

reld. Automobilisten zijn verplicht zich te verzekeren. Sommige automobilisten wil niemand verzekeren. Niet zozeer omdat zij niet integer zouden zijn maar wel wegens vermeende of gebleken beperkingen aan hun kwaliteiten als bestuurders. Voor hen is een bijzondere verzekeringsmaatschappij opgericht: Terminus.

De behoefte aan een accountantskantoor Terminus is nog niet ontstaan. Zijn er nu zo weinig malafide ondernemers (of ondernemers die op andere wijze een risico kunnen vormen voor hun accountant), of zijn er toch nog onverstandige accountants?

Men kan niet altijd voorkomen dat men malafide ondernemers als cliënt krijgt. De accountant bepaalt niet de opvolging in de directies van de ondernemingen waarvan hij de jaarrekeningen controleert. De accountant kan ook niet voorkomen dat aandelen in vennootschappen overgaan in handen van suspecte lieden. En sommige ondernemers zijn zo slim dat hun accountant niet merkt dat ze malafide zijn. Bovendien is het zo dat een aantal ondernemers zich niet altijd houdt aan de controleplicht; dat lijkt me voor een malafide ondernemer ook geen onoverkomelijk probleem.

Toch kan ik niet nalaten nog eens te benadrukken dat een zorgvuldig uitgevoerde risico-analyse bij de acceptatie en prolongatie van opdrachten voor een accountant van groot belang is.

Het controleproces

J. ten Wolde

1 Inleiding

Het controleproces: menige accountant heeft er de mond vol van. Betreft het hier modieuze turbotaal of is er iets wezenlijks gaande in het accountantsberoep? Vijf jaar geleden kende de Nederlandse accountant nog nauwelijks het woord 'controleproces' laat staan de betekenis ervan.

Momenteel is elke grote accountantsmaatschap de bezitter van zo'n proces of is men bezig er een te ontwikkelen. Soms ook krijgt men er een aangeboden van hun 'big eight brother'.

Dit artikel behandelt het ontstaan, de voor- en nadelen, de vergelijkbaarheid en de 'meetbaarheid' van het controleproces.

2 Wat is een proces?

'Proces' kan in algemene zin worden gedefinieerd als: *werking in haar voortgang beschouwend, ontwikkelingsgang, verloop* (Van Dale, 10de druk 1976).

Veel eigentijdse organisaties worden tegenwoordig gekenmerkt door een hoge mate van complexiteit. Hierdoor ontstaat grote behoefte aan ondersteunende middelen ter beheersing van deze organisaties en ter verhoging van de doelmatigheid daarvan. Die middelen zijn bijvoorbeeld: strategie, interne organisatie (planning en budgettering, organisatiestructuur en dergelijke) en procesbeheersing. Bij procesbeheersing kan gedacht worden aan besturingsprocessen, uitvoeringsprocessen en aan informatieprocessen. Deze laatste wordt heden ten dage ondersteund door een zeer krachtig hulpmiddel: de computer.

J. ten Wolde, registeraccountant, is lid van de maatschap KPMG Klynveld Kraayenhof & Co, accountants.

Bij uitvoeringsprocessen kan men denken aan inkoopprocessen, fabricageprocessen en controleprocessen.

Een procesmatige aanpak dwingt tot rangschikking en bevordert een rationele, planmatige aanpak van problemen. Met andere woorden: het dwingt tot denken, alvorens te doen. Er wordt gehandeld volgens een vast patroon, dat een efficiënte en effectieve benadering van een probleem in sterke mate bevordert.

Bovendien geldt dat door procesmatig te denken en te handelen:

- de samenhangen tussen de verschillende opeenvolgende stappen van een handeling duidelijk worden;
- er standaardisatie van handelen ontstaat: in soortgelijke situaties wordt soortgelijk gehandeld.

Bij dienstverlenende processen heeft dit tot gevolg dat de kwaliteit van de dienstverlening in mindere mate gaat variëren met de kwaliteit van de individuele uitvoerder.

De keerzijde van deze voordelen is: minder ruimte voor individuele invulling en soms te ver doorgevoerde standaardisatie. Het vinden van een optimum is derhalve een belangrijke opgave bij het ontwikkelen van een procesmatige aanpak.

3 Van 'proces van de accountantscontrole' naar 'controleproces'

Het proces (in algemene zin gedefinieerd) van de accountantscontrole bestaat sinds de eerste accountant zijn eerste controle uitvoerde.

Dit proces verloopt globaal als volgt:

- waarnemen,
- vergelijken met een norm,
- concluderen,
- rapporteren.

De controlewerkzaamheden van de accountant kunnen procesmatig (waarbij handelingen volgens een vaste systematiek worden gerangschikt) worden beschouwd en vastgelegd. Het is zelfs aanbevelenswaardig omdat de accountant voor een complexe opgave staat en hij zo doelmatig en efficiënt mogelijk, met een hoge mate

van betrouwbaarheid en nauwkeurigheid, een oordeel moet geven over een financiële verantwoording. Hij heeft daarbij te maken met een veelheid van informatie en beslissingen.

Deze complexiteit, gevoegd bij een aantal ontwikkelingen die nader zijn omschreven in deel 8 van dit artikel, heeft ertoe geleid dat in de jaren zeventig de researchmedewerkers bij enkele grotere accountantsfirma's het proces van de accountantscontrole diepgaand hebben geanalyseerd. Deze analyses mondden, via een procesmatige beschrijving van de controle, uiteindelijk uit in een samenstel van voorschriften – een handboek controle – ondersteund door formulieren, werkbladen, vragenlijsten e.d. en spoedig daarna ook door computerprogramma's. Er was een belangrijke mijlpaal bereikt: het *proces van de accountantscontrole* werd een hulpmiddel bij de controle dat het *controleproces* werd genoemd.

Dit hulpmiddel was zeer veelomvattend. De controlestaf moest door middel van aanvullende trainingen met dit hulpmiddel vertrouwd worden gemaakt. Daarom werd het controleproces intern 'verkocht' als ware het een produkt.

Maar nog belangrijker is de externe 'verkoop' van het controleproces. Momenteel trachten accountantsfirma's die een controleproces ontwikkeld hebben, zich daarmee in de markt te onderscheiden van andere firma's. Het controleproces heeft zich ontwikkeld tot een marketinginstrument, met een eigen produktnaam.

4 Controlefilosofie en controleproces

'Aan de filosofie (is) het streven eigen – zelfs dan wanneer het filosofisch denken zich voorlopig op een bepaald en beperkt voorwerp richt – de afzonderlijke verschijnselen van het leven in een groot, alles omvattend geheel onder te brengen, een gemeenschappelijke zin erin te ontdekken en onder andere ook de resultaten der wetenschappen in een synthese tot een omlijnd wereldbeeld, een wereldbeschouwing samen te voegen.' Deze omschrijving van filosofie zullen accountants niet in gedachte hebben als zij het begrip hanteren in relatie tot accountantscontrole. In de context van accountantscontrole wordt *filosofie* beschouwd als: *een uitgangspunt van denken*.

Er bestaan filosofieën van verschillende niveaus met betrekking tot één en hetzelfde onderwerp. Zo zal men bijvoorbeeld vanuit een bepaalde filosofie (van hoog niveau) de verschillende godsdiensten als gelijksoortig kunnen beschouwen, terwijl er op een lager niveau vele en grote verschillen en uitgangspunten zijn.

Een controlefilosofie is een uitgangspunt of samenstel van uitgangspunten in denken bij accountantscontrole (hoewel niet uitgesloten is dat bijvoorbeeld de politie ook controlefilosofieën heeft).

Het is in het algemeen zinvol slechts over controlefilosofie te spreken daar waar beroepsgenoten nog niet allen overtuigd zijn van de juistheid en de doelmatigheid daarvan en dus het desbetreffende uitgangspunt nog niet algemeen geldend is. Op zeker moment in de accountantsgeschiedenis kon men bijvoorbeeld systeemgerichte controle – het bij de controle gebruikmaken van interne controles – een controlefilosofie noemen. Nu alle beroepsgenoten systeemcontrole aanvaarden en toepassen zal niemand meer behoefte hebben te zeggen dat dat zijn controlefilosofie is. Met betrekking tot het gebruik maken van interne controle zal men echter op een lager niveau nog wel filosofieën hanteren: kan alleen met systeemcontrole volstaan worden of is er daarnaast altijd nog een gegevensgerichte controle noodzakelijk?

5 Het controleproces als beleidsinstrument

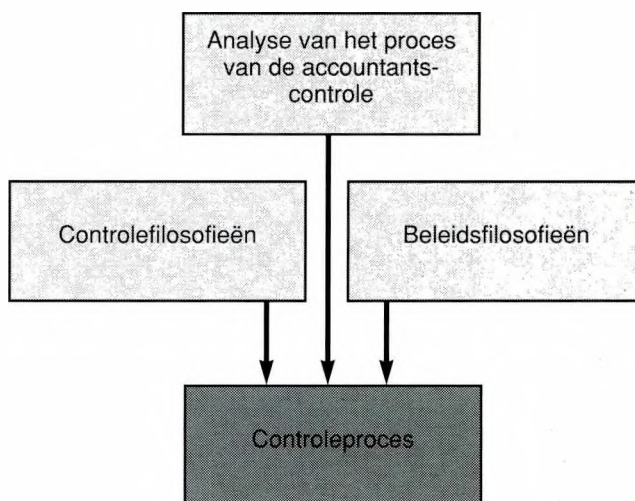
Nadat het proces van de accountantscontrole is geanalyseerd wordt deze analyse omgezet in het hulpmiddel 'het controleproces' als samenstel van beschrijvingen, voorschriften, formuleren enzovoort (zie deel 10). Bij het uitwerken van het controleproces zal een aantal uitgangspunten gehanteerd worden die:

- 1 uitsluitend een accountantscontrole achtergrond hebben (controlefilosofieën), zoals de benadering van de interne controle (welke soorten, hoe en wat vastleggen, toe te kennen betrouwbaarheid en dergelijke), op welke grondslag de tolerantie bepalen, op welke wijze steekproeven opzetten c.q. uitvoeren;

- 2 mede een andere achtergrond hebben dan accountantscontrole, zoals: welke betrouwbaarheid dient te worden nagestreefd, hoe wordt met het beroepsrisico omgegaan, welke kwaliteitseisen worden gesteld, op welke wijze wordt aan de adviesfunctie gestalte gegeven, hoe worden opdrachten aanvaard enzovoort.

Door deze laatste uitgangspunten in het uitvoeringsinstrument in casu het controleproces in te bouwen, wordt dit uitvoeringsinstrument een hulpmiddel om strategische doelstellingen (profiëren als 'goedkope accountantsfirma', als 'adviesaccountants' en dergelijke) van de accountantsfirma te realiseren.

'Proces' kan in deze context beter worden omschreven als 'het volgens een vaste systematiek ordenen van handelingen'. Schematisch kan de totstandkoming van het controleproces als volgt worden weergegeven.

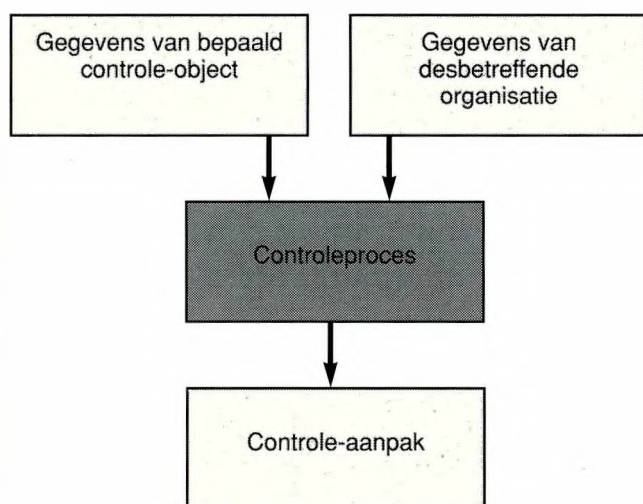


Het is denkbaar dat bij de opzet van het controleproces het vaktechnisch college haar degen moet kruisen met dat van het besturend college: de eerste zal primair waken over de vaktechnische aspecten en de tweede zal wellicht primair winstgevende aspecten in het oog houden.

6 Controleproces en controle-aanpak

Controle-aanpak kan worden beschouwd als een

korte omschrijving van de wijze waarop een specifiek controle-object (meestal een jaarrekening) wordt gecontroleerd. Een controle-aanpak wordt ontwikkeld door het controleproces te laten 'inwerken' op de gegevens van het controle-object en de gegevens van de organisatie die het controle-object tot stand heeft gebracht. Een controleproces is het vehikel dat de in een bepaalde accountantskring geldende filosofie vertaalt naar een (specifieke) controle-aanpak. Dit kan schematisch als volgt worden weergegeven:



7 Wat zijn de voordelen van een controleproces?

Het ontwerpen van een controleproces en het opnemen van dit proces in een handboek met controlerichtlijnen hebben/sorteren een aantal positieve effecten.

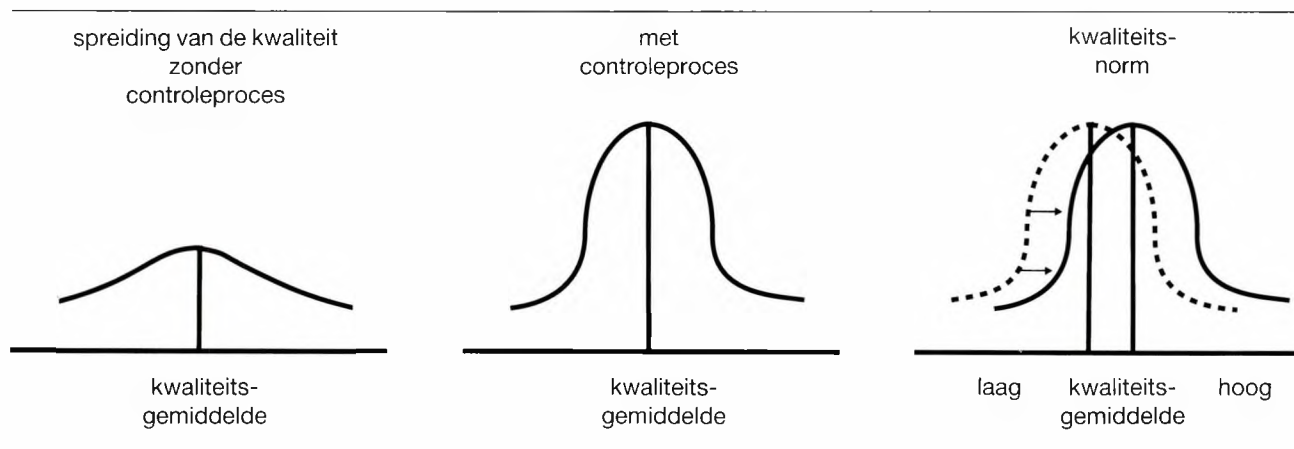
- 1 Het controleproces laat het onderlinge verband zien tussen de verschillende stappen en acties en maakt daardoor de controle als het ware zichtbaar: alle uitvoerenden krijgen zowel inzicht in het gehele proces van de accountantscontrole als in het waarom van het onderdeel waar men mee bezig is.
- 2 Vergroting van het inzicht in de totale controle werkt motiverend.
- 3 Toepassing van een modern controleproces leidt tot verhoging van de efficiency in de controle (goede training van de uitvoerenden is hierbij een voorwaarde).

- 4 Een controleproces waarin een systematische risico-analyse is ingebouwd zal de aandacht gestructureerd richten op relevante zaken.
- 5 Een goed beschreven controleproces verdiept bij de uitvoerenden de kennis van en het inzicht in de leer van de accountantscontrole.
- 6 Een controleproces levert meetpunten op voor de beoordeling door derden en voor de voortgangscntrole.
- 7 Een procesmatige benadering bevordert de uniformering op tal van gebieden, waardoor:
 - a de eenduidigheid van controlerapportage zal worden bevorderd;
 - b de samenwerking en roulatie, zowel binnen een controle als tussen de verschillende kantoren, worden vereenvoudigd;
 - c soms vergroting van het toepassingsgebied bereikt kan worden; dit verhoogt de economische haalbaarheid van verdergaande automatisering van belangrijke controle-onderdelen, zoals het vastleggen van de administratieve organisatie en interne controlesystemen, het opstellen van controleprogramma's, het vervaardigen van een dossier, het toepassen van steekproeftechnieken enzovoort;
 - d de kwaliteit van opleidingsmodules kan worden verbeterd doordat grotere samenhang kan worden bereikt;
 - e door middel van eenheid van begrippen de communicatie zal worden bevorderd.

Tenslotte bevorderen uniformiteit en een gestructureerd controleproces de kwaliteitsbeheersing. Verwacht mag worden dat de standaarddeviatie, dat wil zeggen de spreiding in de kwaliteit van de dienstverlening, kleiner wordt.

Als daarenboven in het controleproces een kwaliteitsnorm wordt verlangd die hoger is dan het geldende gemiddelde zal dit gemiddelde uiteraard de neiging hebben te stijgen.

Als de (nieuwe) kwaliteitsnorm te ver van de bestaande ligt dan zal er geen neiging tot stijgen zijn: de nieuwe norm wordt als onhaalbaar in haar geheel afgewezen. Men dient dan zelf attent te zijn dat in de praktijk de bestaande norm niet wordt verlaagd.



8 Ontstaansoorzaken van het controleproces

Mede naar aanleiding van de in het voorgaande deel beschreven voordelen zal de vraag rijzen waarom het fenomeen controleproces – het hulpmiddel – nog maar zo kort in de belangstelling staat.

Als wij terug gaan in de tijd vinden we als het oudste element van een procesmatige aanpak en als eerste belangrijke stap vooruit op het pad van gestructureerd werken: de standaarddossierindeling. De eerste cursus over dit onderwerp was in feite de eerste 'controleproces-cursus'. Nadien heeft een en ander zich, met de VS als trendsetter, onder invloed van een aantal factoren verder ontwikkeld.

Een aantal maatschappelijke factoren heeft een rol gespeeld bij de ontwikkeling van het controleproces. Hiervoor zijn twee redenen te geven:

- een accountantskantoor is een onderdeel van het bedrijfsleven en staat dus aan dezelfde trends bloot als haar cliënten;
- een accountant is een dienstverlener en zal uit hoofde van zijn streven naar een optimale taakvervulling aan de wensen van de afnemers tegemoet willen komen.

Als maatschappelijke factoren kunnen worden genoemd:

1 Internationalisatie van het bedrijfsleven

Denk hierbij aan de groei van het aantal mondiale ondernemingen en ontwikkelingen met betrekking tot Europa 1992.

Een zelfde tendens is waarneembaar bij de enkele grote accountantsmaatschappen. De maatschap die zich werkelijk 'mondiaal' opstelt, dat wil zeggen niet 'vanuit een bepaald land denkt', zal waarschijnlijk ook een mondiaal controleproces hebben:

- de inbreng bij de totstandkoming zal vanuit vele landen geschieden;
- het controleproces is overal ter wereld van toepassing.

2 Voortschrijdende technologie en automatisering

Technologie en automatisering komt men bijna op elk gebied van het economische leven tegen. De toegang tot enorme hoeveelheden informatie en de mogelijkheden om met informatie 'te spelen' nemen sterk toe. Er zijn omvangrijke investeringen noodzakelijk zowel in human capital, om de apparatuur te kunnen bedienen en controleren, als in money capital (hard- en software). Door de opkomst van de automatisering groeide enerzijds het 'procesmatig denken', anderzijds namen de mogelijkheden toe de computer in te schakelen bij de processen.

In een modern controleproces vindt men vele geautomatiseerde toepassingen, met name op het gebied van 'data manipulatie'. Vooral bij de grote accountantsmaatschappen nemen de investeringen sterk toe. De uurtarieven stijgen dienovereenkomstig: de accountant beweegt zich enigszins van het arbeidsintensieve naar het kapitaalintensieve terrein.

3 Toenemend belang van en toepassing van strategisch en planmatig denken

Strategische beleidsvorming, planning, budgetten, uitzonderingsrapportering: beleids- en uitvoeringsinstrumenten die meer en meer worden toegepast in het bedrijfsleven.

Vroeger werd met 'planning' slechts het begroten van assistenturen bedoeld. Nu wordt zij bij de accountantscontrole (maar ook bij de besturing van de maatschap!) steeds belangrijker en neemt dan ook een groter percentage van de uren en het controlebudget in beslag. Zoals eerder opgemerkt, is het controleproces een belangrijk sturings- en beheersingsinstrument, niet alleen vanuit een vaktechnisch oogpunt.

4 Klantgericht denken

In het bedrijfsleven wordt 'klantgericht denken' in toenemende mate een doelstelling en een marketinginstrument. Management en personeel moeten in staat zijn signalen uit de markt op te vangen en om te zetten in daden.

Een modern controleproces haakt op deze ontwikkeling in en probeert procesmatig de aandacht te vestigen op mogelijke signalen van de cliënt.

5 Streven naar kwaliteit

Streven naar kwaliteit: volgens velen is deze ontwikkeling afkomstig uit Japan. Anno 1989 is deze kwaliteitsdrang niet meer weg te denken uit onze ondernemingsomgeving, uit de produktspecificaties en de reclame. Het streven naar kwaliteit doet de vraag naar sturings- en controle-instrumenten groeien.

In een controleproces vindt men tal van op kwaliteit gerichte stappen. Bovendien is het controleproces een machtig kwaliteitssturings-element en een kwaliteitstoetsingselement.

6 Streven naar produktspecificatie

Bij produkten die door de afnemer moeilijk op kwaliteit te beoordelen zijn en/of met soortgelijke produkten te vergelijken zijn, ontstaat zowel aan de aanbodzijde als de vraagzijde een wens tot produktspecificatie. De aanbodzijde zal zich met de specificatie willen onderscheiden van de concurrent, de vraagzijde heeft uit hoofde van verge-

lijikbaarheid en kwaliteitstoets behoefte aan een specificatie.

Het accountantsprodukt 'de verklaring' is nauwelijks onderling te vergelijken, laat staan dat de cliënt in staat is de kwaliteit in relatie tot de prijs te beoordelen. De cliënt oordeelt veelal aan de hand van andere aspecten: standing van het kantoor (onder andere af te leiden uit de cliëntenkring) en de persoonlijkheid van de dienstverlener. De behoefte aan produktspecificaties – zoals een handboek controle – bij accountants is derhalve evident. De accountant verbindt zich niet alleen tot het leveren van een bepaald eindprodukt – de verklaring – maar ook tot het leveren van een bepaalde inspanning. Deze inspanning is nader omschreven in de specificatie. Ook de beroepsorganisatie speelt op deze ontwikkeling in onder andere door het ontwikkelen van controlestandaarden.

Voorts hebben de volgende omstandigheden een stimulerende rol gespeeld bij de ontwikkeling van het controleproces.

- a De groei in de verlooppercentages van de controlestaf heeft de procesmatige aanpak in hoge mate gestimuleerd. In de UK en VS belopen de percentages momenteel 25 à 30 procent!, waardoor op opdrachten soms van het ene op het andere jaar een compleet nieuwe ploeg moet worden ingezet.
- b De groei in de arbeidskosten deed het belang van arbeidsbesparingen toenemen, hetgeen bereikt kan worden door vergroting van uniformiteit en door procesmatig handelen.
- c Door de groeiende omvang van de accountantskantoren ontstond er een voldoende breed draagvlak om 'research and development' te financieren; het controleproces in haar huidige status is mede daardoor ontstaan. De kleinere accountantskantoren met een minder breed draagvlak profiteren, zij het met vertraging, uiteraard van deze ontwikkelingen door middel van de door de grote kantoren verzorgde publikaties, controlehandboeken en dergelijke.
- d De groei van de mate waarin accountants bloot staan aan schadeclaims doet de vraag naar

een gedetailleerd omschreven aanpak ontstaan: wat wanneer doen, wat vastleggen in het dossier, wat en hoe communiceren met de cliënt enzovoort.

- e De sterker wordende prijsconcurrentie doet het verlangen naar een efficiënte controle toenemen. Een procesmatige aanpak waarin ideeën voor kostenbesparingen zijn uitgewerkt is dan uiteraard welkom.

Het zal duidelijk zijn dat enkele van bovengenoemde factoren tegen elkaar inwerken: een hogere kwaliteit inclusief een beter dossier versus een goedkopere controle. De accountant balanceert boven de afgrond: van het op korte termijn zeker een opdracht verliezen/niet verkrijgen of het op langere termijn wellicht op de hals halen van narisigheid als gevolg van een te beperkte controle-inspanning. Het controleproces kan in deze evenwichtsgevoelige situatie veel nut afwerpen als balanceerstok.

9 Hoe manifesteert het controleproces zich?

Het controleproces kan zich op de volgende wijzen aan de controlestaf 'tonen':

A Een handboek controle waarin het controleproces al of niet in detail wordt beschreven, waarin het maatschapsbeleid met betrekking tot de controle kan zijn vertaald alsmede de daaraan ten grondslag liggende uitgangspunten.

B Handboeken die het voornoemde handboek controle ondersteunen met gedetailleerde beschrijvingen, praktische richtlijnen en dergelijke (denk bijvoorbeeld aan interne controle en steekproeven).

Bij de opzet van handboeken is het van belang dat:

- de stijl duidelijk en prettig leesbaar is;
- het handboek een praktisch formaat heeft, waardoor de controlestaf het bij de hand heeft als het nodig is (de nieuwste ontwikkeling is dat de staf de literatuur beschikbaar heeft via de microcomputer);
- een bepaalde diepgang wordt gekozen: zal men bij de stap 'bereken tolerantie' slechts

enkele overwegingen en percentages geven of geeft men exact aan hoe de toleranties berekend dienen te worden;

- wordt gekozen voor een generieke (algemeen conceptuele) of een specifieke aanpak. Met andere woorden: tot welk niveau wordt het proces gestructureerd. Het voordeel van de generieke methode is dat zij 'universeel' toepasbaar is, gemakkelijker te onthouden is waardoor het als een eenvoudig hulpmiddel kan dienen. Het nadeel is dat de gebruiker een vertaalslag moet maken naar de specifieke situatie. Het voordeel van deze vertaalslag is overigens dat dit de uitvoerder stimuleert tot nadenken. Voorbeeld: vraagt men zich stelselmatig af of transacties volledig zijn verantwoord of stelt men per afzonderlijk controleonderdeel vragen met betrekking tot de volledigheid. In dit laatste herkent men de interne controlevragenlijsten. (Is vastgesteld dat alle orderbonnen doorlopend genummerd opgenomen zijn in de administratie? Zijn er hashtotals? enzovoort.)
- het te behandelen terrein wordt afgebakend. Dient het handboek het 'voor- en/of natterrein' (respectievelijk opdrachtaanvaarding, kwaliteitsmaatregelen, samenwerking met andere accountants, schrijven van adviesbrieven) te behandelen?

C Formulieren. Een belangrijk onderdeel bij een controleproces vormen de formulieren. Het controleproces manifesteert zich in de dagelijkse praktijk aan de controlestaf voornamelijk door middel van de formulieren. Zijn de formulieren onhandig, dan is het controleproces niet goed. Het ontwerpen van gebruikersvriendelijke, duidelijke en efficiënte formulieren is geen eenvoudige zaak en wordt in de praktijk in het algemeen onderschat. Het is ook zeer belangrijk dat formulieren in de praktijk worden getest. De ontwerpers kunnen onmogelijk alle praktijksituaties voorzien die van invloed kunnen zijn op het formulier.

D Vastleggingstechnieken en -methodieken: (dossierorganisatie, hoe en wat vastleggen van processen en interne controlehandelingen) die worden gehanteerd bij de controle.

E Computerprogramma's. Tenslotte een belangrijk element van het controleproces: ondersteunende computerprogrammatuur. Als de 'computerdichtheid' in het veld voldoende groot is, is het zeer belangrijk dat praktische programma's beschikbaar zijn, zoals de beschikbaarheid op de computer van de formulieren, de beschikbaarheid en direct toegankelijkheid van de informatie en een programma om het feitelijke controleprogramma te maken. Daarna komen de meer complexe programma's, zoals een programma voor het vastleggen en evalueren van het systeem voor interne controle, een koppeling van een dergelijk systeem met een meer sophisticated programma om een controleprogramma te maken enzovoort. En dan zijn er uiteraard nog programma's beschikbaar voor dossieropbouw, selecties van bijzondere posten, steekproefselecties en steekproefevaluaties enzovoort.

F Training, cursussen. Wil men een controleproces in de praktijk goed laten werken is een uitstekende training een basisvoorwaarde. Een goed handboek controle compenseert nauwelijks een slechte training.

G Brochures en dergelijke: belangrijke instrumenten voor de externe, maar ook voor de interne marketing.

10 Zijn er verschillende controleprocessen?

'Het komt toch allemaal op hetzelfde neer', 'Oude wijn in nieuwe zakken'. Bekende kreten van niet-veranderingsgezinden. Er kunnen wel degelijk grote verschillen optreden tussen controleprocessen van de verschillende maatschappen. En die zijn er ook, alleen al vanwege de 'ouderdom' van de verschillende controleprocessen. Een en ander is de laatste jaren duidelijk in beweging geweest. Belangrijke elementen als risico-analyse en toleranties blijken nog niet op grote schaal gestructureerd te worden toegepast.

Vergelijkt men verschillende uitgewerkte controleprocessen dan kan men de volgende, soms zeer belangrijke verschillen onderkennen.

- 1 Het ene proces weegt inherent risico voorzichtig, het andere proces durft aan een laag inhe-

rent risico een zeer grote 'betrouwbaarheid' toe te kennen (weinig controleren als men geen fouten verwacht).

- 2 Met het beroepsrisico kan op verschillende wijzen in het proces worden omgesprongen: vormt zij een onderdeel van het controlerisico of niet?
- 3 Hoeveel betrouwbaarheid wordt toegekend aan een goede, sterke interne controle? Sommige processen kennen daar een zodanige maximale waarde aan toe, dat er altijd nog gegevensgerichte arbeid noodzakelijk is. Andere volstaan met een systeemcontrole.
- 4 Met betrekking tot de weging c.q. kwantificering van de verschillende risico's kunnen grote verschillen bestaan: worden voor de verschillende risico's deelconclusies getrokken (en zo ja hoe gedetailleerd?) of worden totaalconclusies getrokken?
- 5 Op het gebied van de toleranties kunnen belangrijke verschillen ontstaan. Dit is niet zo verwonderlijk, want in het beroep bestaan hierover uiteenlopende (en vage) opvattingen.
- 6 Ook op het gebied van steekproeven kunnen zich belangrijke verschillen voordoen.
- 7 Ten slotte het terrein van de evaluatie van fouten. Hoe zwaar tellen de 'schattingsfouten' mee, welke invloed hebben de fouten van vorig jaar, hoe worden steekproeffouten geëvalueerd ('upper limit' of 'most likely'), hoe wordt de bij de uitvoering van de controle gehanteerde tolerantie meegenomen enzovoort.

11 Wat zijn de nadelen van een controleproces?

Er zijn twee, mogelijk met elkaar verband houdende nadelen te noemen.

Het controleproces zal zodanig van opzet dienen te zijn dat zij van toepassing is bij zeer vele soorten bedrijfshuishoudingen. Het controleproces zal daarom tal van algemeen geldende elementen bevatten. Bijvoorbeeld: algemene bewoordingen van de controledoelstellingen (volledigheid, juistheid en dergelijke), die niet of moeilijk toepasbaar zijn op 'bijzondere bedrijfshuishoudingen' zoals ziekenfondsen, administratiekantoren, tussenholdings enzovoort. Bij het ontwerpen van een

controleproces ligt hier ook een spanningsveld: naarmate men het controleproces specifiek maakt, wordt het in die specifieke omstandigheden beter en efficiënter toepasbaar, doch wordt de algemene gebruiksmogelijkheid verkleind.

Bij de grote accountantsmaatschappen zal het controleproces veelal zijn afgestemd op de middelgrote ondernemingen. Het proces is dan dus niet toegesneden op grote concerns (problematiek van vele deelnemingen – groot en klein – verspreid over de wereld, samenwerking met andere accountants, concerttoleranties en dergelijke) en kleine huishoudingen. Het controleproces met zijn formulieren en zijn dossieropbouw lijkt dan moeilijk van toepassing te zijn op kleine ondernemingen omdat de verhoudingen, planning en afronding van de controle procentueel een te groot deel van het totaal aantal te besteden uren in beslag zouden nemen. In de praktijk hoort men daarom ook wel de wens om een controleproces te ontwerpen voor kleine ondernemingen, waarbij gedacht wordt aan het weglaten van stappen en formulieren.

Deze wens is begrijpelijk, maar er aan tegemoet komen zou onjuist zijn. Want bij een kleine onderneming zijn fouten relatief even belangrijk, gelden dezelfde controledoelstellingen, enz. Geen enkele stap in het controleproces die bij een grote of middelgrote onderneming van belang is, kan gemist worden bij een kleine onderneming. Het tegendeel is eerder waar: het bereiken van een laag controlerisico vereist grotere aandacht bij kleine ondernemingen dan bij grote en middelgrote ondernemingen, vanwege de kleinschaligheid, het beperkte controlebudget, de interne controleproblematiek en soms een administratie met een lager niveau van inzichtelijkheid en tijdigheid. Om deze reden werden vroeger soms 'door de wol geverfde' assistenten op kleine opdrachten ingezet en werden de minder ervaren assistenten bij grotere opdrachten ingeschakeld.

Bij een goed controleproces, dat wordt uitgevoerd door getrainde mensen die ervaring hebben opgedaan (bij grotere opdrachten) zullen enkele van bovengenoemde kanttekeningen nauwelijks van toepassing zijn. De eerstgenoemde

problematiek kan bovendien aan betekenis verliezen als men een aantal zaken branchegericht c.q. centraal aanpakt: het controleproces wordt centraal aangepast voor de tussenholdings en de daarmee verband houdende kosten worden verdeeld over alle cliënten in deze branche. Op deze wijze ontstaat een op een bepaalde branche toegesneden controleproces.

12 Welk controleproces is het beste?

Er zal in de toekomst ongetwijfeld onderzoek gedaan worden naar de verschillende controleprocessen. Daarbij zal ook ongetwijfeld de vraag rijzen: welk proces is het beste?

Het beste controleproces (in theorie) is dat proces:

- 1 dat de zaken fundamenteel benadert en opbouwt met scherpe en eenduidige definities;
- 2 waarvan de uitvoering en de uitkomsten zich achteraf laten beoordelen: de aanwezigheid van een audit trail van een audit;
- 3 dat zich zodanig manifesteert dat de uitvoerders het proces goed kunnen bevatten: of rechtstreeks door middel van de formulieren, computerprogrammatuur en dergelijke of indirect door middel van snelle raadpleging van informatief materiaal;
- 4 een hoog betrouwbaarheidspercentage behaalt bij de juistheid van haar 'uitspraken';
- 5 dat leidt tot een goedkope 'kale' controle;
- 6 dat stimuleert duidelijk te maken wat onder de scope van de jaarrekeningcontrole valt, en welke aanvullende diensten nuttig en efficiënt (en tegen welke prijs) aangeboden kunnen worden.

Laat het beste proces maar opstaan en laten de zwakkeren zich optrekken aan de beteren. Er zal zich echter nimmer een duidelijke winnaar manifesteren en wel onder meer om de volgende reden: het beste controleproces in de praktijk is dat – in opzet goede – proces dat wordt uitgevoerd door een zeer gemotiveerde controlestaf die van zeer hoge kwaliteit is. Wie is in staat dit objectief te beoordelen?