

Waarneming ter plaatse (2): Een zwakke controlemaatregel?!

Dr Niels van Nieuw Amerongen RA

Leestijd van ongeveer 10 minuten reacties

Hoe groot is het potentieel van waarneming ter plaatse als controleactiviteit? Over toepassingsmogelijkheden, beperkingen en lichtpuntjes.

In mijn vorige [bijdrage](#) heb ik waarneming ter plaatse (WtP) benaderd vanuit het perspectief van risico-inschatting. Daaruit bleek de enorme potentie van deze activiteit van de accountant in het licht van de gehele controleopdracht. Voorzichtig merkte ik toen ook al op dat er ook een *downside* is: als je niet scherp waarneemt, loop je in potentie risico's mis of schat je de impact ervan verkeerd in. Risico-inschatting kan zelfstandig niet leiden tot voldoende en geschikte controle-informatie. In deze bijdrage het potentieel van waarneming als controleactiviteit.



WtP, controlemaatregel van specifieke aard

De accountant voert niet alleen risico-inschattingswerkzaamheden uit (COS 315), maar zet ook controlemaatregelen op, die de onderkende risico's moeten adresseren. Dat brengt ons bij COS 330. Specifiek is in COS 330.A5 te vinden dat waarneming 'een soort' controlemaatregel is. Niet in de zin van 'enig in haar soort', maar meer bedoeld als onderscheidend kenmerk voor de aard van een controlemaatregel. Waarneming past in dit rijtje van naar aard onderscheiden controlemaatregelen:

- Inspectie
- Waarneming
- Verzoeken om inlichtingen
- Verzoeken tot externe bevestiging
- Rekenkundige controle
- Het opnieuw uitvoeren
- Cijferanalyse.

De accountant ontwerpt een passend geheel van controlewerkzaamheden (wat betreft aard, omvang, en timing), zodat de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen afdoende worden geadresseerd (COS 330.6). Bij het inzetten van het instrument WtP moet de accountant dus goed bedenken welke bewering(en) het afdekt (bijvoorbeeld bestaan en waardering voorraad). En ook wanneer het wordt ingezet (tussentijds bij partieel roulerende inventarisatie, of op of rond balansdatum) en in welke omvang (aantal tellocaties, per tellocatie welke aantallen geteld worden). Behoorlijk wat *food for thought* in de ontwerpfase dus.

'Bij inzetten van waarneming ter plaatse moet de accountant bedenken welke beweringen het afdekt, wanneer het wordt ingezet en in welke omvang.'

In de praktijk zie ik maar weinig controledossiers die voor het instrument WtP uitgebreide overwegingen bevatten: waarom is dit instrument zinvol, wat willen we ermee bereiken, welke controledoelstelling raakt het? Maar ook: wat zijn de beperkingen, bijvoorbeeld specifieke overwegingen als een winkel op balansdatum gewoon open is, de handel doorgaat, of als niet op balansdatum geteld kan worden maar op een iets later moment.

Toepassingsmogelijkheden

In mijn vorige bijdrage refereerde ik al aan de uitwerkingsrichting om WtP te richten op zowel *standen* (zoals hierboven in het voorbeeld van inventarisatie) als *stromen*. Hier ga ik verder in op de toepassing in het geval van stromen. Daarbij zijn drie mogelijkheden te onderscheiden: opzet en bestaan, effectieve werking in een voorgaande periode en effectieve werking in de huidige periode.

Opzet en bestaan

Op basis van COS 315.A18 kun je afleiden dat het doornemen van handboeken en beoordelen van procedures via waarneming kan worden uitgevoerd. Met het waarnemen van hoe een proces verloopt, welke functionarissen er bij betrokken zijn (functiescheiding), welk deel routinematig is, welk deel niet-routinematig et cetera, verkrijgt de accountant een helder zicht op de toereikendheid van de opgezette procedures en stelt hij vast dat de procedures ook daadwerkelijk bestaan. Hoewel de controlestandaarden niet voorschrijven dat de accountant per materiële transactiestroom een lijncontrole documenteert, is het naar mijn mening wel een zeer zinvolle manier om de verkregen inzichten uit hoofde van waarneming te documenteren.

'Fysieke waarneming kan niet los worden gezien van waarneming in het geautomatiseerde informatiesysteem.'

Het geeft je ook een eerste zicht op het zogenaamde 'lijstwerk' dat de kernapplicaties produceren en de betrouwbaarheid van de totstandkoming daarvan. Fysieke waarneming kan daarmee ook niet los worden gezien van waarneming in het geautomatiseerde informatiesysteem.

Effectieve werking interne beheersing voorgaande periode

Onder bepaalde voorwaarden kan de accountant gebruik maken van controle-informatie (over de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen) die in voorgaande perioden is verkregen. Op basis van COS 330.14 moet de accountant vaststellen dat zich geen significante wijzigingen hebben voorgedaan in de interne beheersingsmaatregelen. Om dat vast te stellen is de accountant verplicht om inlichtingen in te winnen. En deze inlichtingen moeten worden aangevuld met waarneming of inspectie.

Waarneming kan dus worden toegepast in combinatie met inlichtingen, als de accountant een rotatie-aanpak overweegt. Merk op dat de constructie waarbinnen waarneming hier passend is, impliceert dat in eerdere jaren meer werkzaamheden zijn uitgevoerd dan inlichtingen of inspectie. Immers, als niet meer werkzaamheden zijn uitgevoerd dan inlichtingen en waarneming kan de accountant in die jaren niet *COS-proof* hebben gesteund op de effectieve werking van de interne beheersing. Daarover hieronder meer.

Effectieve werking interne beheersing huidige periode

Uit COS 330.10a volgt dat de accountant bij het testen van de effectieve werking van de interne beheersing niet kan volstaan met het inwinnen van inlichtingen. Eén van de hieraan gerelateerde A-paragrafen (COS 330.A26) licht toe dat *Inspectie* en *Opnieuw uitvoeren* de meest voor de hand liggende additionele controlewerkzaamheden zijn in

combinatie met *Inlichtingen*. Het levert meer betrouwbaarheid op dan wanneer Inlichtingen uitsluitend zouden worden aangevuld met *Waarneming*.

Als argument wordt aangevoerd dat waarneming slechts beperkt is tot een bepaald moment, terwijl bij het toetsen van de effectieve werking een uitspraak wordt gedaan over de gehele controleperiode. Logisch dus. Tegelijk roept dit een vraag op over het beoordelen van functiescheidingen. Wil de accountant kunnen steunen op aanwezige (fysieke) functiescheidingen, dan zal hij tenminste het doorlopende functioneren* moeten beoordelen. Het inwinnen van inlichtingen in combinatie met één of enkele momenten van waarneming lijkt me doorgaans onvoldoende om het doorlopende functioneren vast te kunnen stellen.

Het instrument waarneming kent daarom beperkingen. Alsof deze toelichtende paragraaf nog niet voldoende is, wijdt COS 500.A17 daarover nog verder uit.

Begrenzings van waarneming

Een kernbepaling in de controlestandaarden vormt COS 500.6: de werkzaamheden van de accountant moeten resulteren in voldoende en geschikte controle-informatie. Dat is gemakkelijker gezegd dan gedaan. Eén van de (vele) gerelateerde A-paragrafen is COS 500.A17. Deze A-paragraaf somt twee beperkingen van waarneming op:

1. De controle-informatie reikt niet verder dan het moment / het tijdstip waarop de waarneming plaatsvindt; en
2. De uitvoerders van een proces kunnen zich anders gaan gedragen als ze weten dat hun gedrag wordt waargenomen door de accountant.

Beperking 1: Het is een momentopname

Je hebt vast wel eens in een touringcar gezeten met een jolige reisleader, die op een spannende, enigszins opgewonden en enthousiaste toon door de microfoon mededeelt: "Beste mensen: dit is iets dat je beslist niet mag missen!" Waarna hij langzaam vervolgt: "Als je hier naar l-i-n-k-s kijkt, ..., dan zie je r-e-c-h-t-s.: niets!" Dit is natuurlijk een flauw voorbeeld, dat in de praktijk nauwelijks betekenis heeft, hooguit dat het enige impact heeft op de sfeer in de bus.

Een iets relevanter voorbeeld is het volgende. Op zaterdagen doe ik wekelijks een dappere poging om te kwalificeren als beste 'vlagger van de week' bij het voetbal. Als vlagger moet je onder andere alert zijn op de buitenspelval. Je moet als vlagger dan 'scheel' gaan kijken, want je moet op hetzelfde moment kijken naar de speler die de bal speelt en naar de positie waarop de speler staat die aangespeeld wordt. Op zich gaat het hier natuurlijk nergens over - er hangt niet zo veel van af, hoewel bij derby's de gemoederen hoog kunnen oplopen - maar het illustreert wel een belangrijk principe: je waarneming is begrensd. Gelukkig wordt de vlagger geholpen door een scheidsrechter (die vindt waarschijnlijk dat het andersom geldt: hij wordt geholpen door de vlagger),

wat betekent dat je op zoek moet gaan naar hulpmiddelen om de begrensde waarneming te ondervangen.

Het tweede voorbeeld wordt ook genoemd in het boek: *Zo werkt aandacht* van Stefan van der Stigchel, dat ik van harte aanbeveel. Op basis van veel wetenschappelijk onderzoek kun je afleiden dat de kwaliteit van de waarneming niet alleen afhankelijk is van het moment of tijdstip waarop de waarneming plaatsvindt. De kwaliteit van de waarneming hangt ook af van de vaardigheden die de waarnemer heeft om zijn of haar aandacht te focussen.

'De kwaliteit van de waarneming hangt ook af van de vaardigheden die de waarnemer heeft om aandacht te focussen.'

Hoe ga je bijvoorbeeld om met afleidingen? Een telefoontje dat tussendoor komt, een grap die wordt gemaakt, een plotselinge gebeurtenis op de locatie waar je waarneemt, etc. Dit onderstreept het punt dat ik maakte in de vorige bijdrage over waarneming: dat de accountant het instrument waarneming heel bewust moet inzetten en alle aandacht moet richten op die belangrijke taak. Maar zelfs als de accountant dat doet, dan nog is het een momentopname. Het vaststellen van de effectieve werking van de interne beheersing kun je dus niet realiseren met waarneming alleen.

Beperking 2: Aangepast gedrag

"Psssst... De accountant komt er aan." Flauw, maar zo ontzettend herkenbaar dat deze beperking vanuit de COS direct ook herkenbaar is. Alleen: realiseer je je dit in voldoende mate? Je kunt nog zo nauwgezet waarnemen, maar als een fraudeur in de gaten heeft dat zijn gedrag wordt geobserveerd, zal hij waarschijnlijk presidentieel-waardig *fake gedrag* vertonen.

Samenvattend: met waarneming kun je heel veel (vooral in termen van risico-inschatting) en kun je relatief heel weinig (in termen van controle-informatie). Maar zijn er op dit laatste punt dan helemaal geen positievere berichten te melden?

Enkele lichtpunten

Vanuit COS 500 zijn twee lichtpunten te onderkennen. We zagen al dat de accountant inspectie en re-performance (opnieuw uitvoeren) werkzaamheden moet uitvoeren voor het testen van de effectieve werking van de interne beheersing. Maar COS 330.A27 onderkent de situatie waarin er *geen sprake is van documentatie* en er dus niets te inspecteren valt. De accountant zou dit kunnen ondervangen met waarneming. Voorbeelden waarin dit echt mogelijk is, zijn mij (nog) niet bekend. Ik houd me daarvoor dus aanbevelen.

COS 330.A27 vermeldt overigens verder dat de accountant bij het ontbreken van documentatie ook met *audit software* uit de voeten zou moeten kunnen. Dat is wel een interessante gedachte, die het verdient om verder onderzocht te worden. Ik stel me

daarbij een voorbeeld voor van *process-mining*, dat in de praktijk functioneert als een "alomtoezien oog", zonder dus de beperkingen van het menselijk gezichtsveld. De software scant dan automatisch het gehele proces gedurende het gehele jaar, om vast te stellen in hoeverre sprake is geweest van procesafwijkingen. Techniek als vervanger van de beperkte menselijke mogelijkheden, een interessante gedachte. De geïnteresseerde lezer wordt verwezen naar een [MAB-special](#) van oktober 2015 over *data-analytics*. Een tweede lichtpunt is COS 500.A31. De accountant moet de betrouwbaarheid van de verkregen controle-informatie evalueren. In algemene zin kun je concluderen dat controle-informatie die is verkregen met behulp van (directe) waarneming, betrouwbaarder is dan controle-informatie die is verkregen met behulp van inlichtingen (indirecte informatie).

De rollen lijken in COS 500 dus omgedraaid. Waar in COS 315 en 330 het inwinnen van inlichtingen voorop staat en waarneming slechts ondersteunend is, gaat waarneming boven inlichtingen in COS 500. Geef je oren en ogen dus goed de kost, in het bijzonder in het tri-anguleren van controle-informatie!

Spelenderwijs leren

In deze bijdrage werd de begrensde kant van waarneming verkend. Dit levert een wat somber beeld op. Tegelijk is er het nodige aan waarnemingsvaardigheden dat verbetering behoeft. In dat kader wijs ik graag naar het spel [Airport Scanner](#). Spelenderwijs kun je leren om anomalieën in de bagage van passagiers op het spoor te komen. Als je dit goed kunt in een beheerste en overzichtelijke omgeving, bekwaam je dan verder in waarneming in een complexere omgeving.

Noot

* Bewust wordt hier gekozen voor de term 'doorlopend functioneren' en niet 'effectieve werking'. Er bestaat in de praktijk een meningsverschil over de vraag of functiescheiding AO of IB is. De geïnteresseerde lezer wordt verwezen naar het [artikel](#) dat collega Alex Boxum en ondergetekende hierover schreven.