

„UIT HET BUITENLAND”

SPREIDING DER CONTROLE-WERKZAAMHEDEN

door D. P. Porrey

In „Accountancy” van juni 1958, het maandblad van het „Institute of Chartered Accountants in England and Wales”, komt een artikel voor getiteld „Spreading the work of the balance sheet audit” van de hand van Patrick Edge-Partington.

Het behandelt een onderwerp dat ook in ons land in de belangstelling staat.

Schrijver begint met er op te wijzen dat meer en meer aandrang wordt uitgeoefend op de leiding van publieke naamloze vennootschappen om de resultaten van het afgelopen jaar zo snel mogelijk na balansdatum te publiceren. Deze tendenz plaatst de accountant voor moeilijke problemen. Ofschoon het voltooiën van de controle binnen zes weken na de balansdatum op zich geen onoplosbare problemen schept is er een toenemende usance om de jaarrekening af te sluiten per 31 december of 31 maart.

Deze twee factoren, nl. snellere publikatie en het samenvallen van het einde van de boekjaren bij verschillende cliënten zouden er toe kunnen leiden dat de totale omvang van de arbeid van de controlerende accountant binnen de eerste zes maanden van het jaar niet in evenwicht zou zijn met die in de laatste zes maanden van het jaar. Dit zou weer tot gevolg hebben dat de assistenten in het tweede halfjaar geen volle dagtaak zouden hebben.

Schrijver acht het daarom noodzakelijk voor de accountant de controle-werkzaamheden gelijkmatig over het jaar te kunnen verdelen. De enige weg om dit te bereiken ziet schrijver in het in de loop van het boekjaar verrichten van „interim audits”, vooruitlopend op de controle-werkzaamheden per balansdatum.

Het toepassen van steekproeven t.a.v. de controle van de dagelijkse boekingen met externe bescheiden wordt reeds sedert lange tijd toegepast bij ondernemingen met een goed werkend systeem van interne controle.

Slechts sinds kort is dit systeem van steekproeven ook uitgebreid tot de meeste andere terreinen van de controle, met name t.a.v. de verificatie van activa en passiva per balansdatum. Het komt schrijver voor dat vele accountants thans instemmen met het standpunt dat „redelijke zorg wordt betracht” wanneer de detailcontrole van balansposten wordt opgenomen in het „interim programma” en de verificatie per balansdatum beperkt wordt tot steekproeven. Hoe beperkt deze steekproeven per balansdatum kunnen zijn hangt van vele factoren af, waaronder de aard der activa en passiva. Schrijver behandelt dan de z.i. voornaamste posten en begint met:

Petty Cash

Het is gebruikelijk dat de accountant de „kleine kas” telt wanneer hij na de balansdatum zijn controle uitoefent. Als hij geen fouten vindt dan vertrouwt hij er op dat het saldo zoals het in de boeken per balansdatum voorkomt ook overeenkomstig de werkelijkheid is.

Het is daarom redelijk dat eenzelfde standpunt kan worden ingenomen wanneer de accountant dit werk verricht vóór de balansdatum, vooropgesteld dat de houder van het kasboek niet tevoren op de hoogte is geweest van dit voornemen van de accountant en er geen kennis van draagt of de accountant alsnog op de balansdatum of daaromtrent opnieuw de kas zal opnemen.

Debiteuren

De accountant dient te eisen, dat de saldi in de loop van het boekjaar „be verified physically”. Hij dient een detailcontrole van de debiteurensaldi op een bepaalde datum of op bepaalde data gedurende het boekjaar toe te passen.

Wanneer deze controle een bevredigend resultaat heeft dan is hij gerechtigd te vertrouwen op de positie zoals die op de balansdatum uit de boeken blijkt, mits hij een relatief beperkt onderzoek instelt ter verificatie van de juistheid van bepaalde individuele saldi per die datum en een volledig onderzoek naar de creditnota's in de periode onmiddellijk na balansdatum. Hoe dichter de datum van zijn detailcontrole ligt bij de balansdatum des te bevredigender voor de accountant.

Voorraden en onderhanden werk

Wanneer de accountant slechts per balansdatum een „physical check” op de voorraden kan toepassen dan is er weinig wat hij vooruit kan doen.

Het wordt echter steeds meer usance, speciaal in grote ondernemingen, de voorraad-administratie gedurende het boekjaar met tussenpozen te verifiëren met de werkelijke voorraad. De accountant kan dan deze tussentijdse opnamen op de normale wijze controleren en vergelijken met de voorraadadministratie. Als hij een en ander akkoord bevindt dan kan hij in belangrijke mate steunen op de saldi van de voorraadadministratie per balansdatum en een betrekkelijk kleine steekproef per die datum zal dan voldoende zijn.

Een gelijk standpunt kan worden ingenomen ten opzichte van *onderhanden werk* waarbij de „physical checks” vergeleken dienen te worden met de kostprijs-administratie.

Crediteuren uit hoofde van goederen leveranties

Bij tussenpozen worden in de loop van het jaar de saldi in detail gecontroleerd met de door de leveranciers toegezonden „statements”. Als deze steekproeven bevredigend verlopen dan kan volstaan worden met een gering aantal steekproeven op de saldi per balansdatum.

Vaste activa

Veel van het werk vereist voor de controle van vaste activa kan vooraf in de loop van het boekjaar gebeuren.

Het is waarschijnlijk het eenvoudigst de normale controle-werkzaamheden uit te voeren per een datum ongeveer een maand voor de afsluitdatum. Slechts de tussenliggende transacties betreffende vaste activa vragen dan na de balansdatum nog de aandacht. Indien echter verklaringen van derden zijn vereist dan dienen die betrekking te hebben op de balansdatum, alhoewel de verklaringen zelf voordien kunnen worden gereed gemaakt. Als de activa gedeeltelijk geverifieerd kunnen worden door middel van verbandcontrole met inkomsten of uitgaven dan kan de controle voor het einde van het jaar plaats vinden door middel van deze verbandcontroles. Als voorbeelden worden genoemd beleggingen en eigendommen die verhuurd of verpacht zijn. Een detailcontrole van de voorraad-administratie van deze eigendommen en het vaststellen van de aansluiting tussen deze administratie en de hoofdadministratie kan in de meeste gevallen voor het einde van het boekjaar plaats vinden.

Leningen en aandelenkapitaal

Indien de controle voor het einde van het boekjaar plaats heeft, dan kan het notulenboek worden gebruikt om de wijzigingen na de datum van controle alsnog te verifiëren.

Schrijver concludeert dan dat het vorenstaande niet in alle gevallen op dezelfde wijze kan worden toegepast.

De mate waarin deze controle-techniek gehanteerd kan worden is ten zeerste afhankelijk van de perfectie van de interne controle, de aard van het werk van de staf van de interne accountant en het algemene niveau van de administratie van de client.

Het hierboven besproken onderwerp is ook voor de Nederlandse accountants actueel. Er is tot dusverre betrekkelijk weinig over gepubliceerd. Collega Groeneweld heeft een zeer waardevolle bijdrage geleverd in zijn referaat voor de Accountantsdag 1953, terwijl ook door collega I. M. Hage het probleem is behandeld in een artikel van dit blad van september 1958.

Met het vorenstaande artikel uit het Engelse tijdschrift is niet bedoeld de Nederlandse collega's de Engelse werktechniek ten voorbeeld te stellen. Onze Nederlandse publikaties steken daar kwalitatief ver boven uit. Toch is het m.i. nuttig te signaleren dat ook onze Engelse collega's aan dit probleem aandacht besteden.

Er kan n.m.m. geen twijfel bestaan dat de rem die de certificerende accountant zou kunnen vormen voor een snellere publikatie van de jaarverslagen zo gering mogelijk dient te zijn.

Wil deze snellere publikatie doorgevoerd kunnen worden dan wordt de accountant dus geconfronteerd met het probleem, hoe te ontkomen aan opeenhoping van werk, zonder dat de kwaliteit van de zekerheid die het maatschappelijk verkeer vraagt van de certificerende accountant, wezenlijk wordt aangetast. Spreiding van die controle-werkzaamheden welke tot voor kort hoofdzakelijk werden verricht op of kort na de balansdatum zal dan ook meer dan in het verleden, noodzakelijk worden. Een verantwoorde ontwikkeling in deze richting is slechts mogelijk wanneer aan het gehele administratieve apparaat de eis wordt gesteld dat het in werkelijkheid is „a tool of management”. De dynamisering van de administratie, waarop door meerdere schrijvers reeds de aandacht is gevestigd, dient zodanig te zijn doorgevoerd dat de leiding van de onderneming, door middel van deze administratie, zich op korte termijn een duidelijk en afgerond beeld kan vormen van de gang van zaken in de onderneming, gedurende de gehele verslagperiode. De jaarlijkse balans mag voor haar geen enkele verrassing bevatten.

In wezen geldt ditzelfde voor de certificerende accountant. De door hem te certificeren jaarrekening dient slechts de afsluiting te vormen van een periode gedurende welke hij het bedrijfsgebeuren als geheel in zijn controle-greep heeft gehad.

Het kiezen van een controle-techniek zodanig dat de accountant deze greep op het bedrijfsgebeuren voortdurend blijft houden is noodzakelijk wil de jaarrekening ook voor hem geen element van verrassing kunnen inhouden. Slechts dan zal het mogelijk zijn met de controle-werkzaamheden gereed te zijn op een zodanig tijdstip dat de publikatie van de jaarrekening niet door de werkzaamheden van de accountant wordt vertraagd.

Het is nodig zich bij voortduring te bezinnen op de problemen welke hieruit ten aanzien van de toe te passen controletechniek voortvloeien.