn oorzaak in het feit dat berekeningen, analyses en toetsing op detailniveau aan normen, welke voorheen vanwege het tijdrovende karakter ervan niet werden uitgevoerd, nu tot de rationele mogelijkheden blijven te behoren. De automatisering heeft het voorts mogelijk gemaakt om de aldus verbeterde informatie ook frequenter en tijdiger op te leveren. Een van de gevolgen hiervan is dat in de controlepraktijk een verschuiving waarneembaar is van de cijferbeoordeling als afsluitend controle-middel naar de cijferbeoordeling als richtinggevend controlemiddel.

Uiteraard is het gewicht dat men mag toekennen aan de uitkomsten van de cijferbeoordeling onder meer afhankelijk van de kwaliteit van het stelsel van interne-controlemaatregelen. Aanwijzingen omtrent het niet (goed) functioneren van dit stelsel kunnen onder andere vanuit de cijferbeoordeling worden verkregen.

Analyse van de informatie dient in eerste instantie binnen de huishouding waarop de cijfers betrekking hebben, te geschieden. De analyse is namelijk van evenveel (zo niet meer) belang voor de leiding van de huishouding als voor de controlerend accountant. In zijn adviserende rol dient de accountant de leiding attent te maken op het belang van cijferanalyse voor de bedrijfsvoering en op de noodzaak en de mogelijkheden om dit in het informatiesysteem in te bouwen.

2.4 Prognoses en normen

Het inbouwen van prognoses en normen in het informatiesysteem van een huishouding en het tijdig gesignaleerd krijgen van de relevante afwijkingen tussen de werkelijke cijfers en deze ex ante gegevens is door de automatisering beter mogelijk geworden. Dit is ook een van de redenen waarom in paragraaf 2.1 werd gesteld dat de informatie als besturingsmiddel door de automatisering beter tot haar recht komt.

Een gevolg van bovengenoemde ontwikkeling voor de accountantscontrole is een zwaarder accent op de beoordeling van ex ante gegevens zoals deze tot

uitdrukking komen in de diverse soorten budgetten, in tarieven, produktienormen, standaardinkoopprijzen, verhoudingscijfers enz.

Bij een goede kwaliteit van de ex ante gegevens en een tijdige en afdoende interne analyse van afwijkingen tussen de norm en de werkelijkheid kunnen de controlemiddelen cijferbeoordeling en prognoses en normen een zeer belangrijke plaats innemen in het totale pakket van controlemiddelen. De resultaten van de vergelijking tussen ex ante en ex post gegevens kunnen bovendien van belang zijn bij de vorming van het oordeel over de werking van het stelsel van interne controlemaatregelen.

2.5 Toetsingen aan algemene en bijzondere regels

Het beeld dat wordt opgeroepen door de jaarrekening waar de accountantsverklaring betrekking op heeft, wordt in belangrijke mate bepaald door de keuze van de waarderings- en winstbepalingsgrondslagen alsmede door de wijze van presentatie. Op dit gebied is er sprake van een door vele beroepsgeenoten als turbulent ervaren ontwikkeling.

Het is nog maar 10 jaar geleden dat de accountant vraagstukken met betrekking tot waardering, winstbepaling, presentatie, openheid (disclosure) aanpakte met als instrumentarium zijn bedrijfseconomische kennis, zijn ervaring en zijn interpretatie van het begrip goed koopmansgebruik. Hierin is duidelijk verandering gekomen. De accountant heeft nu te maken met de regelingen zoals vastgelegd in Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, uitgewerkt in de Beschouwingen van het tripartiete overleg en geïnterpreteerd in commentaren en in de arresten van de ondernemingskamer. Het wordt bovendien steeds duidelijker dat het maatschappelijk verkeer van de accountant verwacht, dat hij de door hem te certificeren jaarrekening toetst aan de bovengenoemde normen en in zijn verklaring melding maakt van eventuele daarbij geconstateerde afwijkingen.

De vraag kan overigens worden gesteld of de bovenbedoelde ontwikkeling wel zo turbulent is als zij door velen wordt ervaren. De wettelijke regeling en de Beschouwingen van het tripartiete overleg zijn eigenlijk nog weinig anders dan vastleggingen van de in de praktijk gegroeide situatie. Ook begint het besef door te breken dat men voorzichtig moet zijn met het geven van een te algemene interpretatie aan arresten van de ondernemingskamer.

Een latent gevaar van bedoelde ontwikkeling is dat de accountant in de toekomst, voor wat betreft waardering en presentatie, de jaarrekening in kwestie alleen nog maar tegen een checklist aanlegt om te constateren of er al of niet wordt afgeweken van de voorschriften. Uiteraard is een dergelijke toetsing noodzakelijk. Uitgangspunt moet echter zijn de jaarrekening zelf, die een getrouw beeld moet geven van de specifieke situatie van de huishouding waarop zij betrekking heeft. Huishoudingen zijn voortdurend in beweging. Dit gevoegd bij het gegeven dat voorschriften altijd de neiging hebben om achter de feitelijke situatie aan te lopen, betekent dat er situaties kunnen ontstaan waarin een afwijking of een eigen interpretatie van de voorschriften goed te motiveren of zelfs noodzakelijk is. Een onafhankelijke en creatieve opstelling van de verantwoordingsplichtige en van de accountant moet ervoor zorgen dat de ontwikkeling in de richting van meer (gedetailleerde) voorschriften niet verstarrend gaat werken.

3 De controlemethoden

3.1 Dynamisering van de controle

Bij de grote ondernemingen in Nederland lijkt er gedurende de laatste jaren een zekere stabilisatie te zijn ingetreden op het punt van de rapporteringsdatum. Dit kan niet worden gesteld ten aanzien van de kleine en middelgrote ondernemingen, terwijl ook bij de (semi)-overheidsorganen een tendens te bespeuren valt naar een snellere rapportering van de jaarcijfers.

De hieruit voortvloeiende druk op accountants om sneller te certificeren alsmede de economische noodzaak om de controlewerkzaamheden zoveel mogelijk over het jaar te spreiden, ten einde de personele capaciteit zo goed mogelijk te benutten, noodzaken tot het daar waar mogelijk dynamiseren van de controles.

De voorwaarden hiertoe lijken door de automatisering gunstiger geworden en wel om de volgende redenen.

In paragraaf 2.4 is reeds aangegeven dat automatisering van de administratie kan leiden tot het inbouwen van ex ante gegevens in het informatiesysteem. Voor de accountant kan dit de mogelijkheid bieden om zich bij zijn controle te concentreren op de beoordeling van de kwaliteit van deze ex ante gegevens. Dit, gevoegd bij de mede door de automatisering mogelijk gemaakte versnelling van de tussentijdse interne rapportering, biedt de accountant de gelegenheid om met zijn controle de gang van zaken op de voet te volgen. Uiteraard dient de interne rapportering dan wel te voldoen aan bepaalde eisen van frequentie, detaillering en interne analyse van afwijkingen tussen ex ante en ex post gegevens.

Een andere voorwaarde waaraan moet worden voldaan om de controle te kunnen dynamiseren is het bij voortduring blijken van verbanden uit de administratie. In paragraaf 2.2 is reeds aangegeven dat, mits hiermee bij het ontwerp voldoende rekening wordt gehouden, geautomatiseerde systemen volop de mogelijkheid hiertoe bieden.

Een laatste factor welke in het kader van de combinatie automatisering en de dynamisering van de controle kan worden genoemd is de permanente waarderegistratie. Hierbij kan dan in eerste instantie worden gedacht aan de balanspost voorraden. Daar waar het eertijds economisch niet verantwoord was om een permanence de l'inventaire te voeren, is dat nu veelal door de automatisering mogelijk geworden. Een permanente specificatie van de voorraad waarvan het totaal past in de hiervoor genoemde bij voortduring uit de administratie blijkende controleverbanden, maakt tussentijdse (partieel roulerende) voorraadopnamen mogelijk. De grotere mogelijkheden op het gebied van de cijferbeoordeling kunnen bovendien aanwijzingen verschaffen omtrent de te inventariseren onderdelen van de voorraad en/of het meest geschikte tijdstip van inventarisatie.

Ook de mogelijkheden tot het dynamiseren van de controle van andere balansposten zoals duurzame bedrijfsmiddelen, debiteuren en crediteuren zijn door de automatisering groter geworden. Een geautomatiseerde administratie van duurzame bedrijfsmiddelen zal bijvoorbeeld de mogelijkheid bieden om tussentijds van een door de accountant geselecteerd bedrijfsonderdeel een specificatie te leveren van de duurzame bedrijfsmiddelen welke daar aanwezig

moeten zijn. Specificaties van balansposten als debiteuren en crediteuren welke in het verleden slechts moeizaam en onvolkomen tussentijds konden worden opgeleverd zijn na automatisering van dit soort sub-administraties makkelijker en vaak beter gespecificeerd beschikbaar. Evenals bij de voorraden zijn de totalen van dergelijke specificaties bij een goede opzet van de systemen in te passen in de uit de administratie blijkende verbanden. Door cijferbeoordeling kunnen aanwijzingen worden verkregen over het tijdstip van de controle van deze balansposten.

Op grond van het bovenstaande lijkt de constatering gerechtvaardigd dat de administratieve automatisering de mogelijkheden tot het dynamiseren van de controle heeft doen toenemen.

3.2 Statistische steekproef

Het gebruik van de statistische steekproef als controlemethode is onder invloed van de automatisering sterk toegenomen. Door het beschikbaar komen van de te controleren gegevens in een voor de computer leesbare vorm werd het mogelijk om met behulp van de computer de aan een nadere controle te onderwerpen gegevens te selecteren. Het aantal praktisch toepasbare selectiemethoden werd door het automatiseren van de selectie vergroot, bestaande selectiemethoden werden verfijnd. Discussie bleef er bestaan over de functie van de statistische steekproef in het totaal der controlehandelingen.

De steekproef is te definiëren als een deelwaarneming welke leidt tot een gekwantificeerd oordeel over een massa.

Welke massa's komen voor een dergelijk oordeel in aanmerking? In een interimrapport uit juli/augustus 1974 (definitief rapport nog niet verschenen) van de subcommissie controle en steekproeven van het NlvRA lezen wij het volgende:

„De controle van de jaarrekening omvat een sluitend geheel van deelonderzoeken, gericht op de afzonderlijke gegevensverzamelingen waaruit de jaarrekening wordt opgebouwd. Ieder deelonderzoek moet een gevolgtrekking opleveren die bijdraagt tot een sluitend geheel van conclusies en die menigmaal als uitgangspunt moet dienen voor andere deelonderzoeken.”

Een dergelijke formulering wijst er sterk op dat de steekproef als controlemethode uitstekend kan worden gebruikt in het kader van wat men de synthetische controlemethode is gaan noemen. Deze controlemethode kan in het kort als volgt worden omschreven: de accountant heeft geconstateerd dat het systeem van interne controle voldoet aan de daaraan te stellen eisen en via een sluitend geheel van onderzoeken van deelmassa's (waarbij dan gebruik kan worden gemaakt van de steekproeftechniek) wordt vastgesteld dat deze massa's de werkelijkheid correct weergeven.

Wat gebeurt er nu als men op een andere wijze ook reeds aanwijzingen verkrijgt omtrent de mate van juistheid van de te onderzoeken deelmassa's, bijvoorbeeld door middel van cijferbeoordeling, verbandscontroles e.d.?

In eerdergenoemd rapport van de subcommissie controle en steekproeven wordt aandacht besteed aan dit probleem. Een oplossing voor het vraagstuk van de objectieve bepaling van de steekproefomvang wordt echter (nog) niet gegeven. Gesteld wordt:

„Het is vooralsnog een onopgelost vraagstuk hoe de (op een andere wijze)

reeds verkregen zekerheid uitgedrukt kan worden in de statistische begrippen tolerantie (nauwkeurigheid), en risico (betrouwbaarheid)."

De elementen tolerantie en risico verdienen nadere aandacht. In de accountantsverklaring wordt het begrip „getrouw beeld” gebezigd. Het gebruik van dit begrip duidt erop dat het accountantsoordeel niet absoluut is, er wordt met toleranties gewerkt. Hetzelfde geldt uiteraard ook voor de aan de verklaring ten grondslag liggende werkzaamheden. Hoe groot zijn nu de toleranties waarmee mag worden gewerkt of, anders gesteld, wanneer is een fout in de jaarrekening zo materieel dat daardoor de getrouwheid van het door de jaarrekening opgeroepen beeld teniet wordt gedaan. Tot voor kort werd het antwoord op deze vraag louter overgelaten aan het professionele oordeel van de accountant. Hier begint langzamerhand verandering in te komen. In de Verenigde Staten worden pogingen ondernomen om het begrip „materiality” meer inhoud te geven. In Nederland kan worden gewezen op initiatieven welke in die richting worden ontwikkeld door het tripartiete overleg. Op basis van deze ontwikkelingen kan dan ook de verwachting worden gebaseerd dat het element tolerantie in de toekomst meer zal gaan worden geobjectiveerd. Resteert het element risico.

Vraag is: welke risico's mag men lopen om een fout, waarvan de omvang is gespecificeerd in het element tolerantie, niet te ontdekken?

Hoe groot mag dit percentage onzekerheid zijn in een situatie waarin het stelsel van interne-controlemaatregelen slechts aan de daaraan te stellen minimumeisen voldoet?

Mag met een groter percentage onzekerheid genoegen worden genomen naarmate de kwaliteit van het stelsel van interne-controlemaatregelen op een hoger niveau ligt?

In welke mate wordt het percentage beïnvloed door informatie omtrent de te onderzoeken massa's verkregen met behulp van andere controlemiddelen?

Hebben ervaringen uit recente jaren met betrekking tot de werking van het systeem van interne controle invloed op het percentage?

Dit is een aantal vragen die iedere accountant in de huidige praktijkuitoefening voor zichzelf moet beantwoorden alvorens de omvang van het te nemen risico en daarmee bij een gegeven tolerantie de omvang van de steekproef vast te stellen. Het antwoord zal men moeten baseren op het eigen professionele oordeel.

De vraag zou kunnen worden gesteld of het niet wenselijk is om binnen de beroepsorganisatie der registeraccountants tot afspraken te komen over de vragen: welke factoren zijn van invloed op de vaststelling van het bij de bepaling van de steekproefomvang te accepteren risico en in welke mate?

Bij het in de aanhef van deze paragraaf geconstateerde toenemende gebruik van de steekproef als controlemethode lijken dergelijke afspraken gewenst om een al te grote variëteit van in praktijk gebrachte controle-opvattingen te voorkomen.

4 Slot

Overzien wij het vorenstaande dan valt op, dat het merendeel der ontwikkelingen in de techniek der accountantscontrole gedurende de afgelopen decennia zijn oorzaak vindt in de administratieve automatisering.

Een onvermijdelijk gevolg hiervan is dat de huidige in de controlepraktijk fungerende accountant dient te beschikken over een behoorlijke dosis kennis van en ervaring op het gebied van de automatisering.

De nog steeds voortgaande ontwikkelingen op dit gebied alsmede op een aantal andere terreinen zoals bijvoorbeeld de toenemende internationalisatie van het bedrijfsleven (en het accountantswezen) en de toename van het aantal (wettelijke) regelingen, waarmee de accountant in de praktijk wordt geconfronteerd, noodzaken tot voortdurende studie. Permanente educatie is een (nog niet formele) eis geworden die door de praktijk aan de accountant wordt gesteld.

De in dit artikel genoemde ontwikkelingen in de techniek der accountantscontrole zijn ook niet zonder gevolgen gebleven voor de samenstelling van de controleteams. De teams zijn kleiner geworden, het gemiddelde vaktechnische niveau van een team ligt op een hoger plan dan tien, twintig jaar geleden en de teams kunnen zich laten bijstaan door specialisten zoals bijvoorbeeld de in paragraaf 2.1. genoemde specialist op het gebied van de automatisering en de controle. De getalsmatige verhouding tussen het aantal gekwalificeerde accountants en het aantal assistenten blijkt in de afgelopen twintig jaar te zijn veranderd. Per accountant zijn er nu minder assistenten. Veel massaal controlewerk is verdwenen c.q. door de computer overgenomen. Van assistenten wordt verwacht dat ze snel op een redelijk niveau werkzaam zijn. De grotere accountantskantoren hebben hiertoe uitgebreide sterk op de praktijk gerichte cursussen ontwikkeld.

Het is te verwachten dat een aantal van de in dit artikel geschetste ontwikkelingen in de techniek der accountantscontrole voort zullen gaan, mogelijk zelfs in een versneld tempo. Dit zal hoge eisen stellen aan het aanpassingsvermogen van iedere beoefenaar van het accountantsberoep.