

DE BETEKENIS VAN MEDEDELINGEN VAN DE GECONTROLEERDE VOOR DE ACCOUNTANT

door H. J. Reyn

In het Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde van februari 1956 heeft collega F. Graafstal een beschouwing gewijd aan „het gebruik van de schriftelijke mededeling van de gecontroleerde als controle-middel, speciaal in de Verenigde Staten van Amerika". In overeenstemming met de titel van zijn beschouwing heeft collega Graafstal zich bezig gehouden met de in de V.S. gebruikelijke „letter of representation".

Na het artikel van collega Graafstal verscheen het rapport van de Commissie van Advies inzake Beroepsaangelegenheden van het Nederlands Instituut van Accountants over het vraagstuk van het al dan niet verwerken van obligo's in de verslaglegging, waaruit hieronder het gestelde onder „De consequenties voor de accountant" wordt geciteerd:

„Het behoort tot de taak van de accountant aandrang uit te oefenen tot het vermelden van obligo's, voorzover deze althans van voldoende betekenis zijn in het geheel van de vermogenspositie en het resultaat van de onderneming. Hij dient duidelijk te maken dat deze vermelding een zaak is van *goed* koopmansgebruik. De obligo's kunnen van zodanige betekenis zijn, dat het achterwege laten van een vermelding het beeld dat de jaarrekening geeft, ernstig misvormt. In zodanig geval behoort de accountant zich uiteraard van een goedkeurende verklaring te onthouden". ¹⁾

Voorts verscheen de mededeling dat door het Hauptfachausschuss van het Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland nieuwe modellen zijn vastgesteld voor de z.g.n. Vollständigkeitserklärung.²⁾

Naar aanleiding van de drie genoemde publicaties komt het mij gewent voor, opnieuw de vraag aan de orde te stellen welke betekenis mededelingen van de gecontroleerde, zoals de „letter of representation" en de „Vollständigkeitserklärung" zijn, hebben voor de arbeid van de controlerend accountant.

Het is nuttig vooraf na te gaan wat nu onder de „letter of representation" en onder de „Vollständigkeitserklärung" is te verstaan.

Letter of representation

In de Statements of Auditing Procedures - deze voor de beroepsuitoefening zo belangrijke en normatieve publicaties van het Committee on Auditing Procedures van het American Institute of Accountants - wordt mededeling gedaan van „clients' written representations regarding inventories, liabilities and other matters". Onderscheid wordt gemaakt tussen „written representations covering inventories" en „written representations covering liabilities". Deze onderscheiding is van betekenis. In feite worden van de cliënt twee verklaringen gevraagd. Montgomery noemt in zijn boek „Auditing" beide ook afzonderlijk: het „inventory certificate" en het „liability certificate".

De omstandigheden dat deze beide verklaringen als regel in één document aan de cliënt worden gevraagd, doet niet af aan het feit dat „de" letter of representation bestaat uit twee afzonderlijke documenten.

Wat houden de twee genoemde documenten in?

¹⁾ De Accountant, april 1956, pag. 17

²⁾ Die Wirtschaftsprüfung, 1 februari 1958

Het „*inventory certificate*” bevat een verklaring van de cliënt tegenover de accountant omtrent de voorraden: aanwezigheid, waardering, onbezwaarde eigendom enz. Het volgende tekstvoorbeeld is ontleend aan Montgomery ³⁾:

„In connection with your examination of the balance sheet of..... as at..... I hereby certify that the inventory at that date, of which the following is a summary, was taken under my direction, and that to the best of my knowledge and belief:

1. the quantities are correct and were determined by actual count, weight or measurement as at;
2. the entire inventory is the unencumbered property of the company, has not been pledged as collateral, and includes no items billed by the company up to and including the balance sheet date nor any items held on consignment;
3. each item or specified group of items of the inventory is priced at cost or market whichever is lower, and not in excess of net realizable value;
4. the basis of pricing and method of computation is the same as was used at the end of the previous fiscal period. The general basis on which cost is determined is as follows:;
5. no obsolete, slow-moving, damaged or unusable materials or merchandise are included in the inventory at prices in excess of net realizable value;
6. the amount stated above is a fair and proper valuation of the inventory for inclusion in the balance sheet

Ook het volgende tekstvoorbeeld van het „*liability certificate*” is ontleend aan Montgomery ⁴⁾:

„In connection with your examination of the balance sheet of as of, I hereby certify, that as of that date, to the best of my knowledge and belief:

1. All liabilities have been taken up on the books of account, including the liability for all purchases to which title has passed prior to the stated date;
2. No asset of the company was pledged or is now pledged as security for any liability except as follows:
3. Unused balances of letters of credit outstanding, against which no drafts had been drawn, were as follows:
4. There were no contingent liabilities except as follows:
5. There were no purchase commitments in excess of normal requirements or at prices in excess of the prevailing market prices, nor agreements to repurchase items previously sold, except as follows:...
6. There were:
 - (a) No commitments for purchase or sale of securities or to repurchase the company's stock or any other securities; nor any options given by the company, including options on company's capital stock; nor any bonus or profit-sharing arrangements, except as follows:
 - (b) No other commitments, contracts, or leases, which, in my judgment, might adversely affect the company, except as follows:

³⁾ Montgomery „Auditing” 8th Ed.

⁴⁾ Montgomery „Auditing” 8th Ed.

7. There were no defaults in principal, interest, sinking fund or redemption provisions with respect to any issue of securities or credit agreements, or any breach of covenant of a related indenture or agreement, except as follows:

8. Contractual obligations for plant construction and purchase of real property, equipment, and patent or other rights amounted to approximately \$

9. Except as are reflected in the balance sheet, there were no agreements under which any of the liabilities of the company had been subordinated to any other of its liabilities nor were any receivables owned by the company subordinate to any other liabilities of the debtor companies;

10. Federal income tax returns have been examined and reported upon by the Internal Revenue Service through (date); returns of years since (date) are still open; the provision for unpaid federal income taxes reflected in the balance sheet is adequate to cover any additional assessments resulting from examinations already made or from those to be made by the Service;

11. There has been no material changes since (balance sheet date) in respect of any of the above Items 4 to 10, inclusive, except as follows....."

Vollständigkeitserklärung

Het Institut der Wirtschaftsprüfer introduceerde deze in 1935. Na regelmatige herzieningen verschenen in 1958 nieuwe modellen, t.w.;

model A: für Aktiengesellschaften - ausschliesslich Versicherungsunternehmen - und sinngemäss für Gesellschaften mit beschränkter Haftung;

model B: für Kreditinstitute in der Rechtsform des Einzelkaufmanns oder der Personengesellschaft;

model C: für private und öffentliche Versicherungsunternehmen;

model D: für gemeindliche Eigenbetriebe.

Het hiervoren genoemde model A luidt als volgt:

„Wir erklären folgendes:

A. Aufklärungen und Nachweise

1. Ausser den unterzeichneten Vorstandsmitgliedern hat der Vorstand in Erfüllung seiner ihm nach Par. 138 Akt G. obliegenden Pflichten folgende Auskunftspersonen benannt:

2. Für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Auskünfte und Nachweise, die Sie von diesen Personen erhalten haben, übernehmen wir die Gewähr.

B. Buchführung und Schriften

In den Ihnen vorgelegten Geschäftsbüchern sind nach unserer Ueberzeugung alle Geschäftsvorfälle erfasst, die für das oben genannte Geschäftsjahr buchungspflichtig geworden sind.

Die dieses Geschäftsjahr betreffenden Bücher, Kontenblätter, Karteikarten und sonstigen Schriften der Gesellschaft standen vollzählig zu Ihrer Verfügung.

C. Jahresabschluss

1. In der von Ihnen geprüften Jahresbilanz sind nach unserer Ueberzeugung alle bilanzierungspflichtige Vermögenswerte, Verpflichtungen und Wagnisse (z.B. das Geschäftsjahr betreffende Verluste aus schwebenden Geschäften) enthalten.

2. Forderungen aus Krediten die nach Par. 80 Akt G. nur mit ausdrücklicher Zustimmung des Aufsichtsrats gewährt werden dürfen, und Forderungen an Aufsichtsratsmitglie­der soweit sie nicht aus Geschäften entstanden sind, die der Betrieb der Gesellschaft gewöhnlich mit sich bringt, bestan­den am Abschlusstag nicht/nur in dem in der Jahresbilanz angegebenen Umfange.

3. Forderungen oder Verbindlichkeiten tegenüber Konzernun­ternehmen bestanden am Abschlusstichtag nicht/nur in dem in der Jahresbilanz angegebenen Umfange. Eine Liste der Konzer­nunternehmen haben wir Ihnen ausgehândigt.

4. Verträge, die wegen Ihres Gegenstandes, ihrer Dauer oder aus anderen Gründen für die Beurteilung der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft von besonderer Bedeutung sind oder wer­den können (z.B. Verträge mit Lieferern, Abnehmern und Kon­cernunternehmen, sowie Arbeitsgemeinschafts-, Pensions-, Op­tions-, Ausbietungs- und Treuhandverträge und Verträge über Verplichtungen die aus dem Gewinn zu erfüllen sind) bestanden am Abschlusstichtag nicht/sind unter Abschnitt E/ in der An­lage/ aufgeführt.

5. Rechtsstreitigkeiten und sonstige Auseinandersetzungen, die für die Beurteilung der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft von Bedeutung sind, lagen am Abschlusstichtag und liegen auch zur Zeit niet vor/sind onder Abschnitt E/in der Anlage aufgeführt.

6. Eine Haftung für fremde Verbindlichkeiten (z.B. aus der Begebung und Weitergabe von Wech­seln und Schecks, aus Bürg­schaften und bürgschaftsähnlichen Rechtsverhältnissen sowie aus der Bestellung von Sicherheiten an Sachen oder Rechten für fremde Verbindlichkeiten) bestand am Abschlusstichtag nicht/ nur in dem in der Jahresbilanz oder im Geschäftsbericht angege­benen Umfange.

7. Sonstige Haftungsverhältnisse (z.B. aus der Bestellung von Sicherheiten an Sachen oder Rechten für eigene Verbindlichkeiten sowie aus ausserordentlichen Garantie­verträgen und aus der Vereinbarung von Vertragsstrafen) bestanden am Abschlusstag niet/nur in dem in der Jahresbilanz oder im Geschäftsbericht angege­benen Umfange.

D. *Geschäftsbericht*

E. *Zusätze und Bemerkungen*

Nu vaststaat over welke bescheiden wij spreken, kunnen wij terugkeren tot onze vraagstelling: de betekenis van zodanige mededelingen voor de controlerend accountant.

Wat verstaat men in deze vraagstelling onder „de gecontroleerde“?

De gecontroleerde is diegene, wiens verslag object van de controle vormt. In het kader van de doorlopende controle ener onderneming is dit verslag „de jaarrekening” en is „de gecontroleerde” de leiding van de onderneming, de Directie. Deze geeft immers in de vorm van de jaarrekening (omvattende de balans, de winst- en verliesrekening en de toelichting daarbij) verslag omtrent het door haar gevoerde beheer, de uitkomsten waartoe dit beheer heeft geleid en de positie waarin dit beheer de onderneming gebracht heeft.

Het verslag moet aan een aantal belangrijke eisen voldoen. Twee belang­rijke hiervan zijn:

a) de Directie zelf draagt voor het verslag de eerste en volledige verant­woordelijkheid. Het dient dan ook door of onder haar verantwoordelijk­heid te zijn opgesteld;

- b) het verslag moet volledig zijn, d.w.z. moet al die gegevens bevatten die noodzakelijk zijn voor het geven van een „getrouw beeld” van het gevoerd beheer en waartoe dit heeft gevoerd. Een omschrijving van dit begrip „getrouw beeld” ontleen ik aan „Het Jaarverslag”:

„Van een getrouw beeld is sprake indien de jaarrekening de volgende gegevens bevat:

- a. een zodanige specificatie van het resultaat, dat inzicht wordt verkregen in de samenstelling hiervan en in de rentabiliteit van het in de onderneming belegde vermogen;
- b. een zodanige specificatie van de activa en passiva, dat inzicht wordt verkregen in de solvabiliteit en de liquiditeit;
- c. de grondslagen volgens welke het resultaat is berekend en de activa en passiva zijn gewaardeerd, teneinde een beoordeling van de gepubliceerde cijfers mogelijk te maken;
- d. vermelding van eventuele wijzigingen ten opzichte van het vorige jaar in deze grondslagen en in de samenstelling van de cijfers, zo mogelijk onder aanduiding van de invloed hiervan op de cijfers, teneinde de vergelijkbaarheid met vorige perioden mogelijk te maken”⁵⁾.

Uit de schema's I en II bij genoemde publicatie „Het jaarverslag” blijkt dat de rapporteurs de vermelding van voorwaardelijke rechten en verplichtingen achten te behoren op een balans die „een inzicht moet geven in de solvabiliteit en de liquiditeit van de onderneming”. Het C.A.B.-rapport spreekt als conclusie uit, dat de balans alle obligo's moet vermelden „die het beeld van de jaarrekening in aanmerkelijke mate beïnvloeden”.

Degenen tot wie het verslag is gericht, hebben behoefte aan controle op deze verslaglegging. Deze controle is de primaire functie van het accountantsberoep. Zij bedoelt „to examine on their behalf the accounts presented to them by directors and to report whether those accounts present a true picture of the position and results of the company”⁷⁾. De controle van de accountant is erop gericht tot een oordeel hieromtrent te geraken. Hij tracht dit oordeel te verkrijgen door waarneming van hetgeen gebeurt en door na te gaan of het waargenomen gebeuren op juiste wijze in het verslag wordt weergegeven.

Deze waarneming bestaat uit een zelfstandige actie van de accountant ter toetsing van het werkelijke gebeuren met de daarvan in de administratie gegeven afspiegeling, hetzij langs directe weg (b.v. voorraadopnamen) dan wel langs indirecte weg (b.v. met bescheiden).

Hoe staat het nu ten aanzien van de mededelingen, welke in het „inventory certificate” worden verstrekt? Deze vallen vrijwel geheel binnen het gebied waarbinnen de eigen waarneming door de accountant mogelijk is. Met collega Graafstal meen ik dan ook, dat in het kader van de Nederlandse controle-techniek aan zodanig „certificate” geen behoefte bestaat omdat de accountant is gehouden tot de bedoelde eigen waarneming.

Staat het anders met het „liability certificate” en de Vollständigkeits-erklärung?

Voorop staat dat een eigen waarneming door de accountant ter toetsing van de volledigheid van zijn informatie, met name omtrent beheersdaden waaruit voorwaardelijke rechten en/of verplichtingen (kunnen) voortvloeien, *niet* mogelijk is. De waarnemingstechniek is daartoe niet toereikend.

De accountant zal hieromtrent uiteraard vragen tot de leiding der gecon-

⁵⁾ Het Jaarverslag, pag. 8

⁶⁾ De Accountant, april 1956, pag. 9

⁷⁾ Verslag 7e Internationaal Accountantscongres, pag. 82

troleerde onderneming richten. Hoe echter indien hij onvolledig wordt ingelicht? Ik meen dat dit geen problemen schept. De accountant draagt nu eenmaal geen verantwoordelijkheid voor „omissiën welke het onderzoek der administratie niet aan het licht kan brengen”. En uit dezen hoofde meen ik dan ook - in tegenstelling tot collega Graafstal - dat het „liability certificate” niet als „nuttige toevoeging aan het arsenaal van onze controle-middelen” kan worden beschouwd ⁸⁾. Waarde voor de controle hebben deze mededelingen van de leiding in het geheel niet. Indien de leiding bewust bepaalde handelingen buiten de informatie van de accountant wenst te houden, zal zij deze evenmin in haar „liability certificate” vermelden.

Onze Amerikaanse collega's beschouwen deze mededelingen evenmin als controlemiddel. „There is no evidence that the representations are regarded as relieving the independant auditor of any of his audit functions or responsibilities” ⁹⁾. „Such inquiries and the responses obtained are not to be considered as a substitute for, but rather as a complement of a proper examination” ¹⁰⁾.

In feite doet de Amerikaanse accountant met de „certificates” niet anders dan zich een bewijsstuk verschaffen dat hij de leiding van een onderneming gewezen heeft op de verplichting, welke in Amerika als goed koopmansgebruik wordt beschouwd en is geformuleerd in de Regulations van de SEC, de bedoelde voorwaardelijke posten in haar verslag te vermelden. In dit verband is van betekenis het volgende citaat uit het C.P.A. Handbook ¹¹⁾.

„In any case brought against an accountant on the ground that negligence or fraud was involved in his work, it is altogether likely that the working papers relating to the audit will be offered in evidence in whole or in part”. „To be more specific, the working papers may be relevant on one more of the following issues which may arise in the case:

1.....

2.....

3.....

4. The scope of his inquiries addressed to the client and the extent to which the accountant relied upon the client's representations may be recorded in the working papers”.

Ook de Duitse accountant bedoelt door zijn vragen in eerste instantie de cliënt te wijzen op *diens* verantwoordelijkheid. „Verbindlichkeiten aus Bürgschaften, Wechsel- und Scheckbürgschaften sowie aus Gewährleistungen auch wenn ihnen gleichwertige Rückgriffsforderungen gegenüber stehen, in voller Höhe in der Jahresbilanz zu vermerken” ¹²⁾. In de toelichting bij de Vollständigkeitserklärung wordt gesteld:

„Durch die Vollständigkeitserklärung sollen Auskünfte über Vorgänge verlangt werden, die in den Büchern gewöhnlich nicht festgehalten sind, die sich also aus den sonstigen Schriften und Unterlagen der Gesellschaft ergeben die der Abschlussprüfer im Allgemeinen in Rahmen der Jahresabschlussprüfung von sich aus nicht durcharbeiten kann. Die Vollständigkeitserklärung soll damit eine Lücke schliessen die erfahrungsgemäss auch bei fachgerechter Prüfung und materiell kritische Untersuchung des Jahresabschlusses

8) MAB, februari 1956, pag. 73

9) Codification of auditing procedures, pag. 49

10) Generally accepted auditing standards, pag. 38

11) C.P.A. Handbook Chapter 6, pag. 44/45

12) AG-Gesetz, § 131

offen bleibt". „Sie dient weiterhin zur Entlastung des Abschlussprüfers und Abgrenzung seiner Verantwortung und wird so zu einem urkundlichen Beweismittel über die sorgfältige Erfüllung der ihm obliegenden Prüfungspflicht" ¹³⁾).

Resteert de vraag of het voorkeur verdient de informatie als bedoeld schriftelijk te vragen of dat met mondelinge navraag kan worden volstaan.

Collega Graafstal meent dat het rationeel is een schriftelijke mededeling te verlangen: „een schriftelijke uitspraak is nu eenmaal een ernstiger zaak dan een mondelinge mededeling".

Dit moge zo zijn, het argument acht ik niet doorslaggevend. Voor een cliënt, die in een goede verstandhouding staat met zijn accountant (d.i. in een sfeer van wederzijds vertrouwen) betekent een mondelinge mededeling niet minder dan een schriftelijke verklaring. Anderzijds zal een gecontroleerde, die „iets te verbergen heeft" er geen bezwaar tegen hebben zijn manipulaties buiten een schriftelijke mededeling te houden.

Het vragen door de Nederlandse accountant aan zijn cliënt of de voorwaardelijke rechten en verplichtingen op juiste wijze in de jaarstukken zijn verwerkt, draagt het karakter van „service"-verlening. De accountant richt de aandacht van de cliënt op de van hem ook in dit opzicht verwachte zorgvuldigheid en herinnert de cliënt hieraan. Deze „service"-verlening behoort tot een deugdelijke taakvervulling door de accountant. De verrichting ervan behoort dan ook uit de werkbescheiden te blijken. De meest doelmatige vorm hiervoor is een vragenlijst, een „checklist", welke de accountant met zijn cliënt doorneemt en waarop hij de antwoorden van de cliënt noteert.

En voor de verantwoording van de accountant voor de inhoud van zijn oordeel?

Ook hiervoor meen ik dat de Nederlandse accountant de schriftelijke verklaring niet hoeft. Indien de onderhavige zaken uit de boeken der onderneming blijken, is een afzonderlijke schriftelijke verklaring overbodig. Indien dit niet het geval is, en hij bij navraag geen mededeling daaromtrent ontvangt, is hij in het geheel niet verantwoordelijk indien later omissiën zouden blijken. Ook draagt hij voor de gevolgen daarvan voor belanghebbenden geen aansprakelijkheid.

Het vragen van een schriftelijke mededeling zou daarentegen het vertrouwen kunnen doen ontstaan, dat de accountant daardoor tot een eigen controle op de volledigheid van de weergave der bedoelde posten kan geraken. Een vertrouwen, dat onaangename en voor het beroep ongewenste gevolgen kan hebben.

Concluderend meen ik dan ook, dat de accountant zich moet beperken tot het verzoek aan zijn cliënt hem de voorwaardelijke rechten en verplichtingen voorzover zij niet uit de boeken blijken mede te delen, opdat hij - indien ze van betekenis zijn voor het beeld van de jaarrekening - kan nagaan of ze op aanvaardbare wijze in de jaarrekening zijn vermeld. Of de cliënt hem volledig informeert kan de accountant niet vaststellen en hij kan voor de volledigheid van de vermelding ervan in de jaarrekening dan ook geen verantwoordelijkheid aanvaarden. Hij onthoude zich dan ook van handelingen, die grond geven aan de verwachting, dat hij een zodanige verantwoordelijkheid wel aanvaardt: zijn goedkeuring in de verklaring omtrent de jaarrekening zou hierdoor een groter vertrouwen wekken dan het hem mogelijke onderzoek rechtvaardigt. Tot zodanige handelingen behoort naar mijn mening het vragen van schriftelijke verklaringen van de cliënt door de accountant.

¹³⁾ Fachutachten 1/42