DE PERIODIEKE VRAGENLIJST ALS MIDDEL TOT CONTROLE OP DE ORGANISATIE

door J. Nathans

Controle vooronderstelt het bestaan van een normtoestand, een normgegeven of reeks van gegevens, dan wel een norm van werking al naar gelang bestaande toestanden, gegevens, reeksen van gegevens dan wel werkingen worden waargenomen teneinde door vergelijking vast te stellen in hoeverre deze juist zijn.

In dit artikel komt een controlemiddel op de organisatie ter sprake.

Aangezien een organisatie echter vanuit velerlei gezichtspunt kan worden waargenomen, komt daarom meteen de vraag naar voren vanuit welke aspecten zij thans zal worden beschouwd.

Zonder meer kunnen we stellen, dat als accountant schrijvend voor accountants reeds belangrijke organisatorische aspecten buiten beschouwing moeten blijven en dat het gebied zich zal beperken tot dat van de administratieve organisatie. Hiermede zou enkele tientallen jaren geleden het gebied vrij nauwkeurig zijn afgebakend. Het mag echter bekend verondersteld worden dat juist met betrekking tot de administratieve organisatie stemmen opgaan om tot een verdergaande specialistische deskundigheid te geraken dan de accountant, die de integrale functievervulling als de meest juiste voorstaat, reeds behoort te bezitten. Het is niet de bedoeling om op de daaraan verbonden problematiek in te gaan. Wij mogen echter niet de ogen sluiten voor het tegenovergestelde verschijnsel, dat zich in het algemeen minder in het centrum van de belangstelling bevindt, n.l. dat bij de vooronderstelde integrale functievervulling niettemin een tendens tot specialisatie op de controlefunctie kan bestaan. Bij deze specialisatie legt men zich dan wat betreft de bestudering van de organisatie en de daaraan te stellen eisen - hier in het bijzonder de administratieve organisatie - doelbewust beperkingen op.

Deze beperkingen kunnen zover gaan, dat uiteindelijk slechts die organisatie-maatregelen, welke nodig zijn om een rationeel controle-programma te kunnen opstellen en een oordeel te kunnen uitspreken omtrent de hoedanigheid van de jaarrekening binnen het observatieveld blijven liggen.

Een en ander is gemakkelijk te verklaren; zowel de theoretische benadering als wel de praktische toepassing van de controleleer ten behoeve van het certificaat van juistheid van de verslaglegging loopt als volgt:

opdracht → controle-maatregelen ← gewenste administratieve organisatie

In *deze* trits wordt de administratieve organisatie dan nog slechts gezien als een beveiligings- resp. controlemiddel; voor zover daarmee geen direct aanwijsbaar verband bestaat kunnen problemen zoals efficiency van de administratieve arbeid, communicatie, planning enz. door de accountant in zijn certificerende functie buiten beschouwing worden gelaten. Ook de problemen rondom de mens worden in soort en aantal beperkt en teruggebracht tot problemen rondom dragers van functies.

Binnen het kader van dit artikel behoeven wij niet in te gaan op de vraag of de accountant-certificateur zijn arbeidsveld terecht op de hieromschreven wijze mag

beperken. Daarentegen blijft het wel van belang, dat er een zeer reëel onderscheid te maken is tussen het object „administratieve organisatie” zoals dit gezien wordt door de accountant-certificateur en door de accountant in de vervulling van zijn integrale functie. Ook deze laatste zal echter bij de vervulling van zijn functie een scheidingslijn kunnen trekken tussen de werkzaamheden, welke hij moet verrichten ter verkrijging van een deugdelijke grondslag voor zijn af te geven certificaat en zijn overige werkzaamheden.

Hoewel in beide gevallen adviezen worden gegeven zijn zij wezenlijk van gans andere aard.

In het eerste geval toch zal de opdrachtgever in principe geen andere keus hebben dan het advies op te volgen dan wel af te zien van het verkrijgen van een gecertificeerde jaarrekening; in het tweede geval heeft het verwerpen van het advies te dezen aanzien geen nadelige gevolgen. Met betrekking tot dit gedeelte van de administratieve organisatie worden de werkzaamheden toch verricht om tot verbetering van bestaande toestanden of procedures te komen zonder dat hierbij de afgifte van een certificaat in het geding is.

Wij zullen nu na moeten gaan of de vragenlijst nut kan afwerpen voor elk organisatie-onderzoek dan wel uitsluitend voor het onderzoek van de accountant-certificateur of van de accountant in de vervulling van zijn integrale functie.

Ter beantwoording van deze vraag zullen wij eerst een definitie van bedoelde vragenlijst moeten geven. Deze zouden wij als volgt willen formuleren:

Een vragenlijst (Enquete, Questionnaire) is een reeks in logische volgorde gerangschikte vragen met betrekking tot een bepaald onderwerp zoals zich dat in verschillende situaties voor kan doen zonder dat vooraf vaststaat dat het onderwerp in elke te onderzoeken organisatie zal worden gevonden, noch dat elk der situaties zich zal voordoen.

De redactie der vragen laat slechts antwoorden toe met betrekking tot het al of niet voldoen aan normen, welke door de ontwerper impliciet in de vragenlijst worden verwerkt.

Enmaal het onderwerp gegeven hangt het dus van het aantal voorstelbare situaties en de daarin voorkomende critische gebeurtenissen af of een vragenlijst vooraf kan worden opgesteld.

Zodra de geplande logische volgorde der vragen zou moeten worden doorbroken, omdat bijv. tot goed begrip de formulering van een vraag tijdens het onderzoek af zou moeten hangen van een niet vooraf te doordenken mogelijk antwoord op een vorige vraag, wordt de vragenlijst als waarnemingsmiddel onbruikbaar.

Het onderzoek zal dan niet meer met behulp daarvan kunnen geschieden, hetgeen uiteraard niet inhoudt dat andere systematieken niet zouden kunnen worden toegepast.

De vragenlijst wordt dan ook aangetroffen wanneer het onderzoek een vrij nauwkeurig te omlijnen object heeft. In het geheel van de administratieve organisatie zijn dit bij uitstek de interne controle en de beveiligingsmaatregelen; onderwerpen die, zoals wij zagen, in het centrum van de belangstelling van de accountant-certificateur staan. Het is dan ook verklaarbaar, dat de vragenlijst als middel tot controle op de administratieve organisatie juist in die literatuur verschijnt,

die betrekking heeft op de accountantscontrole, terwijl ze, voor zover ons bekend, gemist wordt in de literatuur die de administratieve organisatie tot onderwerp heeft.

Met de behandeling van de vragenlijst wordt beoogd het de accountant-certificaat mogelijk te maken op eenvoudige en economische wijze objectief en volledig te constateren dat aan gestelde normen al dan niet wordt voldaan.

Op eenvoudige wijze door de techniek van het vragenstellen; elke vraag laat slechts enkele antwoorden toe, bijv. „ja”, „neen” of „vraag niet toepasselijk”. Aangezien alle vragen met betrekking tot het te onderzoeken onderwerp vooraf zijn geformuleerd, gerangschikt en kritisch bezien en aangezien op elke vraag slechts een eenvoudig antwoord kan worden gegeven, dat geen nieuwe elementen in het onderzoek brengt, is het mogelijk, dat de accountant het onderzoek delegeert aan relatief goedkope krachten, welke toch ter plaatse aanwezig moeten zijn.

Door deze techniek wordt dus de objectiviteit, de volledigheid en de economie van het onderzoek gediend.

Uit het vorenstaande volgt, dat de vragenlijst met betrekking tot de organisatie gebruikt kan worden voor de werkzaamheden van de accountant-certificaat, doch dat de administratieve organisatie in ruimer verband te veel facetten heeft om tot een hanteerbare vragenlijst te komen, terwijl anderszins een aantal van deze facetten zich niet wel lenen voor onderzoek door middel van „voorgecalculeerde” vragenlijsten.

Onze Nederlandse literatuur heeft, wanneer wij afzien van gepubliceerde capita, in de eerste plaats betrekking op de accountant in de integrale functie.

Deze integrale functieervulling veronderstelt, zoals hiervoor werd opgemerkt, een bemoeienis met de administratieve organisatie, die de grenzen van beveiligings- en controlemaatregelen overschrijdt en richt zich daardoor op de gebieden waar de enquête niet kan worden gebruikt. Het ontbreken van de vragenlijst in onze literatuur is daarom niet verwonderlijk.

Daarbij is voorts op te merken, dat de literatuur, die bij de opleiding tot accountant wordt gebruikt, zich praktisch niet bezighoudt met het organisatie-onderzoek en de daarbij toe te passen methoden.

Wanneer wij ons willen oriënteren, zijn wij in hoofdzaak aangewezen op de Amerikaanse literatuur.

De vragenlijst komen wij dan bij Montgomery voor het eerst tegen in de zevende druk van „Auditing” (1949). Deze „Questionnaires on internal control” zijn dan reeds „bij oordeelkundig gebruik” door hem in honderden gevallen voor het onderzoek geëigend gebleken.

De opzet van de questionnaire verkeert nog in een beginstadium; de ontwikkeling in de acht jaren welke tussen de zevende en achtste druk van „Auditing” liggen, is belangrijk omdat het accent niet meer gericht is op het bedrijfstype, doch verschoven is naar de min of meer universele verrichtingen en naar het onderzoek naar het aanwezig zijn en de werking van de noodzakelijke maatregelen op het gebied van de interne controle daarop betrekking hebbend; uit de voorgeschreven vragen komt daardoor een belangrijk stuk van de leer der administratieve organisatie, zij het impliciet, naar voren.

De tot ons komende desiderata klinken ons zeer bekend in de oren. De eigenlijke

questionnaire beslaat 60 pagina's; hoewel bij de invulling ervan meestentijds wel een aantal onderwerpen niet van toepassing zal zijn, blijkt toch, dat de arbeid rondom de questionnaire omvangrijk is.

Het gebruik van de vragenlijst is niet los te zien van Montgomery's controle-techniek; de „Standards of field work” vereisen toch dat de interne controle-maatregelen worden bestudeerd en op hun waarde getoetst met betrekking tot hun betrouwbaarheid. Eerst daarna kan aard en omvang van de controlewerkzaamheden worden vastgesteld. In hoeverre dan de maatregelen van interne controle inderdaad worden uitgevoerd, wordt geconstateerd door middel van:

- a. de antwoorden en verklaringen verzameld in de ingevulde questionnaire
- b. uitvoering van het formele gedeelte van het controle-programma
- c. de controle-aantekeningen.

Aan het controle-middel sub *a* wordt zeer grote waarde gehecht; de bestudering van de enquête-uitkomst wordt met zorg omringd en leidt uiteindelijk tot mondeling overleg tussen de accountant-partners. Hoewel dus deze antwoorden vaak zonder nader onderzoek als ontvangen informatie worden genoteerd, vindt verdere verificatie plaats als hierboven onder *b* en *c* genoemd.

Naar onze mening kan in deze procedure een groot gevaar van dublering verscholen zijn; het controle-programma stoelt in eerste instantie op de niet geheel of in het geheel niet door eigen actie geverifieerde uitkomst van de questionnaire. Indien later blijkt uit de uitkomsten van de „formal audit” dat de administratieve organisatie in feite afwijkt van de vooronderstelde, is de kans aanwezig, dat èn het opstellen van het controleprogramma èn het uitvoeren der controle-verrichtingen niet tot het doel hebben geleid.

In de achtste druk van Montgomery wordt opgemerkt dat de standaard-vragenlijst opgesteld is ten gebruike van staf-leden bij alle opdrachten en een praktisch en bruikbaar middel voor het onderzoek en de vastlegging van de bevindingen van de accountant is. Zulk een vragenlijst, die ontworpen is door personen die volledig vertrouwd zijn met interne controle-problemen, brengt een grote voorraad geaccumuleerde ervaring ter beschikking en verschaft een grondslag om het systeem van interne controle dat bestudeerd wordt naar zijn waarde te schatten.

Betoogd wordt dat de vragenlijst te gebruiken is bij elke nieuwe opdracht en voorts dat deze periodiek, tenminste eenmaal per drie jaar, moet worden opgesteld en ingevuld.

Hoewel het niet met zoveel woorden wordt gezegd, mag aangenomen worden dat niet beoogd wordt eens in de drie jaren de standaard-questionnaire te doen invullen, doch dat de standaard-questionnaire aangepast zal worden aan de bevindingen in het verleden in het te onderzoeken bedrijf.

De accountant zal met betrekking tot de enquête-uitkomst diligent moeten zijn en zijn cliënt moeten adviseren tot het aanbrengen van verbeteringen wanneer daartoe aanleiding bestaat. Ditzelfde zal het geval zijn met maatregelen, welke in het bijzonder gericht zijn op de bescherming der waarden van de onderneming, het tegengaan van verduisteringen e.d. (internal check).

Vanuit deze controle-opvattingen is de Amerikaanse questionnaire opgezet; nadat deze in hoofdstukken naar onderwerp is ingedeeld, wordt elk hoofdstuk consequent onderverdeeld in:

1. Inleidende vragen
2. Vragen met betrekking tot „internal accounting control”
3. Vragen met betrekking tot „internal check”.

Tot zover Montgomery.

In Lasser's ruim 1400 pagina's tellende *Standard Handbook for Accountants* (1956), waaraan 62 auteurs medewerkten, wordt de questionnaire bekend verondersteld en genoemd als behorend tot een van de twee groepen „working papers” welke tezamen worden gebruikt voor de Internal Audit. Van de questionnaire wordt slechts vermeld dat ze een algemene lijst van punten is waaraan bij het onderzoek inzake de „internal check” en de „internal control” aandacht zal moeten worden besteed. Deze punten verschillen voor de diverse cliënten; de questionnaire geeft diensgevolge een maximum aan eisen te zien.

Van de questionnaire ten behoeve van de beoordeling van de interne controle wordt slechts een bescheiden voorbeeld gegeven (één pagina).

Heel concreet komt de questionnaire tot ons in de „Standardized Audit Working Papers” van Frederick Staples (1957), waarin een zeventigtal staten zijn opgenomen, welke ten dienste van een hypothetische controle-opdracht zijn ingevuld. Het onderzoek naar de interne controle wordt daarbij ingeleid met een te vervaardigen schematisch overzicht der taakverdelingen, waarna de „Internal control questionnaire” volgt. Uit de laatste gegevens, die op deze staat worden verzameld, blijkt wederom, dat de questionnaire slechts een hulpmiddel is en het invullen ervan de verificatie niet vervangt. Deze verificatie blijkt uit de „Detailed work” staten. De questionnaire wordt op deze staten voortgezet en krijgt daar het karakter van een werkrooster in vragende vorm; de antwoorden zijn het resultaat van eigen onderzoek.

Na deze oriëntatie kunnen wij ons afvragen of - en in hoeverre - het gebruik van de questionnaire als hulpmiddel ten behoeve van de waarneming en de controle van de administratieve organisatie rekening houdend met de verhoudingen in ons land van belang zou kunnen zijn. Wij maken daarbij een onderscheid tussen

- a. het eerste onderzoek
- b. het voortgezette (periodieke) onderzoek.

ad a. De uitvoering van de eerste opdracht tot controle van een verslagperiode moet in principe vooraf gegaan worden door een onderzoek naar de administratieve organisatie. Hierboven werd in het algemeen vermeld, dat het gebruik van de questionnaire de delegatie van een onderzoek vergemakkelijkt en de objectiviteit, de volledigheid en de economie bevordert.

Wij menen echter dat deze voordelen niet aanwezig zijn bij het eerste onderzoek. Het eerste contact met de functionarissen van de te controleren organisatie zal niet bevorderd worden door het afwerken van een onpersoonlijke en gestan-

daardiseerde questionnaire, waarin vele vragen worden gesteld welke niet ter zake zullen blijken te zijn voor het speciale onderzoek. In het bijzonder is dit het geval wanneer de cliënt feitelijk nog ondergeorganiseerd en niet „controle-rijp” is.

Daarentegen wil het ons voorkomen dat de direct op het geval toegespitste eigen waarneming het mogelijk maakt sneller door te stoten op de informele organisatie, terwijl de langs die weg verkregen kennis van het bedrijfsjargon het onderzoek van de organisatie en van het bedrijfsgebeuren vaak op verrassende wijze kan vereenvoudigen. De langs deze weg verkregen kennis maakt het mogelijk een controleprogramma te ontwerpen, waarin de kans dat uiteindelijk blijkt dat improductief werk werd verricht tot een minimum is teruggebracht.

ad b. Streng theoretisch geredeneerd zou bij voortgezette controle een periodiek vernieuwd onderzoek niet nodig zijn. Elke afwijking, welke in de loop van de tijd ontstaat, zal toch leiden tot een aantekening in het controledossier en gevolgd worden, door een succes hebbend advies aan de cliënt, dan wel leiden tot aanpassing van de beschrijving van de organisatie en van het controle-programma.

Toch moet hier de nodige voorzichtigheid betracht worden. In het december-nummer 1959 van dit maandblad heeft C. L. Spits de bewaking van de administratieve organisatie aan de orde gesteld. Hij heeft daarbij diverse oorzaken aangewezen waarom een bewaking op langere termijn bijv. eens in de 3 à 5 jaar door middel van een systematische integrale bestudering tegen de achtergrond van het bedrijfsgebeuren van de interne organisatie in het algemeen en van de administratieve organisatie in het bijzonder noodzakelijk is.

Korthedshalve mogen wij verder naar dat artikel verwijzen, doch releveren hier een der belangrijkste oorzaken welke genoemd worden, nl. het slijtageverschijnsel.

De slijtageverschijnselen hebben ook gevolgen voor de uitvoerende controle-arbeid; slechts de „voorspelbare” slijtageverschijnselen zouden via een controle-programma bewaakt kunnen worden.

Overigens hangt het voorspelbaar zijn in hoge mate af van het voorstellingsvermogen en de ervaring van de accountant, hetgeen een weinig objectieve basis is. De voorzieningen welke in het controleprogramma zouden moeten worden getroffen, zouden er toe leiden, dat in wezen de questionnaire - nu principieel door de uitvoerders van de controle in te vullen - in het werkprogramma zou moeten worden geïncorporeerd.

In het voorgaande hebben wij gezien, dat een questionnaire een grote omvang blijkt te hebben; het inlijven ervan in het normale controle-programma werkt slijtageverschijnselen - maar nu in de accountantsarbeid zelf - in de hand.

Wij zijn het dan ook met Spits eens, dat een integrale bewaking om de 3 à 5 jaar noodzakelijk is; zulks naast de bewaking op kortere termijn in het kader van de normale jaarcontrole. Voor dit onderzoek kan het ontwerpen van een op de reeds verworven kennis van de organisatie afgestemde questionnaire bijzonder nuttig zijn, omdat elke afwijking van vooronderstellingen scherp wordt gesignaleerd. In onze gedachtengang is het echter doelmatig deze afwijkingen zelf daarna waar te nemen op de wijze als onder punt *a* is vermeld.

Tenslotte merken wij op, dat het feit, dat wij geen voorstander zijn van het gebruik van een standaard-questionnaire niet uitsluit, dat wij de mogelijkheid

niet aanwezig zouden achten om voor het onderzoek van bepaalde deelgebieden een standaard-vragenlijst te ontwerpen, die ook bij een eerste onderzoek vruchten zou kunnen afwerpen.