

Vervolgens ontstaat automatisch het werkprogramma. Het afgedrukte werkprogramma bevat de volledige tekst van de gegevensgerichte controlemaatregelen (op het scherm is de verkorte tekst weergegeven). Deze tekst is overigens zodanig aan te passen (via tekstverwerking) dat een gedegen werkinstructie voor assistenten ontstaat.

4 Slot

De accountantscontrole bij Moret & Limperg zoals gekenmerkt in de inleiding geeft ruimte aan de accountant, 'professional judgement', inzake bepaling van materialiteitsnormen, risico-analyse en de keuze van de uit te voeren controlemaatregelen. Met name voor dit laatste punt is een belangrijk hulpmiddel ontwikkeld: ML/BOS. In ontwikkeling zijn geautomatiseerde toepassingen ten behoeve van de analyse van de gegevensverwerkende processen en de interne controle omgeving.

1 ML/BOS is een onderdeel van de ML/CHIP-programmatuur. CHIP staat voor Controle Hulp In Praktijk. De ML/CHIP-programmatuur is speciaal ontwikkeld voor ondersteuning van de controlepraktijk. De programmatuur is ontwikkeld voor de Apple Macintosh.

Moderne controle-aanpak

UNICON en COCON: uit de gereedschapskist van de Nederlandse Accountants Maatschap de Tombe

Drs. J. P. J. Krom

1 Inleiding

Het vak accountantscontrole wordt onder andere in de opleiding nog maar al te vaak als een saai en droog leerstuk aangeduid. Deze twijfelachtige reputatie stoelt echter op losse gronden. De techniek van de accountantscontrole vormt op zich immers geen leerstuk, aangezien het zich slechts richt op de keuze van de meest geschikte wijze om een doel dat men zich vooraf heeft gesteld langs een zo efficiënt en doelmatig mogelijke weg te bereiken. Zeker in het huidige dynamische tijdsgewricht is elke bestaande techniek welhaast permanent voor verbetering vatbaar. Het is bij de verbetering van deze technieken dat de voortbrengselen van de moderne wetenschap nauwelijks meer kunnen worden gemist. Het op een praktische wijze inbrengen van deze voortbrengselen in de dagelijkse beroepsuitoefening vormt voor het menselijk vernuft een voortdurende uitdaging. Op deze uitdaging durven ingaan zal dan ook door geen accountant die zijn vak serieus neemt als saai en/of droog worden ervaren.

Mede gelet op de omvang en de complexiteit van de hedendaagse administratieve systemen kan de accountant niet langer zonder controletech-

Drs. J. P. J. Krom, registeraccountant, is hoofd van het Bureau Beroepsvraagstukken van de Nederlandse Accountants Maatschap de Tombe.

nieken die in voldoende mate wetenschappelijk zijn onderbouwd.

Daar komt nog bij dat iedere controle-opdracht uniek is en de accountant voor de vraag stelt welke werkzaamheden door hem moeten worden verricht teneinde tot het oordeel te kunnen komen dat de jaarrekening binnen zekere toleranties juist is en dat het beeld van deze jaarrekening derhalve niet verstoord is door fouten of onregelmatigheden. Het vaststellen van de juistheid van de jaarrekening is de kern van de functie van de accountant. Hoe de accountant dit moet doen vindt hij bij NAM de Tombe in het Uniform Controleproces (UNICON). Bij de uitvoering van UNICON kan de accountant doeltreffende hulp worden geboden door de inschakeling van het Computer Ondersteunend Controleproces (COCON).

2 Doel

UNICON is een volgens een vast patroon opgezet werkschema dat tot doel heeft:

- het optimaliseren van de effectiviteit en van de efficiency van de controlewerkzaamheden;
- het uitbreiden van de adviesmogelijkheden inzake de administratieve organisatie, de interne controle en de informatievoorziening;
- het uniformeren van de controledocumentatie.

3 Werkmethode

UNICON is een op risico-analyse gebaseerde controlebenadering. In een nauwkeurige analyse van het administratieve systeem wordt expliciet nagegaan waar eventueel onjuistheden in de jaarrekening kunnen voorkomen. De controle zelf richt zich met name op de gevonden risicogebieden.

In deze benadering staan centraal:

- een procesmatige aanpak,
- de uniformiteit,
- de dossiervorming.

Voor iedere controle-opdracht wordt een uniform, doch exclusief op de desbetreffende opdracht toegesneden controleprogramma samengesteld en uitgevoerd.

4 Fasen

UNICON is onderverdeeld in drie fasen zoals uit het schema in de bijlage blijkt. Iedere fase heeft zijn eigen doelstelling. De aard van de in iedere fase te verrichten werkzaamheden is expliciet op het bereiken van de desbetreffende doelstelling gericht. De bevindingen van de werkzaamheden per fase zijn van belang voor de aard en omvang van de in de daarop volgende fase uit te voeren werkzaamheden. Deze bevindingen kunnen ook tot een zogenaamde terugkoppeling aanleiding geven.

5 Fase I: Planning (zie schema op 464)

De doelstelling van fase I is het samenstellen van een op de desbetreffende opdracht toegesneden controleplan en werkprogramma. De inhoud van dit controleplan en werkprogramma is in belangrijke mate afhankelijk van de aard van de uitgeoefende activiteiten van de onderneming, haar omvang en het niveau van de administratieve organisatie en de daarvan deel uitmakende interne controle.

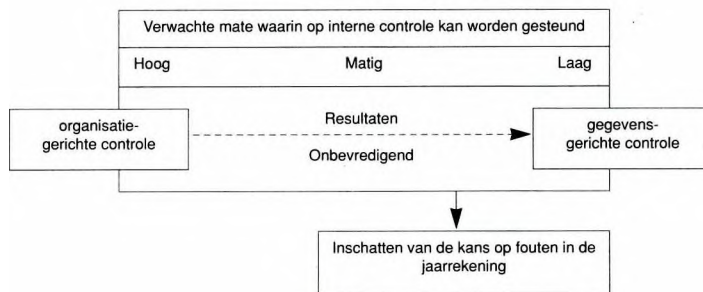
Uitgaande van de door hem verzamelde kennis van de huishouding en de resultaten van een uitgevoerde initiële cijferbeoordeling zal de accountant een beschrijving van de administratieve organisatie en van de daarvan deel uitmakende interne controle samenstellen. Daarenboven zal hij een inventarisatie maken van de zogenaamde potentiële fouten. Dit zijn alle mogelijke fouten die van invloed kunnen zijn op het beeld dat de jaarrekening beoogt te geven van vermogen en resultaat. Vervolgens zal de interne controle worden geëvalueerd, hetgeen resulteert in een controleplan en een werkprogramma. De hiervoor genoemde risico-analyse speelt daarbij een belangrijke rol, omdat de controle zich met name zal richten op de geconstateerde risicogebieden. Reeds in deze fase zal het mogelijk zijn dat de accountant tot de conclusie komt dat de opzet van de administratieve organisatie bepaalde gebreken vertoont. Het behoort tot zijn taak de cliënt hierover te informeren en tenminste een begin van een oplossing aan te dragen.

Schema van het NAM uniforme controleproces 'UNICON'

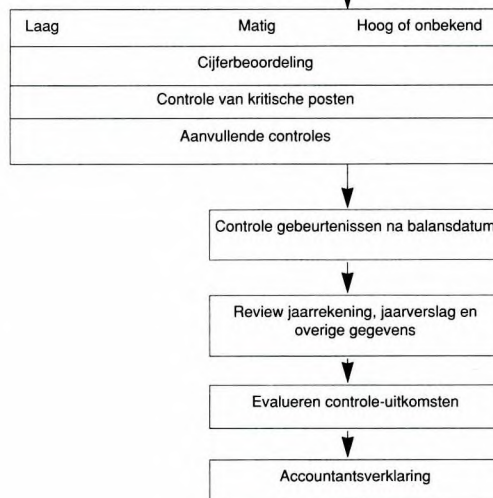
FASE I
PLANNING



FASE II
INTERIM-
CONTROLE



FASE III
JAARSTUKKEN



De kenmerkende activiteiten van fase I zullen bestaan uit:

- a het bereiken van overeenstemming met de opdrachtgevers over de inhoud van de aan de accountant verleende opdracht;
- b het verzamelen van gegevens omtrent de aard en de structuur van de huishouding;
- c het vaststellen van de controle (on)mogelijkheden, het bepalen van het aan de uitvoering van de opdracht verbonden beroepsrisico en het voorlopig vaststellen van de in acht te nemen materialiteit;
- d het inventariseren van de voornaamste door de huishouding uitgeoefende activiteiten, de ter beschikking zijnde soorten van bewijsmateriaal, en van de zogenaamde potentiële fouten;
- e het beschrijven van de administratieve organisatie en van de daarin opgenomen maatregelen van interne controle;
- f het verifiëren van het bestaan van het beschreven systeem van administratieve organisatie;
- g het evalueren van de interne controlemaatregelen;
- h het samenstellen van een controleplan en van een werkprogramma, en het vaststellen van de mogelijkheden tot inschakeling van de computer bij de uitvoering van de controlewerkzaamheden.

Op de meest belangrijke van de bovengenoemde activiteiten zal hierna kort worden ingegaan.

Ad c

Een huishouding is slechts controleerbaar indien aan ten minste twee van de volgende voorwaarden is voldaan:

- er dienen voldoende voor controledoeleinden geschikte bewijsmiddelen aanwezig te zijn;
- de leiding dient te beschikken over een goede moraliteit.

De controleerbaarheid dient in principe gedurende de gehele uitvoering van de opdracht aan de controlebevindingen te worden getoetst; deze toetsing is derhalve een continue activiteit.

Op grond van de inmiddels verkregen kennis inzake de structuur en de aard van de activiteiten van de huishouding maakt de accountant door

middel van een risico-analyse een taxatie van het aan de uitvoering van de opdracht verbonden beroepsrisico. Daarbij wordt een nadere onderverdeling aangebracht tussen:

- algemene economische en financiële risico's; (is er sprake van een uitgesproken zwakke branche, structurele overcapaciteit, overschrijding voorwaarden voor kredietverlening?, etc.)
- risico's voortvloeiende uit de organisatiestructuur; (is er sprake van veelvuldige mutaties in de hoogste leiding, een combinatie van gecentraliseerd management en gedecentraliseerde bedrijfsactiviteiten?, etc.)
- overige risico's: (heeft de directie rechtstreeks belang bij hoge winsten, zijn er tegenstrijdige belangen tussen commissarissen en directie?, etc.)

Reeds in deze fase van de controle dienen de eerste beslissingen met betrekking tot de in acht te nemen materialiteit te worden genomen. Voorlopige beslissingen hierover zijn namelijk onmisbaar voor de bepaling van de aard en de omvang van de verdere werkzaamheden.

Een post of samenstel van posten is te beschouwen als materieel indien er een aannemelijke verwachting bestaat dat het kwantitatieve of kwalitatieve resultaat van de post c.q. posten een belangrijke rol speelt in de door de gebruikers van de jaarrekening te nemen beslissingen.

Bedacht dient wel te worden dat het bepalen van de materialiteit een doorlopende activiteit is. Dit betekent, dat gedurende de verdere uitvoering van de controle wijzigingen in de voorlopig bepaalde materialiteit kunnen worden aangebracht.

De in een concrete situatie te hanteren materialiteit berust op de individuele beoordeling van de accountant. Ten einde een bepaalde uniformiteit in deze beoordeling te verkrijgen is wel een interne richtlijn uitgevaardigd.

Ad d

Als 'voornaamste activiteiten' moeten worden aangemerkt die activiteiten die in belangrijke mate de inhoud van de jaarrekening bepalen. Het

begrip 'voornaamste activiteiten' mag overigens niet worden verward met het begrip 'kritische posten' zoals dat elders in UNICON wordt gebruikt. Voorbeelden van genoemde activiteiten zijn inkopen, verkopen, betalingen, produktie etc. Deze activiteiten geven rechtstreeks aanleiding tot zogenaamde 'mutatiestromen' binnen het administratieve systeem (bijvoorbeeld facturering, salarisbetalingen, crediteurenbetalingen, kostprijadministratie).

Een grondige inventarisatie van deze activiteiten en van de maatregelen van interne controle die daarop betrekking hebben is van belang voor het samenstellen van het controleplan. De accountant gaat daartoe na welke activiteiten normaliter hun weerslag vinden in het bestaande systeem van de administratieve organisatie (bijvoorbeeld normale inkopen en verkopen) en aan welke maatregelen van interne controle zij daarbij zijn onderworpen. Voor zover bepaalde activiteiten niet aan dergelijke maatregelen onderworpen zijn, gaat de accountant na welk ander bewijsmateriaal hieromtrent beschikbaar is (bijvoorbeeld inventarisatie, bevestiging door derden).

Een belangrijk onderdeel van UNICON betreft het vaststellen van de potentiële fouten in de verwerking van informatie.

Om die reden is UNICON speciaal gericht op het per mutatiestroom in fase I inventariseren van de potentiële fouten en vervolgens in fase II op het controleren op het wel of niet voorkomen van deze potentiële fouten. Aan het einde van fase II vindt een evaluatie plaats die uitmondt in het inschatten van de kans op fouten in de jaarrekening. Daartoe worden de potentiële fouten gerubriceerd naar de in de jaarrekening voorkomende posten waarop zij invloed kunnen uitoefenen. Op grond van de controle-uitkomsten van fase II kan de tot dan toe opgebouwde betrouwbaarheid van de posten in de jaarrekening worden bepaald of, anders gezegd, kan de kans op fouten in de jaarrekening worden ingeschat.

De genoemde rubricering van potentiële fouten naar posten in de jaarrekening wordt uitgevoerd met behulp van model-matrices waarin de meest voorkomende potentiële fouten zijn opgenomen.

In deze matrices is tevens aangegeven of de potentiële fout leidt tot een te hoge, dan wel een te lage presentatie van de desbetreffende post in de jaarrekening.

Ad e

In de beschrijving van het stelsel van administratieve organisatie en interne controle zal met name tot uitdrukking komen op welke wijze potentiële fouten worden voorkomen, dan wel ontdekt en gecorrigeerd. Tevens moet uit de beschrijving blijken welke soorten bewijsmateriaal er voor de diverse transacties ter beschikking staan. Het stelsel van administratieve organisatie wordt vervolgens per mutatiestroom op zogenaamde 'flow-charts' vastgelegd.

Ad g

Aan het slot van fase I vindt een evaluatie plaats van de interne controle, waarbij wordt nagegaan of door het systeem van interne controle alle mogelijke potentiële fouten worden afgedekt. De te trekken conclusie hangt niet af van het aantal maatregelen van interne controle dat per potentiële fout is geïdentificeerd, maar wordt in hoge mate bepaald door de aard van de getroffen maatregelen. In ieder geval dient vastgesteld te worden dat de onvervangbare maatregelen van interne controle aanwezig zijn. Dit zijn die maatregelen van interne controle die zich niet lenen voor facultatieve controles achteraf door de accountant. Met name dient daarbij te worden gedacht aan de interne controlemaatregelen, zoals functiebeschrijvingen en dergelijke, gericht op het zeker stellen van de volledigheid van de verantwoordende mutaties.

De genoemde conclusie wordt per potentiële fout op een evaluatieformulier vastgelegd waarbij wordt aangegeven of de mate waarin door de accountant op de interne controle kan worden gesteund hoog, matig of laag moet worden geacht.

Het totaal van de aldus vastgelegde deel-conclusies levert de basis voor de evaluatie van het systeem van interne controle als geheel en de mate waarin daarop voor de accountantscontrole kan worden gesteund.

6 Fase II: Interimcontrole (zie schema)

Als resultaat van de in fase I uitgevoerde evaluatie van het systeem van interne controle zal de in deze fase uit te voeren zogenaamde interimcontrole organisatie- dan wel gegevensgericht van aard zijn.

Bij de organisatiegerichte aanpak zal de werking van de administratieve organisatie intensief worden getoetst. Voorwaarde voor het toepassen van deze controlemethode is, dat de accountant bij de evaluatie van de interne controle tot de conclusie is gekomen, dat op deze interne controle in hoge mate kan worden gesteund. Doorgaans zal deze controlemethode worden toegepast bij de grotere ondernemingen. Bedacht dient namelijk te worden dat de mogelijkheden tot het uitoefenen van een sterke interne controle bij grote ondernemingen veelal groter zijn dan bij de kleine ondernemingen het geval is.

Bij de kleine onderneming daarentegen zal het oogtoezicht van de ondernemingsleiding in belangrijke mate aanwezig zijn. Aldaar zal de controle dikwijls gegevensgericht zijn. Dit zal onder meer tot uitdrukking komen in de omvang van onder andere detailcontroles met bescheiden. Overigens wordt opgemerkt dat dikwijls tot een combinatie van beide methoden zal worden besloten. Bij beide methoden zullen de werkzaamheden in belangrijke mate gericht zijn op de controle op het wel of niet voorkomen van de in fase I geïnventariseerde potentiële fouten.

In deze fase zal voorts een uitvoerige cijferbeoordeling plaatshebben. De uitkomsten hiervan kunnen mede richting geven aan de aard en omvang van de organisatie- dan wel gegevensgerichte controles. Of de werkzaamheden in fase II nu in hoofdzaak organisatie- dan wel gegevensgericht zijn, de doelstelling van de in deze fase uitgeoefende werkzaamheden blijft dezelfde, namelijk het inschatten van de kans op materiële fouten in de jaarrekening. Hierbij zullen zowel de omvang, de richting en de frequentie waarin deze fouten kunnen voorkomen in de overweging worden betrokken. Deze schatting zal voor iedere potentiële fout worden gemaakt en vertaald in termen

als 'onbekend', 'hoog', 'matig' of 'laag'. Dit inschatten is een belangrijk onderdeel van deze fase van het controleproces, daar het als uitgangspunt dient voor de bepaling van de aard en omvang van de in fase III uit te voeren controlewerkzaamheden.

Het zogenaamde Controle Evaluatie Model (CEM) dient daarbij als hulpmiddel voor de accountant om de uitkomsten van de onderscheiden werkzaamheden te kwantificeren.

Ten behoeve van deze kwantificering is gekozen voor een puntenwaarderingssysteem waarbij in een schaal van 0-100 een score van 100 punten bereikt dient te worden. Deze 100 punten vormen als het ware de kwantificering van de deugdelijke grondslag voor de verklaring bij de jaarrekening. Deze score is opgebouwd uit de resultaten van de in de fasen II en III uitgevoerde werkzaamheden. In het algemeen geldt dat naarmate een grotere bijdrage tot het oordeel over de jaarrekening is verkregen uit de werkzaamheden gericht op de beoordeling van de organisatie en de cijferbeoordeling (inclusief de omspannende verbandcontroles), de bijdrage van de uitkomsten van de nadere verificatiewerkzaamheden tot het totale oordeel afneemt. Dit betekent onder andere dat, voorzover bij deze laatstgenoemde controle steekproeven worden toegepast, er grotere variatiemogelijkheden bestaan met betrekking tot de betrouwbaarheid van de uitspraken en dientengevolge tot de omvang van de toegepaste steekproeven.

In dit verband zij nog opgemerkt dat op dit moment een herziene steekproefmodule wordt voorbereid die te zijner tijd in UNICON wordt ingebouwd. Deze steekproefmethode is gebaseerd op de zogenaamde Bayesiaanse wiskunde waardoor het mogelijk wordt om de in het verleden verkregen testresultaten te laten meewegen bij de bepaling van de omvang van een nieuwe steekproef.

7 Fase III: controle jaarstukken (zie schema)

De omvang van de in deze fase uit te voeren werkzaamheden is afhankelijk van de uitkomsten van de aan het eind van fase II uitgevoerde schatting

van de kans op materiële fouten in de jaarrekening.

Detailcontroles, inventarisaties en cijferbeoordelingen zijn de belangrijkste controlewerkzaamheden in fase III.

Bij de detailcontroles wordt onderscheid gemaakt tussen zogenaamde kritische en overige posten. Onder kritische posten worden in dit verband verstaan die posten die vanwege hun belang voor het beeld van de jaarrekening integraal moeten worden gecontroleerd. De overige posten kunnen aan de hand van een al dan niet wiskundige steekproefmethode worden gecontroleerd. Met name hier zullen de resultaten van de inschatting van de kans op fouten in de jaarrekening – zoals uitgevoerd in fase II – mede de omvang van de werkzaamheden bepalen.

De controle op gebeurtenissen na balansdatum maakt ook deel uit van fase III. De cijferbeoordelingen omvatten onder meer het berekenen van bepaalde voor de desbetreffende onderneming relevante ratio's, die worden getoetst aan de uitkomsten van voorgaande perioden en aan de relevante prognoses. Waar mogelijk worden tevens bedrijfsvergelijkingen uitgevoerd. Deze ratio-analyses kunnen, indien gewenst, worden uitgevoerd met behulp van daartoe ontwikkelde audit-software.

De evaluatie van het totaal van de controlebevindingen mondt uit in het antwoord van de accountant op de vraag of de gecontroleerde jaarrekening wel of niet voldoet aan de eraan te stellen eisen.

8 COCON

Het Computer Ondersteunend Controleproces (COCON) adviseert de accountant welke werkzaamheden in een bepaalde situatie kunnen worden uitgevoerd en stelt de daarvoor benodigde werkprogramma's samen.

COCON – dat is opgebouwd uit zogenaamde 'expert-software' – haakt in het bijzonder in op fase I ('planning') van UNICON, en wordt aldaar niet alleen benut voor de aanmaak van werkprogramma's, doch ook voor het maken van flowcharts, het definiëren van potentiële fouten, het

evalueren van interne controlemaatregelen, de keuze van de controlemiddelen en het samenstellen van het controleplan.

Voor het samenstellen van een werkprogramma bevat de kennisbank die in COCON is opgeslagen per transactiecycclus een aantal vragen die de gebruiker moet beantwoorden. Op basis van die antwoorden stelt COCON variaties in de werkprogramma's voor, waardoor deze uiteindelijk geheel aan de specifieke situatie van de cliënt zijn aangepast. Derhalve levert het systeem maatwerk. De werkprogramma's bevatten een gedetailleerd controle-budget per onderdeel en een overall-budget voor de gehele controle.

Hoewel COCON een omvangrijk en complex controleproces betreft is het systeem zeer flexibel. Specifieke wensen van organisaties over de wijze waarop deze een controle willen zien uitgevoerd, kunnen eenvoudig in het systeem worden ingepast.

9 Tot slot

Met nadruk wordt erop gewezen dat UNICON weliswaar een (uniform) controleproces voorschrijft doch geen receptenboek is dat in alle omstandigheden zonder meer zou moeten worden toegepast.

Integendeel, UNICON noodt tot een voortdurende evaluatie van de uitkomsten van de verrichte controle-arbeid en tot een herbezinning op de nog te verrichten werkzaamheden.

Zowel voor UNICON als COCON geldt bovendien dat wat voor elk 'voortbrengsel van de menselijke geest' geldt: het is nooit helemaal af. Praktijkervaring en nieuwe kennis zorgen voortdurend voor aanvullingen. Centraal staat daarbij steeds de verhoging van de kwaliteit van de dienstverlening door accountants.