40 QUESTIONS AND ANSWERS ABOUT AUDIT REPORTS

door Drs. J. M. Tanis

Onder de titel „40 Questions and Answers about Audit Reports" gaf het American Institute of Accountants een boekje uit, dat op populaire en duidelijke wijze antwoord geeft op vragen betreffende accountantsverklaringen, contrôleprincipes en methoden e.d. Het is in de eerste plaats voor bankiers bestemd en men wil ermee bereiken, dat er een beter begrip ontstaat betreffende taak, werkzaamheden en verantwoordelijkheid van de accountant.

Het boekje bestaat uit twee gedeelten: Het rapport van de certified public accountant (C.P.A.) en Het onderzoek van de C.P.A.

Gezien het doel is de behandeling van de materie niet diepgaand. Wij beperken ons tot een weergeving van de inhoud van enkele van de belangrijkste hoofdstukken.

1. *Accountantsverklaring.*

De korte standaard verklaring zonder voorbehoud (unqualified opinion) luidt ongeveer als volgt:

„We have examined the balance sheet of X Company as of December 31, 195 x and the related statements of income and retained earnings for the year then ended. Our examination was made in accordance with generally accepted auditing standards, and accordingly included such tests of the accounting records and such other auditing procedures as we considered necessary in the circumstances.

In our opinion, the accompanying balance sheet and statements of income and retained earnings present fairly the financial position of X Company at December 31, 195 x, and the results of its operations for the year then ended, in conformity with generally accepted accounting principles applied on a basis consistent with that of the preceding year."

Wat wij in Nederland niet kennen is de vermelding, dat:

a. het onderzoek in overeenstemming geschiedde met algemeen aanvaarde contrôleprincipes en tot een omvang als nodig werd geoordeeld in de bestaande omstandigheden, en
b. de jaarstukken werden opgesteld volgens algemeen aanvaarde principes en op dezelfde wijze als die van het vorig jaar.

De belangrijkste „generally accepted auditing standards" zijn de volgende:

- Het onderzoek moet worden verricht door een of meer personen die over voldoende contrôle-ervaring beschikken.
- In alle voorkomende kwesties moet een onafhankelijk standpunt door de accountant worden ingenomen.
- Het onderzoek en het maken van het rapport dienen met grote zorgvuldigheid te geschieden.
- Het werk moet voldoende worden voorbereid en eventuele assistenten moeten goede instructies ontvangen.

- Er moet een behoorlijke studie van de bestaande interne controle gemaakt worden, ten einde vast te stellen, in hoeverre daarop gesteund kan worden en in hoeverre eigen onderzoek noodzakelijk is.
- Mede door aanvullende maatregelen, zoals het inwinnen van inlichtingen, vragen van bevestigingen, toezicht bij inventarisatie e.d. moet een redelijke basis worden verkregen voor het geven van een oordeel inzake de juistheid van de onderzochte stukken.
- Het rapport moet vermelden, of de principes dezelfde zijn, als die welke de vorige maal werden gevolgd.
- De toelichtingen bij de gepubliceerde stukken moeten voldoende zijn; is dit niet het geval, moet dit in het rapport worden vermeld.
- Het rapport moet of een verklaring bevatten aangaande de juistheid van de financiele stukken, of een mededeling dat een dergelijke verklaring niet mogelijk is, in dit laatste geval moeten de redenen die daarvoor gegolden hebben, worden vermeld.

2. *Omvang van het onderzoek.*

De C.P.A. bepaalt de omvang van het onderzoek, dat nodig is om te komen tot een verklaring zonder voorbehoud. Het kan voorkomen, dat op verzoek van de cliënt de accountant komt tot een beperkt onderzoek; dit moet blijken uit het rapport, waarin dan geen verklaring, althans geen schone verklaring (unqualified opinion) voorkomt. Belanghebbenden, zoals bankiers, dienen een dergelijk rapport goed te lezen, teneinde zich er van te vergewissen of het ingestelde onderzoek voor hun doel toereikend was. Bij de meeste onderzoeken zou controle van alle handelingen zeer kostbaar worden, doch deze is ook niet noodzakelijk. Indien een C.P.A. vermeldt, dat zijn onderzoek heeft plaatsgevonden „met toepassing van zodanige steekproeven, als hij in de onderhavige omstandigheden nodig oordeelde", bedoelt hij daarmee, dat hij een deel van de transacties en van de boeken en bescheiden heeft gecontroleerd tot een omvang, die hij nodig oordeelde in verband met het doel van het onderzoek in het betreffende geval. Een van de belangrijkste factoren die de aard en de omvang van de te nemen steekproeven bepaalt, is de mate, waarin de interne controle van de onderneming functioneert. Daarnaast is o.m. van belang de relatieve kans op het zich kunnen voordoen van onregelmatigheden.

De interne controle omvat de interne organisatie en alle maatregelen, die genomen worden om verduistering te voorkomen, het nagaan van de juistheid en betrouwbaarheid van boekingen. de bevordering van de efficiency en die van de naleving van de door de leiding uitgevaardigde voorschriften.

1. *Controle van verschillende balansposten.*

a. Debiteuren.

In de regel laat de C.P.A. zich de uitstaande vorderingen (hetzij alle, hetzij bij wijze van steekproef een gedeelte) door de debiteuren bevestigen. Indien dit niet geschied is en het uitstaande bedrag aan debiteuren is relatief belangrijk, dient de C.P.A. dit in zijn rapport te vermelden en aan te geven, of hij al dan niet andere controle maatregelen genomen heeft.

b. Voorraden.

De C.P.A. moet een onderzoek instellen naar de zorg en nauwkeurigheid, waarmee de onderneming de goederenvoorraden heeft geïnventariseerd, naar de wijze van waardering en naar de omrekeningen.

Hij zal de voorraden niet zelf „opnemen" maar op grond van „general accepted auditing" zal hij aanwezig zijn bij de inventarisatie (indien de grootte van de voorraden althans van belang is). In de regel zal een vrij uitvoerige contrôle door de accountant van gebezigde kostprijzen of marktprijzen moeten plaatsvinden, hetgeen kan inhouden een grondig onderzoek naar de methode van berekening van die kostprijzen (toerekening van „overhead" kosten e.d.). Ook de juistheid van de waardering van goederen in bewerking en eindproducten zal hij nagaan.

Verder zal hij zich er van moeten overtuigen of verouderde of z.g. „slowmoving" voorraden aanwezig zijn en of bij de waardering met deze omstandigheden is rekening gehouden. Wat betreft de voor balansdatum gesloten inkoopcontracten voor goederen, die nog geleverd moeten worden, is het nodig dat hij onderzoekt, of tegen mogelijke verliezen daarop in de balans voorzieningen zijn getroffen.

c. Vaste activa.

Het onderzoek is er op gericht na te gaan, of deze op de balans voorkomende activa eigendom zijn van de onderneming, of de waardering o.m. de wijze van afschrijving aanvaardbaar is en niet afwijkt van de in vorige jaren toegepaste methode. Aan de mutaties in de contrôle-periode wordt bijzondere aandacht besteed, waarbij contrôle met bescheiden, nagaan van goedkeuring tot aanschaffing door commissarissen e.d. plaatsvinden.

Onderzocht moet worden, of er belangrijke verplichtingen zijn aangegaan tot vernieuwing of aanmaak van belangrijke kapitaalsgoederen. Indien dit het geval is moet dit worden weergegeven door een voetnoot in de financiele stukken.

d. Andere balansposten.

1. De C.P.A. dient zich er van te overtuigen, dat alle te betalen rekeningen in de balans zijn opgenomen. Hij zal daarom bijzondere aandacht dienen te besteden aan de betalingen na balansdatum, onbetaalde rekeningen en maandelijkse opgaven van open posten door crediteuren. Grote posten van oudere datum die nog niet verrekend zijn alsmede crediteurenrekeningen waar veel mutaties op plaatsvinden, doch geen saldo hebben op balansdatum, zullen in het bijzonder worden onderzocht.
2. Van de bepalingen van de overeenkomsten inzake leningen e.d. wordt door de C.P.A. kennis genomen, teneinde zich er van te kunnen overtuigen, of de financiele voorzieningen daaruit voortvloeiend in aanmerking zijn gekomen.
3. De C.P.A. zal dienen te onderzoeken, of met de verplichtingen uit hoofde van lopende processen e.d. is rekening gehouden. Hij neemt daarvoor kennis b.v. van correspondentie met de advocaat van de vennootschap, van de notulen van directie-commissarissen- en aandeelhoudersvergaderingen. Hoewel deze verplichtingen in geld vaak moeilijk zijn te ramen, is het van belang, dat minstens de omvang en aard van deze processen genoemd worden. De C.P.A. zal veelal moeten afgaan op de mening van de advocaat in hoeverre in de financiele stukken de eventuele gevolgen van deze processen dienen te worden opgenomen.

4. *Controle van de resultatenrekening.*

Indien de C.P.A. een verklaring geeft bij de jaarstukken, is hij ook verantwoordelijk voor de juistheid en de volledigheid van de resultatenrekening.

Zijn onderzoek richt zich op beoordeling van de bruto winst o.m. door vergelijking met vorige perioden, waarbij oorzaken van belangrijke verschillen moeten worden opgespoord.

Ook de kosten worden vergeleken met die in vorige tijdvakken, terwijl de grotere bedragen en bijzondere posten worden getest met bescheiden van derden, statistische overzichten opgesteld door de onderneming, copiën van overeenkomsten van verschillende aard, begrotingen e.d.

5. *Diversen.*

Het is mogelijk, dat er gebeurtenissen of transacties tussen de balansdatum en de datum van het accountantsrapport plaatsvinden, die van zodanige bijzondere aard of van zodanig groot belang zijn, dat daardoor de eerder opgestelde stukken geen juist beeld meer geven.

Van de C.P.A. wordt in het algemeen niet verlangd, dat hij zijn controle werkzaamheden verricht tot de rapportdatum, wel echter mag van de accountant verwacht worden, dat, indien de mogelijkheid, dat bedoelde gebeurtenissen of transacties zouden plaatsvinden reeds voor balansdatum te voorzien was, hij door de wijze, waarop hij zijn controle verricht hiervan op de hoogte komt.

De C.P.A. moet in een dergelijk geval wijziging van de financiele stukken verlangen of in zijn rapport van deze omstandigheden melding maken.