

SYNTHETISCHE OF ANALYTISCHE CONTROLE?

door J. ten Wolde R.A.

I. Inleiding

Dreigt er, na de discussie klassieke/moderne controle een nieuwe discussie te ontstaan: synthetische/analytische controle? Als mag worden afgegaan op opmerkingen en vragen van studenten, examinatoren in Leer van de Accountantscontrole en deelnemers aan de VERA-cursus ANACONDA (ANALytische CONtrole Door Accountants) zou de discussie inderdaad bestaan. Dit artikel poogt een bijdrage te leveren aan de gedachtenwisseling.

Na een korte uiteenzetting van wat in het algemeen onder synthetische en analytische controle wordt verstaan, worden in hoofdstuk IV bij deze begrippen enkele kanttekeningen gemaakt. In hoofdstuk V wordt een reactie gegeven op de (ongepubliceerde) syllabus „Analytische controle” van Van Hulstentop. In hoofdstuk VI ten slotte worden enkele recente ontwikkelingen in de toepassing van de techniek der accountantscontrole geschetst. Voor deze modernere, systematisch opgezette aanpak is, min of meer schertsenderwijze, het (tijdloze) begrip „rationele controle” geïntroduceerd, mede als doel hebbend om aan het schijngevecht tussen synthetische en analytische controle een einde te maken.

II. Synthetische controle

Hierna volgt een beschrijving van kenmerken die wel worden toegeschreven aan de synthetische controle (zie echter ook IV B).

De synthetische controle-aanpak volgt de administratie op de voet. De omzetting van de basisgegevens tot eindprodukt (de verantwoording) wordt gevolgd: onderdelen der administratie worden in detail gecheckt, de bedragen geteld, de tellingen vastgelegd, de eindbedragen ten slotte moeten sluiten met het grootboek c.q. met de verantwoording. Vastleggingen van een en ander moeten het veranderen van gecontroleerde totalen onmogelijk maken.

Bij deze controle-aanpak dient het systeem van interne controle met betrekking tot transacties en gebeurtenissen uiteraard te voldoen aan minimumeisen, die vooral betrekking hebben op de volledigheid van de primaire vastleggingen. De accountant zal moeten steunen op deze interne controle.

Aan de kwaliteit van de vervangbare interne controle wordt minder betekenis gehecht omdat bij deze aanpak de accountant zelfstandig een oordeel opbouwt omtrent de juistheid van de getoonde mutatie- en positietotalen en de aanvaardbaarheid van de verbanden volledig zelf vaststelt. De nadruk ligt hierbij op een positieve controle van de inkopen waarvan de volledigheid (voor zover mogelijk) wordt vastgesteld door een controle van de geldbeweging.

Bij de aanvang van de controle volgens deze aanpak kan het werkprogramma vrijwel geheel vastgesteld worden. Subjectieve elementen spelen slechts een - relatief geringe - rol bij de opzet van dit werkprogramma. Denk bijvoor-

beeld aan de te stellen criteria met betrekking tot de omvang van het risico en de tolerantie die wordt aanvaard bij een mathematische steekproef, toegepast bij een positieve detailcontrole op inkoopfacturen.

Het beslissingsproces met betrekking tot de keuze van de controlemiddelen, de mate waarin en de wijze waarop deze zullen worden toegepast, vindt voornamelijk bij de aanvang van de controle-opdracht plaats. Door de grote hoeveelheid voorgeprogrammeerde detailwerkzaamheden zal een belangrijk deel van het controleteam bestaan uit lager-gekwalficeerde krachten.

Het dossier bevat veel cijfermatige vastleggingen en aansluitingen.

III. Analytische controle

Hierna volgen enkele kenmerken van de analytische controle, zoals die worden waargenomen door de aanhangers van deze controle aanpak (zie echter ook IV B).

Het begrip analytische controle is niet eenduidig gedefinieerd. Zo wordt onder analytische controle wel verstaan:

a. de controle-aanpak waarbij de accountant uitgaat van het eindprodukt, in casu de (tussentijdse) balans en resultatenrekening. Uitgaande van totaalcijfers analyseert de accountant nader de aandacht vragende cijfers. Dit wordt wel genoemd de „top-down benadering”

en/of

b. de controle-aanpak waarbij de accountant in zeer belangrijke mate gebruik maakt van de controlemiddelen interne controle en cijferbeoordeling.

Het verschil tussen *a.* en *b.* acht ik niet wezenlijk: *b.* ligt mijns inziens in belangrijke mate besloten in *a.* en wel om de volgende redenen:

- Het beoordelen van eindcijfers en het speuren naar aandacht vragende cijfers impliceert uitgebreide cijferbeoordelingen. (De interne informatie aan de hand waarvan deze cijferbeoordeling wordt verricht maakt op zich weer deel uit van het systeem van interne controle.)
- Indien de accountant wil uitgaan van het eindprodukt dient dit eindprodukt c.q. het totstandkomingsproces in principe betrouwbaar te zijn. Daar de mate van betrouwbaarheid wordt bepaald door het systeem van interne controle dient de accountant hieraan uitgebreid aandacht te besteden.

Het systeem van interne controle dient aan hogere eisen te voldoen dan de bij synthetische controle genoemde minimeisen. Deze hogere eisen hebben betrekking op:

- a. de frequentie van de interne verslaggeving;
- b. de mate van gedetailleerdheid van de verslaggeving;
- c. de interne analyses en verklaringen indien zich afwijkingen t.o.v. de norm hebben voorgedaan;
- d. het systeem van budgetten/begrotingen;

Bij de aanvang van de controle ligt het werkprogramma slechts in hoofdlijnen vast. Deze hoofdlijnen hebben betrekking op:

1. de motivering en toelichting van de te hanteren controlemethodiek;
2. per controle-object de toepassing van de controlemiddelen interne controle en cijferbeoordelingen;
3. de controle-objecten die in principe niet afdoende met de ad. 2 genoemde

controlemiddelen kunnen worden gecontroleerd: het systeem van interne controle is daar minder sterk of nauwelijks aanwezig zodat tendenties of beïnvloeding niet kunnen worden uitgesloten: het systeem signaleert niet zelf tendenties of beïnvloeding.

Hierbij kan worden gedacht aan:

- belangrijke beslissingen van incidentele aard en de daarop betrekking hebbende bewijsmiddelen en administratieve vastleggingen (vormen van voorzieningen, waardering onderhanden werk);
- laatste delen van het verslaggevingsproces (kolommenbalans → jaarrekening).

Tijdens de uitvoering van de controle zullen zowel de omvang als de diepgang worden bepaald. Daarbij zijn richtinggevend:

1. bevindingen inzake (de wijzigingen in) de opzet van het systeem van interne controle;
2. bevindingen inzake de werking van het systeem van interne controle;
3. tekortkomingen in het inzicht in de interne verslaggeving;
4. bevindingen bij de cijferbeoordelingen.

Het beslissingsproces met betrekking tot de keuze van de overige controlemiddelen en de mate waarin en wijze waarop zij zullen worden toegepast is continu. Subjectieve elementen spelen hierbij, in vergelijking met synthetische controle, een grotere rol. Het leiden van de controle is daarom minder eenvoudig; er dient een directe bemoeienis van de accountant te zijn in elke fase van de controle. Het controleteam dient hoger gekwalificeerd te zijn waarbij sociale en communicatieve vaardigheden een rol spelen.

IV. De begrippen synthetische en analytische controle kritisch beschouwd

A. In de jonge jaren van het accountantsberoep werd de accountant veelal geconfronteerd met:

- een administratieve organisatie die door middel van handgeschreven dagboeken en journalen resulteerde in een grootboek, waarin per rekening één mutatie per periode voorkwam;
- een interne controle van lager niveau: nauwelijks regelmatige tussen-tijdse verslaggeving, interne analyses, budgetten.

De accountant onderzocht het systeem van interne controle (minimumeisen) en deed zoveel als mogelijk aan cijferbeoordeling op de einduitkomst (vooraf, doch met name achteraf in het kader van zijn afsluiting van de controle). Hij paste de overige controlemiddelen toe voor zover noodzakelijk voor zijn oordeel. Hij was daarbij helaas gedwongen tot duplicerende werkzaamheden: het volgen van de posten vanaf de eerste vastlegging en daarvan zelf aantekening maken. *Deze controle-aanpak werd als „normaal” beschouwd en had geen naam.*

Mede ten gevolge van het zich ontwikkelen tot een hoger niveau van het systeem van interne controle ontstond in de vijftiger (en zeventiger) jaren onder de beroepsgenoten een discussie over de betekenis van het controlemiddel interne controle. Nieuwlichters werden bestempeld als modern; als tegenhanger werd het begrip klassiek geboren. Op papier en in theorie lijkt deze discussie gesloten.

Door verdergaande ontwikkelingen op het gebied van elektronische gegevensverwerking is informatieverstrekking in vele gevallen een zeer belangrijk element van het systeem van interne controle geworden. Deze informatieverstrekking is namelijk kwalitatief (uitzonderingsrapporteringen, onderlinge verbanden, kengetallen) en kwantitatief (korte verslagperioden, qua inzicht en periodiciteit toegesneden op het niveau van gebruikers) sterk verbeterd.

In de recentere literatuur met betrekking tot de techniek van de accountantscontrole wordt daarom, naast pleidooien voor een systematische aanpak, een grote plaats ingeruimd voor de behandeling van de controlemiddelen interne controle en cijferbeoordeling. In de V.S. dook toen de benaming „analytical audit” op. Deze benaming wordt daar overigens ook wel gehanteerd bij de controle-aanpak bij reviews, waar cijferbeoordeling als hoofdmiddel wordt toegepast.

Ook in Nederland werd blijkbaar de behoefte gevoeld om deze aanpak, die in feite inhaakt op de ontwikkelingen in de administratieve organisatie en interne controle en de ten gevolge daarvan ontstane controlemogelijkheden alsmede de systematische benadering, een naam te geven: *analytische controle*. Om deze „nieuwe benadering” reliëf te geven trad het begrip *synthetische controle voor het voetlicht*.

„Analytische controle” en „synthetische controle” zijn mijns inziens *dan ook slechts benamingen voor een momentopname* van „the state of the art”; begrippen die geïntroduceerd zijn door bij de tijd zijnde beroepsgenoten toen zij de stand van de op dat moment toepasbare en toegepaste techniek en systematiek van de accountantscontrole beschreven.

- B. Aanhangers van synthetische controle zullen mijns inziens terecht veel elementen, zoals beschreven in hoofdstuk III Analytische controle, tevens van toepassing verklaren bij de synthetische controle. Slechts de a priori uitgesproken grote voorkeur voor de controlemiddelen interne controle en cijferbeoordeling zullen zij niet delen.

Aanhangers van analytische controle zullen veel elementen van de synthetische controle herkennen: slechts de waarnemings- en/of vastleggingstechniek (het volgen van de basisgegevens tot een eindprodukt) herkennen zij niet.

Synthetische controle zegt mijns inziens slechts iets over de waarnemings- en/of vastleggingstechniek van de accountant, doch bijzonder weinig over de keuze van de controlemiddelen (wel kan worden vermoed dat het controlemiddel interne controle geen overwegende betekenis zal hebben). Door gebrek aan inzicht in de opbouw van de eindverantwoording volgt hij *noodzakelijkerwijs* de mutaties vanaf de eerste vastlegging.

Analytische controle zegt duidelijk iets over de voorkeur voor bepaalde controlemiddelen.

De begrippen synthetische controle en analytische controle zijn derhalve niet gelijkwaardig.

- C. Niet ingezien kan worden waarom een controle-aanpak waarbij een bepaalde voorkeur of bepaalde mix van controlemiddelen gehanteerd

wordt, een afzonderlijke naam verdient. Gaat de controle-aanpak waarbij „inlichtingen van gecontroleerde” het controlemiddel is (over 20 jaar, als de accountant elke employé even aansluit op de leugendetector), de human-factor-controle heten?

De naam „analytische controle” suggereert bovendien ten onrechte dat er bij een andere aanpak niet geanalyseerd zou worden. Ergo: elke accountant die analyseert (en welke doet dat niet) controleert analytisch.

D. Een tegenstelling synthetisch-analytisch suggereert een principieel keuze-probleem. *Gegeven het uitgangspunt dat de accountant zo doelmatig en zo doeltreffend mogelijk een bepaalde zekerheid wenst te verkrijgen met betrekking tot de getrouwheid van de verantwoording zal hij die aanpak en die controlemiddelen toepassen die hem als het ware worden opgedrongen door de aard van het controle-object, de verhouding ten opzichte van de overige controle-objecten en de feitelijke situatie waarin de administratieve organisatie en het systeem van interne controle zich bevinden.*

E. In de discussie wordt wel eens aangevoerd dat er naast de in deel B gesignaleerde verschillen nog een verschil bestaat tussen de synthetische en analytische controle. Bij synthetische controle worden via een positieve controle op de inkopen, aansluitingen op de geldbeweging (ten behoeve van het volledigheidaspect) en inventarisaties de juistheid en de volledigheid van de in productie genomen grondstoffen gecontroleerd. Bij analytische controle worden vanuit de hoeveelheden gereedgekomen producten met behulp van normen de inkopen gecontroleerd.

Mijns inziens kan hier niet worden gesproken van een principieel verschil, doch een verschil in de richting van controle, van denken. In beide gevallen stelt de accountant de verbanden vast. In beide gevallen zal hij onder meer gebruik moeten maken van de produktienormen (hetgeen veelal steunen op het systeem van interne controle betekent). Ook bij synthetische controle noodzaakt de produktiesamenstelling soms tot het uitgaan van de geproduceerde eenheden.

De mate waarin de inkoopfacturen worden gecontroleerd hangt af van:

- de kwaliteit van interne controle met betrekking tot goederenontvangst en betalingen;
- de mate van „hardheid” van de verrekenprijzen, de produktienormen en de registratie van de gereedgekomen producten.

Rationeel denkend is ook hier geen sprake van een keuzeprobleem analytisch of synthetisch: slechts de omvang van de detailcontroles is discutabel.

F. Bij de discussie klassiek/modern was sprake van een principieel verschil. Op grond van het gestelde onder B t/m E ben ik van mening dat dit niet het geval is bij synthetisch/analytisch. Ik vrees echter dat de discussie klassiek/modern, min of meer verholen, wordt voortgezet bij synthetisch/analytisch (wellicht zelfs in die mate dat daardoor de tegenstelling synthetisch/analytisch in leven blijft).

Op grond van het hieraan voorafgaande zie ik geen ratio voor het blijven hanteren

van de begrippen synthetische controle en analytische controle. Het handhaven zal veeleer misverstanden oproepen c.q. in stand houden: de vlag dekt de lading niet.

V. Syllabus Analytische controle van Van Hulsentop

Ten behoeve van de VERA-cursus ANACONDA (ANALytische CONtrole Door Accountants) heeft Prof. L. A. van Hulsentop een syllabus geschreven waarin hij een visie geeft met betrekking tot de analytische controle. De syllabus wordt verstrekt aan NivRA-studenten en de deelnemers aan de cursus Anaconda. Naast de VERA organiseren enkele grotere accountantskantoren en -diensten deze cursus „in huis”. Hoewel volgens de GBR gesproken zou kunnen worden van *openbaarmaking*, kan mijns inziens niet gesproken worden van *publikatie*: een zeer groot deel van de beroepsgenoten heeft nog geen kennis kunnen nemen van de inhoud. Hoewel met betrekking tot enkele door hem ingenomen standpunten een andere mening mogelijk is, wordt in de syllabus op heldere wijze een systematische controle-aanpak beschreven die in de recente literatuur gemist werd en dan ook voor studenten (en niet alleen voor hen) van betekenis is. De lezers die geen kennis hebben genomen van de inhoud mag ik gaarne uitnodigen dit verzuim goed te maken; zeker als zij de door mij geplaatste kanttekeningen hiernavolgend kritisch willen volgen. Wellicht laat Van Hulsentop zich alsnog verleiden tot publikatie.

In dit hoofdstuk worden bij deze syllabus enkele kanttekeningen geplaatst.

1. Op verschillende plaatsen in de syllabus (alsmede in het in de bijlage opgenomen schema) stelt Van Hulsentop dat hij eerst de voor accountantscontrole mogelijk van belang zijnde maatregelen van interne controle inventariseert, schematisch vastlegt en evalueert. Daarna gaat hij na of - en zo ja welke - andere controlemiddelen, naast cijferbeoordelingen, dienen te worden toegepast. Bij deze aanpak plaats ik twee kanttekeningen:
 - a. Er wordt „absolute” voorkeur uitgesproken voor systeemcontrole (indirecte controle van de uitkomst door de controle op de opzet en werking van het systeem). Het is de vraag of een dergelijke voorkeur wordt gedeeld door de beroepsgenoten. De betrouwbaarheid van het eindprodukt wordt zeker beïnvloed door de betrouwbaarheid van het systeem waaruit dat produkt afkomstig is, maar de maatregelen van interne controle dekken problemen welke zich ten aanzien van het samenstellen en opbouwen van het eindprodukt kunnen voordoen maar ten dele af. Het gaat om het geven van een zekerheidsoordeel en niet van een waarschijnlijkheidsoordeel. Mijns inziens wordt niet duidelijk uiteengezet welke controlemaatregelen uitsluitel moeten geven over de mate van betrouwbaarheid van het materiaal dat de verslaglegging oplevert. Een cijferbeoordeling bijvoorbeeld kan alleen dan maar met vrucht worden toegepast wanneer de beoordelaar uitgangspunten (normen) heeft waarop hij zijn oordeel kan baseren.
 - b. Alle bovengenoemde (hoog gekwalificeerde) werkzaamheden worden verricht met behulp van speciaal voor betreffende cliënt ontworpen checklists, *voordat* afgevraagd wordt of er geen andere controlemiddelen zijn die doelmatiger of doeltreffender zijn en wellicht meer zekerheid voor de accountant opleveren. Het beter tot zijn recht komen van

de ongevraagde adviesfunctie rechtvaardigt deze, soms achteraf inefficiënt blijken, aanpak echter niet.

2. Nadat gebleken is dat:

- de interne controle qua opzet en/of werking onvoldoende is;
- cijferbeoordeling niet tot het vereiste inzicht leidt of vragen oproept, worden „aanvullende” controlehandelingen verricht.

Ook hierbij enkele opmerkingen:

Terecht wordt gesteld dat aanvullende werkzaamheden:

- altijd zullen voorkomen: interne controle en cijferbeoordeling schieten tekort als het gaat om bijzondere posten als voorzieningen, waardering onderhanden werk e.d.
- veelvuldig zullen voorkomen: afwijkingen t.o.v. de ideale situatie doen zich nu eenmaal veelvuldig voor.

Het verdient mijns inziens zeker geen aanbeveling controlehandelingen waarvan reeds van meet af aan vaststaat dat zij toegepast moeten worden, als „aanvullend” te betitelen (nog los van het feit dat een aanvullend middel wel eens het „hoofdmiddel” zou kunnen zijn: zie 1b; en het feit dat het begrip „aanvullende werkzaamheden” in de geheel andere context van „aanvullend onderzoek” bekendheid geniet.

Onder de aanvullende werkzaamheden verschuilen zich ook de werkzaamheden die door de accountant verricht worden als „intern controleur”. Het verdient mijns inziens aanbeveling deze werkzaamheden voor zover mogelijk afzonderlijk naar voren te laten komen.

3. Citaat:

„Deze door de accountant te verrichten „aanvullende” (aanvullend vanuit de optiek van een ideale situatie) controlehandelingen kunnen variëren van een zeer beperkt aantal extra controleverrichtingen tot het zelfstandig vaststellen van alle aanwezige verbanden en het verrichten van een zeer groot aantal direct op het cijfermateriaal gerichte detailwaarnemingen. De aanvullende werkzaamheden kunnen zelfs zo ver gaan dat in feite dezelfde controlehandelingen moeten worden verricht als bij de synthetische controle-aanpak; de benadering is echter verschillend.

Hier komen we tot een zeer belangrijke vaststelling namelijk dat er geen sprake behoeft te zijn van twee verschillende controlebenaderingen namelijk de analytische controle-aanpak voor die gevallen waarbij sprake is van een goede organisatie en informatieverstrekking en een synthetische controlebenadering voor die gevallen waarbij de accountant wordt geconfronteerd met bedrijven waar de organisatie en met name de interne controle nog veel te wensen overlaten.

Naar mijn mening dient de accountant voor de opbouw van zijn controleprogramma altijd dezelfde controlebenadering te volgen en wel de analytische. Als logische consequentie zal hij dan bij bedrijven waar de organisatie zeer zwak is tot de conclusie komen dat hij zover moet gaan met aanvullende controlehandelingen dat hij zelfs de cijfers in hun opbouw moet volgen. Het voordeel van deze handelwijze is echter dat de accountant in alle situaties dezelfde aanpak heeft en ten aanzien van die delen van de orga-

nisatie die wat beter zijn georganiseerd daarvoor dus de synthetische controlewijze niet hoeft te volgen. *Ook is hij gedwongen de organisatie diepgaand te onderzoeken*, hetgeen tot gevolg heeft dat hij in een betere positie verkeert om de leiding van de onderneming te kunnen wijzen op zwakke punten in de organisatie. De ongevraagde adviesfunctie van de accountant komt derhalve beter tot z'n recht dan bij de synthetische controle-aanpak."

Einde citaat (Cursivering door JtW).

- a. De eerste (gedeeltelijk) gecursiveerde zin leidt tot de conclusie dat ook Van Hulsentop een onderscheid tussen twee controlebenaderingen niet zinvol acht.
- b. De tweede gecursiveerde zin behoeft kritiek vanwege zijn a prioristische karakter. Bovendien roept de naam „analytische benadering" bij deze aanpak verkeerde verwachtingen op. Kan men stellen dat men een treinreiziger is als men, iedere keer als er geen trein op het perron gereed staat toch met de auto reist? Het begrip analytisch is mijns inziens verbruikt als tegenhanger van het begrip synthetisch en kan niet worden gehanteerd bij een dergelijke aanpak, waarvan de karakteristiek wordt gevormd door de systematiek.
- c. De laatste cursivering illustreert mijn kanttekening ad 1b.

VI. Rationele controle-aanpak

A. ALGEMEEN

„De registeraccountant doet slechts mededelingen omtrent de uitkomst van zijn arbeid voor zover zijn deskundigheid en de door hem verrichte werkzaamheden daarvoor een deugdelijke grondslag vormen." (uit art. 11 GBR).

Deskundigheid wordt verkregen door:

- opleiding tot het accountantsexamen;
- ervaring (onder andere overleg met collega's);
- voortgezette educatie (vakliteratuur, conferenties enz.).

De verrichte werkzaamheden kunnen worden onderscheiden in:

- vaktechnisch gedeelte (keuze van middelen en technieken);
- organisatorisch gedeelte (organisatie van de uitvoering).

Daar:

- het niveau van deskundigheid van de accountant c.q. de assistent van een bepaalde rang per persoon verschilt;
- de verantwoordelijkheid voor de verrichte werkzaamheden telkenmale op basis van een deugdelijke grondslag door een hoger echelon overgenomen dient te worden;
- door derden (andere accountants, kwaliteitsbewaking, Raad van Tucht) inzicht dient te worden verkregen met betrekking tot de deugdelijke grondslag,

is het van eminent belang dat de werkzaamheden en de uitkomsten daarvan systematisch worden verricht respectievelijk vastgelegd als verantwoording van de verrichte werkzaamheden en getrokken conclusies.

Indien sprake is van

een *systematische* aanpak van de controlewerkzaamheden en een *systematische* vastlegging van de uitkomsten daarvan, die dwingt met *beperkte middelen* het doel - het op basis van een deugdelijke grondslag verkrijgen van een oordeel met de vereiste zekerheid - te bereiken

kan gesproken worden van een *rationele controle*.

Systematisch wil zeggen kiezen voor een stramen van de organisatie van de controle. Hierbij is van belang:

- systematiek in de dossieropbouw;
- systematiek in de onderzoeksmethoden;
- systematiek in de vastleggingsmethoden;
- het determineren van het doel in subdoelen;
- gemotiveerde keuze van middelen (inclusief technieken).

Deze keuze is *continueel afhankelijk van de (zich wijzigende) omstandigheden*, waarbij van belang is de *onderlinge aansluiting van de controlemaatregelen*.

Beperkte middelen: de accountant zal zijn controlewerkzaamheden zo doelmatig en zo doeltreffend mogelijk dienen te verrichten, opdat de daarmee gepaard gaande kosten zo laag mogelijk zijn. Een zodanige keuze van zijn controlemix dat, met hogere kosten, tevens een andere doelstelling - betere adviesfunctie - bereikt wordt is niet rationeel, tenzij dit in overleg geschiedt met de opdrachtgever. Het a priori inventariseren, schematisch vastleggen en evalueren van alle mogelijk voor de accountantscontrole van belang zijnde interne controlemaatregelen (Van Hulsentop) zal achteraf niet altijd rationeel blijken te zijn.

De term *rationeel* is niet gekozen om te suggereren dat er iets nieuws onder de zon is, doch is vermeld als een omschrijving van een controle-aanpak die systematisch van opzet is en als zodanig (hopelijk) bijdraagt tot een efficiënte en deugdelijke controle.

B. NADERE UITWERKING

In dit deel zal *in het kort* een systematische benadering van de controle uiteen-gezet worden. In de VS wordt in de literatuur al geruime tijd aandacht besteed aan c.q. gepleit voor een systematische aanpak (vgl. de cycle-approach van Arens/Loebbecke).

1. NIEUWE OPDRACHT

a. Algemene oriëntatie

1. wat is de typologie van de betreffende huishouding en welke (globale) controledoelen zijn te onderkennen;
2. „understanding the business” (globaal inzicht in cijfers en activiteiten);
3. interne organisatie en administratieve organisatie (zeer globaal) nagaan.

b. Globale keuze controlehandelingen

Uitgaande van de ad a.1. genoemde controledoelen globaal bepalen van (mix van) controlemiddelen en -technieken (en toleranties). Welke controle-onderdelen hoe controleren:

- steunen op interne controle?
- gebruik maken van interne controle?
- statistische steekproef?
- verband met goederenbeweging, capaciteit e.d.?
- mogelijkheden cijferbeoordelingen?
- toetsing aan normen?
- enz.

De accountant klimt in deze fase in een helikopter en verkent het terrein: Waar kan hij autorijden en waar zal hij moeten lopen? Waar zijn reeds bruggen aanwezig en waar zal hij zelf iets moeten bouwen?

Amerikaanse accountants passen soms in dit stadium een risico-analyse toe. De uitkomsten hiervan laten zij meetellen in de keuze en mate van toepassing van de controlemiddelen. Zo men al tot een (niet gevoelsmatige) risico-analyse kan komen lijkt dit stadium mijns inziens zeker te vroeg: men kent niet de details en beschikt niet over ervaring met/bij deze cliënt.

c. Beoordeling opzet van administratieve organisatie en interne controle

De accountant zal de opzet van de administratieve organisatie en van het systeem van interne controle, die voor hem van belang is in verband met zijn „minimumeisen” en zijn keuze voor het (mede) hanteren van het controlemiddel interne controle voor de verschillende onderdelen (zie b.), inventariseren (opvragen interne beschrijvingen, interviews e.d.).

Alvorens het systeem vast te leggen en te evalueren gaat hij door middel van een enkele lijncontrole het bestaan van de opzet na.

Nadat het systeem is vastgelegd in zijn dossier kan de accountant zijn globale controledoelen wellicht exacter formuleren. Dan evalueert hij het systeem: in welke mate worden door het systeem van interne controle de controledoelen bereikt.

Van Hulsentop geeft als bijlage bij zijn syllabus een handzame evaluatietechniek die, eventueel aangepast aan de situatie, de relevante interne controlemaatregelen systematisch gewogen in beeld brengt. De maatregelen van interne controle worden als het ware gezeefd uit de omschrijvingen/vastleggingen (flow charts), waarnaar desgewenst verwezen kan worden. De maatregelen worden gewogen: indien de maatregel van beperkte betekenis is plaatst men een B in de desbetreffende kolom, indien de maatregel een grote mate van zekerheid geeft wordt een G in de kolom geplaatst. Op papier een simpele zaak, in de praktijk waarlijk geen sinecure!

Doordat de maatregelen van interne controle zo keurig „gezeefd” zijn zal het verkrijgen van een oordeel over de werking aanmerkelijk eenvoudiger kunnen geschieden. Als vroeger een assistent om vier uur mededeelde dat hij gereed was met een onderdeel van zijn werk kreeg hij vaak als antwoord: „Ga je urenlijst maar invullen”. Nu krijgt hij een overzicht van interne controlemaatregelen van een afdeling en de mededeling: „Ga nog maar even toetsen”.

Bij de inventarisatie van opzet en bestaan behoort een onderzoek naar de beschikbare informatie, om daarmee de mogelijkheden voor cijferbeoordeling te onderzoeken.

Imperfecties worden uiteraard, vergezeld van aanbevelingen ter verbetering, onder de aandacht van de leiding gebracht.

d. Uitwerken van het controleprogramma

Per controle-onderdeel (-object) wordt weergegeven:

1. Een korte beschrijving c.q. enkele karakteristieken van het onderdeel.
2. Een zo exact mogelijke omschrijving van de controledoelen.
3. Een korte omschrijving en/of motivering van de te hanteren controlemiddelen en -technieken (considerans).

4. Cijferbeoordeling.

Beschreven kan worden welke verbanden en relaties gelegd dienen te worden. Met name daar waar de accountant bij zijn controle gebruik maakt van de computer kan de cijferbeoordeling verder worden ontwikkeld: velerlei ratio's kunnen worden berekend en ontwikkelingen in de tijd kunnen zichtbaar worden gemaakt.

Uitkomsten van de cijferbeoordeling kunnen van belang zijn voor de interne controle-toetsingsactiviteiten (zie 5) en omgekeerd.

5. Indien van toepassing: Toetsing van de werking van het systeem van interne controle.

Toetsing van de werking van het systeem van interne controle ter verkrijging van een oordeel of het systeem adequaat (denk aan tolerantie en aan conclusies uit het toepassen van andere controlemiddelen) heeft gewerkt, geschiedt door toepassing van *alle overige controlemiddelen en velerlei technieken*. Dat de werking slechts door lijncontroles of enkele andere vormen van detailcontroles kan worden gecontroleerd is met name onder de studenten een groot misverstand. Een lijncontrole geeft primair inzicht in het (voort)bestaan van het systeem van interne controle en slechts zeer fragmentarisch inzicht in de werking daarvan.

De veel gestelde vraag: „Hoeveel detailcontroles moeten in het kader van het toetsen van de werking worden uitgevoerd?” is niet in zijn algemeenheid te beantwoorden omdat het antwoord sterk afhankelijk is van de zekerheden die de toepassing van de andere controlemiddelen oplevert. Het subjectieve element (professional judgement) is hier groot. Indien interne controles c.q. aansluitingen worden verricht in het kader van de geldgoederenbeweging zal de accountant:

- nagaan dat deze aansluitingen elke periode verricht zijn;
- één of enkele aansluitingen zelfstandig verrichten.

Aldus schuift het ene controlemiddel (verbandscntrole) in het andere (interne controle).

6. *Een beschrijving van de toepassing van andere controlemiddelen*

Zoals reeds eerder gesteld zullen de controlemiddelen interne controle en cijferbeoordeling nooit op zichzelf kunnen staan. *Toepassing van andere controlemiddelen:*

- verbandscontroles
- bewijsstukken
- bestaanscontroles
- inlichtingen van gecontroleerde
- prognoses, normen, machtigingen
- toetsingen aan algemene en bijzondere regels (wetten, statuten e.d.)
is noodzakelijk.

7. *Aanvullende controles*

Het kan van belang zijn de werkzaamheden die de accountant verricht als intern controleur hier separaat te beschrijven. Het systeem van interne controle - inclusief de informatieverstrekking - voldoet blijkbaar niet aan de in de gegeven situatie redelijkerwijze daaraan te stellen eisen. Zolang dit deel bestaat is vermindering van de „controlekosten” mogelijk.

8. *Afsluiting controle*

De controle-onderdelen worden afgerond met een controlenotitie of controlememorandum (uiteraard kunnen ook notities worden gemaakt van de bevindingen per deelactiviteit: toetsen, cijferbeoordeling, bestaanscontrole enz.).

In deze notities worden de belangrijkste activiteiten en bevindingen gerecapituleerd en wordt een conclusie of totaaloordeel gegeven, eventueel vergezeld van suggesties voor de volgende controleperiode.

Belangrijke neveneffecten van het vervaardigen van dit soort notities zijn:

- sterk motiverende werking op de leden van het team die hieraan meewerken c.q. die ze opstellen;
- met name de onervaren leden van het team leren „het hoe en waarom”;
- de leiding van de controle wordt beter geïnformeerd;
- assistenten verbeteren spelenderwijs hun stijl van formuleren (bij het onderwijs en examens wordt juist op dit punt de laatste jaren een verarming geconstateerd);
- punten voor de management letter worden meer systematisch verzameld (en het aantal neemt bovendien veelal toe!).

Voordat de verklaring wordt afgegeven wordt de controle afgerond met een afsluitende notitie waarin de gesignaleerde tekortkomingen en/of onzekerheden in de verantwoording en/of controles worden aangegeven. Bij controles van kleinere omvang zal men veelal kunnen volstaan met één afsluitende notitie.

II. *BESTAANDE OPDRACHT*

De fasen I a., b. en c. komen te vervallen. Hiervoor komen in de plaats:

- a. Ga na of zich wijzigingen hebben voorgedaan in de opzet van het systeem van interne controle door middel van het opvragen van wijzigingsbladen van handboeken en/of een interview met een ter zake geïnformeerde functionaris.
- b. Evalueer de wijzigingen en ga de consequenties hiervan na voor het controleprogramma.

Het nagaan van het bestaan, het houden van diverse interviews en het (opnieuw) hanteren van vragenlijsten is niet zinvol (tenzij er sprake is van drastische wijzigingen): nadere kennis wordt verkregen tijdens de toetsingsactiviteiten.

Het concipiëren van een dergelijk niet a prioristisch opgesteld controleprogramma kweekt een groot „controlebewustzijn”:

- *wat* willen we nu eigenlijk (controledoelen);
- *hoe* kunnen deze doelen op bevredigende wijze worden bereikt.

Het is bovendien een belangrijk instrument van informatie overdracht in geval van wisselingen in het controleteam, review door andere accountants enz.

Geraadpleegde literatuur

- Arens/Loebbecke · Auditing an integrated approach, 2nd edition 1980.
- J. H. Blokdijk · Een kernvraagstuk van de leer der accountantscontrole. MAB april en mei 1975.
- J. A. Burggraaff · De grenzen van het kunnen. MAB maart 1974.
- Prof. Drs. G. L. Groeneveld · De verhouding van de accountantscontrole tot de interne organisatie en controle. Handboek Accountancy. Mei 1977.
- Prof. H. J. de Heer · Controlemethoden van de accountant. Handboek Accountancy. Juni 1980.
- Prof. L. A. van Hulsentop · Analytische Controle (Syllabus).
- Prof. Th. Limperg Jr. · De functie van de accountant en de leer van het gewekte vertrouwen. MAB 1924-1960.
- Prof. Drs. H. H. J. Nordemann · De betekenis der eigen actie. MAB april 1974.
- J. W. Pon · De consequentie van een ontwikkeling. MAB januari 1961.
- R. M. Skinner en R. J. Anderson · Analytical Auditing 1966.
- Werkgroep Dynamische Functie-analyse · Neutraal, maar niet passief. Uitgave NIVRA, juni 1980.
- Drs. A. L. Westers · De betekenis van interne organisatie en interne controle. MAB maart 1974.