

STUDIECONFERENTIE UEC LONDEN 1971

ACCOUNTANTSWERKZAAMHEDEN IN DE ZEVENTIGER JAREN – MODERNE TECHNIEKEN

door F. W. G. de Jager

Onder deze titel is door B. Graham Corbett, 37 jaar, public accountant in Engeland, een inleiding geschreven voor de van 4 t/m 8 oktober j.l. te Londen gehouden UEC-studieconferentie.

In het eerste deel van de inleiding wordt aangegeven wat naar de mening van Corbett in de 70er jaren moet worden getracht te bereiken.

Zijn uitgangspunt is de langzame maar heel duidelijke evolutie in de functie van de accountant

van:

- uitsluitend een oordeel geven over de getrouwe weergave in de jaarstukken van de activiteiten,

naar:

- het tevens geven van een oordeel over de doelmatigheid van die activiteiten.

Met dit laatste is de accountant doorgedrongen op het terrein waarop de ondernemingsleiding verantwoordelijkheid draagt tegenover aandeelhouders.

Deze ontwikkeling van de functie in de richting van management-audits, die in de toekomst mogelijk door de wetgever zal worden ondersteund, stelt de accountant voor een tweetal problemen:

- hij moet zijn „uitrusting” aanpassen om de nieuwe functie te kunnen vervullen

- hij moet zich verzetten tegen een wetgeving die het terrein uitbreidt tot gebieden die niet tot de verantwoordelijkheid van de accountant behoren te worden gerekend.

De inleider ziet in de 70er jaren een steeds meer toenemen van de „two-tier audit”.

De eerste trap omvat wat thans (in Engeland!) verwacht wordt van de accountant, de z.g. „financial audit”:

- zich een mening vormen of de jaarstukken een getrouw beeld geven
- nagaan of de jaarstukken zijn opgemaakt overeenkomstig algemeen aanvaarde en consistent toegepaste „accounting principles”
- bewerkstelligen dat aan de wettelijke vereisten is voldaan
- de leiding van dienst zijn door te wijzen op leemten in de interne controle of door aan te geven hoe de efficiency kan worden vergroot, evenwel uitsluitend voor zover de accountant dit bij zijn controle-arbeid tegenkomt.

De tweede trap - de management audit, of, welke term Corbett liever gebruikt, de operational audit - kan omvatten:

- een onderzoek naar de werking van de interne controle; niet als verlengstuk van de „financial audit” maar voortvloeiende uit een los daarvan staande afzonderlijke opdracht
- een onderzoek naar de prestaties van de onderneming, te meten aan eigen interne of externe standaards
- een onderzoek naar de prestaties van het management en de door deze gebruikte managementstechnieken.

Deze problemen kunnen niet of niet geheel worden opgelost door degenen die ook de „financial audit” verrichten, maar er moet op worden gelet dat beide soorten van controle nauw met elkaar verbonden blijven.

Het opleiden van de mensen die een dergelijke operational audit kunnen uitvoeren vormt wellicht de grootste uitdaging voor het beroep in de 70er jaren.

Tenslotte wordt nog een ander, meer controversieel terrein genoemd, n.l. dat van de winstprojecties, prospectief georiënteerd, in tegenstelling tot zowel de financial als de operational audit, die beide een retrospectief karakter hebben.

Corbett meent dat in de toekomst een zekere druk kan worden verwacht op de accountant een oordeel uit te spreken over de mededelingen van de leiding in het jaarverslag omtrent toekomstige winstverwachtingen.

De accountant moet hier positief tegenover staan en zich nu reeds de hiervoor noodzakelijke technieken (werken met de waarschijnlijkheidsrekening!) eigen maken; langzamerhand zal de leiding dan voor de aanvaardbaarheid van in het jaarverslag opgenomen prognoses dezelfde mate van verantwoordelijkheid dienen te aanvaarden, als thans het geval is voor de cijfers van het verstreken boekjaar.

In het algemeen betwijfelde men ter conferentie of de accountant verantwoordelijkheid zou kunnen gaan aanvaarden voor neergelegde winstverwachtingen: te veel - dikwijls geheel onverwachte - invloeden kunnen hierbij een verstorende rol spelen (b.v. stakingen).

Tot zover het eerste deel van de inleiding.

In het tweede deel behandelt Corbett in het kort enkele controle-technieken die wel reeds worden toegepast, doch - naar zijn mening - in nog veel te geringe mate.

Uitgangspunt: de controle moet „maatwerk” zijn, helemaal toegespitst op de aard van het te controleren bedrijf. Met grote nadruk op de analyse en beoordeling van het systeem.

Corbett onderscheidt dan zeven onderling afhankelijke maar wel geheel verschillende delen van een financial audit:

- het zich vertrouwd maken met de zaken van de cliënt
- het zich op de hoogte stellen van de toegepaste regels bij voorraadwaardering, lange termijn contracten, afschrijvingspercentages en andere belangrijke zaken

- het zich op de hoogte stellen van de geldende administratieve en controle procedures, gevolgd door „systems checks”, om te kunnen aantonen dat er geen reden is te veronderstellen dat het systeem niet zou werken zoals beschreven.

Een veel beperkter doel, aldus de inleider, dan aantonen dat het systeem wel werkt zoals beschreven (!).

- meer gedetailleerde stukken-controle op kernpunten, om vertrouwen te krijgen daar waar de „systems check” geen uitsluitel geeft

- het toepassen van logische tests, d.i. het kritisch bezien van de door het systeem voortgebrachte cijfers

- het verifiëren van belangrijke posten van de balans: het vaststellen van het bestaan, de eigendom en de waarde van de kapitaalcomponenten, het vaststellen van de volledigheid en juistheid van de aangegane verplichtingen en getroffen voorzieningen, en ten slotte:

- „the checking of final accounts, thus bringing together all the previous stages”.

De conceptie van de volkomen controle, zoals deze in Nederland (nog) wordt gehuldigd, heb ik op de conferentie niet horen noemen, laat staan verdedigen.

Vervolgens behandelt de inleider een vijftal technieken, die bij de controle kunnen worden toegepast.

Als eerste wordt de techniek behandeld van de aanpak van het beoordelen van het systeem.

Een systeem dient naar de mening van de inleider aan vijf criteria te voldoen:

- alle transacties moeten zijn geparafeerd door daartoe bevoegde personen; onvoldoende geparafeerde transacties moeten worden geweigerd en opnieuw bezien

- er moet voldoende scheiding tussen bewarende en registrerende functies zijn

- de in de boekhouding opgenomen posten moeten juist zijn, d.w.z. betrekking hebben op reële transacties, waarop accuratessecontroles zijn toegepast

- de basisinformatie dient juist in en door de administratie te zijn verwerkt

- alle transacties moeten zijn geboekt.

Hoe moet de accountant erachter komen of een systeem aan deze criteria voldoet?

Hij moet de beschikking krijgen over een uitgebreide beschrijving van de opzet van het systeem; soms heeft de cliënt zelf al iets dergelijks gemaakt.

Vervolgens moet de accountant door gerichte steekproeven vaststellen dat het systeem lijkt te werken zoals beschreven. Hetgeen niet betekent, aldus de inleider, dat daarmee een bepaalde graad van zekerheid wordt verkregen dat het systeem werkt zoals beschreven, maar slechts dat er geen reden is te veronderstellen dat dit niet het geval zal zijn.

Daarna kan een waardering plaatsvinden van het systeem vanuit twee gezichtspunten:

- toetsing aan de vijf eerder genoemde criteria; de accountant moet dan vaststellen waar precies de interne controles in het systeem zich bevinden die het waarmaken van de vijf criteria garanderen. Op grond hiervan wordt ook de omvang van de detailcontrole met stukken bepaald.
- toetsing of het systeem opgewassen is tegen een aantal specifieke situaties; dit kan b.v. gebeuren met behulp van en blijken uit questionnaires, waarvan de betekenis evenwel niet moet worden overschat.

Als slotfase - en dit is bijzonder belangrijk - moeten de conclusies worden samengevat en geëvalueerd, opdat de controle zich kan richten op kernpunten van het systeem en op zwaktepunten.

Als tweede techniek wordt genoemd die van het gebruik van „flow-charts”. Een systeem beschrijving is vaak onoverzichtelijk, en dus onleesbaar; flow-charts visualiseren veel meer.

Schrijver doet een appèl op de beroepsorganisatie om te komen tot standaardisatie van flow-charts technieken. Er moet een flow-chart komen die bruikbaar is voor de controlepraktijk, en die zes soorten informatie moet laten zien:

- de procedures die een actie op gang brengen
- de aard en de volgorde van routinecontroles
- arbeidsverdeling tussen en binnen afdelingen
- chronologische volgorde van gebeurtenissen
- het gebruik dat van ieder document en de copieën daarvan wordt gemaakt
- het onderlinge verband tussen de betrokken documenten en rekeningen, vooral op het punt van dwarscontroles en totaalcontroles.

Net zomin als de questionnaires, heeft de flow-chart op zichzelf betekenis zonder een evaluatie ervan. Zo'n evaluatie behoort te beginnen met een algemeen commentaar over het al dan niet adequaat zijn van het systeem, het moet vervolgens weer de vijf criteria van een goed systeem aanleggen en aangeven waar binnen het systeem aan deze vijf criteria wordt voldaan. Het behoort leemten in de controle aan te wijzen en daarmee de plaatsen waar aanvullende controlehandelingen noodzakelijk worden.

Als derde wordt behandeld de techniek van de detailcontrole bij systeembeoordeling (systems examination) en stukken-controle.

De eerste functie van de detailcontrole - als integraal deel van de systeembeoordeling - is vast te stellen of het systeem schijnt te werken zoals dit is beschreven. Dit kan gebeuren middels

- dieptetests, d.w.z. dat een aantal mutaties worden gevolgd van de eerste aantekening tot de laatste boeking. Wil deze methode zinvol zijn, dan moet men zich twee zaken voor ogen houden:

de controle van begin tot eind kan alleen bewijzen of de onderzochte transacties correct door het systeem lopen. Maar de accountant moet ook

vaststellen dat geen transacties in de boeken voorkomen die in werkelijkheid niet hebben plaats gevonden. En daarom moeten ook een aantal transacties in omgekeerde volgorde worden gecontroleerd: van het einde tot het allereerste begin (!)

de accountant moet een steekproef nemen van *alle* voorkomende transacties.

- het ter plaatse gaan zien hoe het systeem werkt (openen van de post, loonuitbetaling e.d.).

De tweede functie van de detailcontrole is stukkencontrole, om daarmee vertrouwen te krijgen op die kernpunten, waar de „systems check” geen uitsluitsel kan geven.

Voorkomen moet worden - aldus de inleider - dat hiermede de meeste aan de controle bestede tijd gemoeid zal gaan worden.

Bij een adequaat systeem kan de stukkencontrole zich richten op één of meer van de vijf genoemde criteria, zoals b.v.

- vaststellen dat de eerste aantekening op de juiste wijze is geautoriseerd
- vaststellen dat de totaal controles etc. op de juiste wijze zijn toegepast
- vaststellen dat de verschillende controles en checks inderdaad werken.

Hoe goed het systeem ook is, stukkencontrole moet er toch altijd nog iets aan kunnen toevoegen.

Is het systeem niet adequaat bevonden, dan zal de stukkencontrole een grotere plaats innemen. De accountant zal zich in zulke gevallen voornamelijk concentreren op alle cijfers die van materieel belang zijn voor „the final accounts”.

De laatste functie van de detailcontrole is de verificatie van de cijfers „appearing in the final accounts”.

Als vierde techniek wordt - vrij uitgebreid - het gebruik van statistische steekproeven behandeld, waardoor de omvang van de verschillende soorten detailcontroles - zie hiervoor - kan worden beperkt.

Tot op heden - aldus de inleider - worden steekproeven nog op een hopeeloos onwetenschappelijke wijze toegepast: „zoveel weken” of „zoveel maandboekingen” worden gecontroleerd.

Gezocht moet worden naar een alternatieve wijze van vaststelling van de omvang van een steekproef, opdat de accountant

- op objectieve gronden het vertrouwen kan vaststellen dat hij aan zijn tests kan toekennen en
- kan bepalen of een verdere uitbreiding van de controle zodanig meer zekerheid geeft, dat dit de meerdere controlekosten rechtvaardigt.

En dit kan geschieden door toepassing van statistische steekproeftechnieken.

Bij het toepassen van deze technieken moet onderscheid worden gemaakt tussen:

- het controleren van stukken om de procedure te kunnen beoordelen (procedural vouching audit) en
- het controleren van stukken als onderdeel van de beoordeling van de „accounts” (account audits).

Met betrekking tot de „procedural audit” is het belangrijk op te merken - aldus de inleider - dat de accountant voor zijn verklaring niet uitsluitend behoeft te steunen op de „detailed checks”. Het is één van de moeilijkste vraagstukken voor de accountant die statistische steekproeven toepast, om te beslissen welke betekenis hij daarnaast moet toekennen aan de verschillende andere „cross-checks” die hij heeft toegepast.

De cijfers van de balans moeten aan veel stringenter tests worden onderworpen dan noodzakelijk is bij de „procedural audit”. Op de balanscijfers kan met vrucht de stratificatiemethode worden toegepast.

Als vijfde techniek worden de logische tests toegepast. 't Is eigenlijk wat te weids om hier te spreken van een techniek; bedoeld is een aantal „cross-checks”, toe te passen op cijfers die reeds zijn onderworpen aan „detailed audit tests”. Dit controle-aspect heeft volgens de inleider tot nu toe te weinig aandacht gekregen. Het meer ontwikkelen van dit aspect behoort één van de hoofddoelen te zijn voor het beroep in de zeventiger jaren.

De logische tests moeten worden onderscheiden in:

- interne, zoals: vergelijken van cijfers met die van vorig jaar, met budget enz. en
- externe, zoals: kencijfers winst/omzet, winst/kapitaalaanwending enz.

Corbett eindigt met een waarschuwing: hoe belangrijk technieken ook zijn, zij kunnen nooit de combinatie van nieuwsgierigheid en ervaring vervangen, welke een goed accountant kenmerken.

Het artikel van Corbett, waarvan de inhoud in het kader van dit artikel slechts verkort kon worden weergegeven, is bijzonder de moeite waard en vraagt eigenlijk op een aantal punten commentaar van Nederlandse collega's.