

# HET GEBRUIK VAN DE SCHRIFTELIJKE MEDEDELING VAN DE GECONTROLEERDE ALS CONTROLEMIDDEL, SPECIAAL IN DE VERENIGDE STATEN VAN AMERIKA

door Drs. F. Graafstal

Het is aan weinig twijfel onderhevig, dat de ontwikkeling, welke de uitoefening van het accountantsberoep in de Verenigde Staten de laatste decennia heeft gekenmerkt, in niet onaanzienlijke mate mede geleid en gestimuleerd is door de activiteiten van de gezaghebbende beroepsorganisatie aldaar, het American Institute of Accountants. En met name één der organen van dit Instituut, het Committee on Auditing Procedures, heeft door haar onderzoekingen en de daarop gevolgde publicaties bijgedragen tot verdere normering van de in de Verenigde Staten gebruikelijke controleverrichtingen. De voornaamste werkzaamheden dezer commissie zijn wel geweest die, welke hebben geleid tot de publicatie van de reeks „Statements on Auditing Procedure”. Sinds het eerste rapport der Commissie in 1939 door de jaarvergadering van het American Institute of Accountants werd goedgekeurd <sup>1)</sup>, zijn de publicaties van de commissie mede gezaghebbend geworden terzake van de bepaling van wat als „generally accepted auditing standard” voor de Amerikaanse beroepsgenoot geldt.

Wanneer wij ons aldus rekenschap geven van de betekenis van deze Statements en bedenken, dat zij niet dan na zorgvuldig onderzoek tot stand plegen te komen, dienen wij in gevallen van verschil tussen onze en de Amerikaanse werkwijze ons te bezinnen op de bestaansgrond daarvan. De aandacht, die ten onzent aan deze aangelegenheid is geschonken, heeft zich echter tot dusverre voornamelijk beperkt tot het eerst verschenen rapport, de „Extensions of Auditing Procedures”. De verdere rapporten hebben, voorzover ons bekend, weinig belangstelling genoten. Zulks is uiteraard gemotiveerd, voorzover de verhandelingen slechts betrekking hebben op specifiek Amerikaanse verhoudingen; doch ten aanzien van meerdere Statements geldt deze rechtvaardiging niet.

Deze overwegingen hebben ons ertoe gebracht in de volgende regelen enige aandacht te wijden aan één der in de Statements besproken procedure, welke in de Nederlandse practijk vrijwel onbekend is. Wij doelen op het Amerikaanse gebruik, volgens hetwelk de accountant zijn cliënt schriftelijke verklaringen doet afleppen terzake van het bestaan en de waardering der voorraden, de volledigheid der verantwoorde verplichtingen en soortgelijke vraagstukken. Het onderhavige rapport, nummer 4 van de reeks, is in 1941 gepubliceerd onder de titel „Clients Written Representations regarding Inventories, Liabilities and Other Matters”. Het verslag is het resultaat van een enquête, ingesteld naar de mate van voorkomen en de wijze van aanwending van de „representations”. Hierbij bleek, dat het gebruik van bedoelde cliëntenverklaringen, zij het met velerlei onderlinge afwijkingen, in de representatieve practijken vrijwel algemeen was. Dienovereenkomstig vermeldt de recente Amerikaanse literatuur dan ook, dat het vragen van schriftelijke cliëntenverklaringen met betrekking tot voorraden en schulden tot de „generally accepted auditing standards” is gaan behoren <sup>2)</sup>.

<sup>1)</sup> Uitgave geschiedde onder de titel „Extensions of Auditing Procedures”.

<sup>2)</sup> Vgl. bijv. „CPA-Handbook”, 1952, Ch. 19, Appendix D, blz. 40; R. H. Montgomery, „Auditing”, 1946, blz. 144 en 311; W. H. Bell & R. S. Johns, „Auditing”, 1947, blz. 208 en 348. Voorts de A.I.A.-uitgave „General Accepted Auditing Standards”, 1954, blz. 38. Men moge bedenken, dat elke dusdanige „standard” door middel van de bewoordingen van de Amerikaanse accountantsverklaring verplicht tot het verrichten van de desbetreffende controle-handeling.

Het hoofdbestanddeel van Statement no. 4 wordt gevormd door een opsomming van de onderwerpen, welke in de „letter of representation” ter sprake plegen te komen. De belangrijkste hiervan zijn <sup>3)</sup>:

1. Een verklaring, inhoudende dat de *voorraden*, zoals deze in het te certificeren stuk worden verantwoord,
  - a. correct volgens de instructies zijn opgenomen en dat verschillen tussen administratieve en aanwezig bevonden hoeveelheden zijn afgeboekt;
  - b. eigendom van de cliënt zijn en niet ten behoeve van derden zijn verbonden;
  - c. geen reeds als verkocht verantwoorde goederen omvatten, welke per opnamedatum nog niet waren afgeleverd, en evenmin posten bevatten, ten aanzien waarvan de betreffende schuld niet is verantwoord;
  - d. gewaardeerd zijn op basis van ....., welke basis gelijk is aan die van het voorafgaande jaar;
  - e. in goede conditie verkeren en dat terzake van verliezen uit hoofde van bederf, beschadiging, veroudering en prijsdaling voldoende voorzieningen zijn getroffen.
  - f. In gevallen, waar ook de economische voorraad ter sprake komt: de verklaring, dat er geen verkoopcontracten tegen lagere dan balansprijzen, noch inkoopcontracten tegen hogere dan marktprijzen per balansdatum lopen, en dat de omvang van de lopende bestellingen de normale behoeften niet overschrijdt.
2. Een verklaring ten aanzien van de *verplichtingen*, inhoudende:
  - a. dat alle - vaststaande - schulden per balansdatum zijn verantwoord;
  - b. dat er geen sluimerende of mogelijke verplichtingen („contingent liabilities”) bestaan buiten die, voor welke voorzieningen zijn getroffen;
  - c. dat geen der activa ten behoeve van derden is verbonden.
3. Verklaringen, welke blijkens de enquête in meer beperkte mate voorkomen:
  - a. dat de debetmutaties op de rekeningen der *vaste activa* werkelijke toevoegingen vertegenwoordigen, dat alle afgevoerde objecten zijn afgeboekt en dat de vaste activa in gebruik zijn en in goede conditie worden gehouden;
  - b. dat de *afschrijvingen* op vaste activa voldoende zijn en dat de gevolgde afschrijvingsmethode overeenkomt met die van het voorafgaande jaar;
  - c. dat de op de balans vermelde *vorderingen* reële aanspraken op afnemers en andere debiteuren vertegenwoordigen, en dat de voorzieningen, getroffen tegen mogelijke verliezen op deze vorderingen, voldoende zijn.

Wij veronderstellen, dat menigeen na kennisneming van bovenstaande - nog niet eens volledige - opsomming zich zal laten ontvallen: „Voorwaar geen kleinigheid; hier wordt het oordeel van de gecontroleerde gevraagd over vele aangelegenheden, waarover de accountant zelve zich een oordeel moet vormen”. Een zodanige opmerking vormt eigenlijk op zich reeds een aanduiding voor de afwezigheid van de figuur van de schriftelijke cliëntenverklaring in de vaderlandse praktijk. De vorming en doorwerking van de Nederlandse denkbeelden aangaande de juiste controleverrichtingen, met name die betreffende de goederenbeweging, geschiedde in een tijd, gedurende welke het Anglo-Amerikaanse beroep nog opvattingen huldigde, waarin de „eigen actie” op meerdere punten een uitgesproken geringere

<sup>3)</sup> verkort geformuleerd.

rol speelde dan in de Nederlandse - en ook wel huidige Anglo-Amerikaanse - meningen. Het reeds van oudere datum zijnde Engelse „inventory-certificate” stamde uit een ten onzent terecht gecritiseerde gedachtenwereld, volgens welke de verantwoordelijkheid van de accountant voor de aanwezigheid en de waarde van de voorraden aan aanzienlijke beperking onderhevig was. „An Auditor is not a stocktaker”, zo luidde de motivering van de afwijzing van het verrichten of zelfs maar bijwonen van voorraad-opnamen.

Het ligt voor de hand, dat tegen de achtergrond van een dergelijke gedachtengang het vragen van een „inventory certificate” gemakkelijk gezien kon worden als een afschuiven van verantwoordelijkheid door de accountant. Te begrijpen is dan ook, dat het vaderlandse beroep, gerug-gesteund door de leer van het gewekte vertrouwen en gedachtig aan de eis van de volkomen controle van de goederenbeweging, aan dergelijke verklaringen van de zijde der gecontroleerde geen plaats heeft gegeven. Zij passen niet in de gedachtenwereld, waarin het begrip „eigen actie” van de accountant zo'n grote rol vervult.

Nu moge in deze enkele woorden zijn geschetst, waaruit het ontbreken van de schriftelijke cliëntenverklaring ten onzent historisch is te verklaren, met de betreffende procedure volgens de huidige Amerikaanse opvattingen zijn wij daarmee nog niet klaar. Niet alleen omdat, zoals men reeds zal hebben opgemerkt, de huidige „letter of representation” ook heel andere aangelegenheden omvat als het oude Engelse „inventory certificate” - wij komen hierop nog terug -, maar meer nog vanwege het verschil in strekking tussen beiden. Bedacht dient te worden, dat de beroepsopvattingen in de Verenigde Staten de laatste decennia op meerdere terreinen een bewuste ontwikkeling hebben ondergaan. Een ontwikkeling, waarvan te onzent - wellicht wat chauvinistisch - wordt verondersteld, dat zij zich beweegt in de richting van de gedachtengang, zoals die alhier is uitgesproken in de leer van het gewekte vertrouwen. Hoe dit ook zij, een hiermee overeenstemmend verschijnsel is, dat zowel Statement no. 4 als de literatuur, die wij er op nasloegen, zonder uitzondering zeer uitdrukkelijk afstand nemen van de opvatting, als zou de cliëntenverklaring kunnen dienen tot vermindering van verantwoordelijkheid van de accountant. „Such inquiries, and the responses obtained, are not to be considered as a substitute for, but rather as a complement of, a proper examination” 4). En bij de enquête, waarvan de resultaten vermeld zijn in Statement no. 4, bleek, dat „there seems to be little or no feeling that the representations of the client regarding inventories or liabilities reduce the examination the auditor should make or relieve him of his responsibility” 5).

Maar indien de mogelijkheid van beperking der verantwoordelijkheid uitdrukkelijk wordt buitengesloten, wat wordt dan wel beoogd met dat aanzienlijke aantal schriftelijke mededelingen omtrent belangrijke kwesties, als de juistheid daarvan toch door en tijdens de controle zal moeten worden vastgesteld? De motivering, die in Statement no. 4 wordt gegeven, gaat er van uit, dat de bewuste gegevens hoe dan ook door de accountant aan de cliënt zullen moeten worden gevraagd. En schriftelijke vastlegging hiervan in de vorm van een brief aan de accountant heeft dan het voordeel van de exacte formulering, waardoor misverstanden worden vermeden. Voorts wordt een voordeel hierin gezien, dat de „letter of representation” de leiding van het bedrijf er aan zal herinneren, dat de primaire verant-

4) „Generally accepted auditing standards”, 1954; blz. 38.

5) t.a.p. blz. 2.

woordelijkheid voor de juistheid van de betreffende inlichtingen - en daarmee die voor de juistheid van de jaarrekening - bij haar berust.

Hoewel deze argumenten op zich zelve wel valide zijn en weinig behoefte tot tegenspraak opwekken, vermogen zij toch nog niet bijzonder te overtuigen van de noodzakelijkheid de cliënt schriftelijk een verklaring te laten afgeven inzake die aangelegenheden, over welke de accountant zich toch door middel van eigen waarneming een oordeel zal kunnen en moeten vormen. En als wij de hiervoren vermelde opsomming nagaan, dan veronderstellen wij, dat degene, die geen vreemde in Jeruzalem is, het zonder verder commentaar met ons eens zal zijn, dat het merendeel der onderwerpen - n.l. die inzake voorraden sub 1a, 1c, 1d, 1e en die inzake vaste activa en vorderingen sub 3 a t/m c - onder bovenvermelde categorie valt.

Naar onze smaak vrage de accountant inzake deze gegevens geen certificaat van de gecontroleerde. Het is niet nodig, maar bovenal: de notie van afschuiving van de verantwoordelijkheid blijft naar ons gevoelen een gevaar, dat als een spook op de achtergrond waart. Juist de unanimititeit waarmee, zoals wij reeds aanduidden, de Amerikaanse literatuur zich zo categorisch distantieert van die gedachte, wijst op het bestaan ervan. En wat in deze te denken van de omstandigheid, dat de ene schrijver meent, dat het vragen van een cliëntencertificaat geenszins als een uiting van twijfel aan de integriteit van de gecontroleerde moet worden gezien <sup>6)</sup>, terwijl anderen de verklaring juist willen vragen, als zij redenen tot wantrouwen menen te hebben? <sup>7)</sup> De opvatting van de laatstgenoemden komt toch wel wat vreemd voor. Is het in een dergelijk geval - dus dat van gewekt wantrouwen - niet een veel gezondere reactie om meer dan normale aandacht aan het betreffende onderwerp te geven; „er in te duiken”, zoals zulks in vakjargon pleegt te worden aangeduid? Voorts stelle men zich de reactie voor van de cliënt - die op de duur op de hoogte geraakt van een dergelijke opvatting van de accountant - wanneer een dergelijke motie van wantrouwen tegen hem wordt ingediend.

Neen, indien de „letter of representation” reden van bestaan heeft, zullen wij die elders moeten zoeken. Keren wij ons daartoe naar de overige onderwerpen, welke de opsomming in Statement no. 4 vermeldt, te weten die inzake voorraden sub 1b en 1f en die inzake verplichtingen sub 2. Aan punt 1 b kunnen wij voorlopig voorbijgaan, omdat de strekking hiervan gelijk is aan die van het sub 2c vermelde. Ten aanzien van punt 1f kan gesteld worden, dat vaststelling van de volledige werkelijkheid door de accountant moeilijk zal zijn en dat slechts onder gunstige omstandigheden verkrijging van redelijke zekerheid door eigen waarneming bereikbaar is. Het gaat hier dan ook niet meer om de - technische - voorraden zelve, maar om de risico's en de schuldbalans, voortvloeiende uit de - economische - voorraden. En hiermee bevindt dit vraagstuk zich in het gebied van overgang naar de groep, waarvan de resterende onderwerpen 2 a t/m c deel uitmaken, namelijk die der verplichtingen.

<sup>6)</sup> R. H. Montgomery, „Auditing”, 1946, blz. 145.

<sup>7)</sup> P. E. Bacas, A. H. Rosenkempff, W. Wider, „Auditing Procedure”, 1948, blz. 303: „If there is even the slightest doubt in the mind of the public accountant as to the quantities, the condition of stock, its valuation, its title, or the extent of the obsolete stock, he should obtain a certificate from officials of the company as to these points”. Idem W. H. Bell & R. S. Johns, „Auditing”, 1947, blz. 208: „.....there are cases where an overstatement or understatement of the inventory is suspected and it is thought that the officials will not put themselves on record in writing as upholding or countenancing any misstatement which is known to them and that the request for the certificate will be an effective means of confirming or refuting the suspicion”.

Hier zijn wij naar onze mening principieel op een ander terrein beland. Want als de accountant informeert naar de volledigheid van de verantwoording der verplichtingen, met name die der voorwaardelijke of sluimerende, gaat het niet langer om gegevens, die hij volkomen afdoende door eigen waarneming kan verkrijgen. Integendeel, hij doet hier een poging om wetenschap te verkrijgen, die hij vanwege haar aard niet met volkomen stelligheid op de normale wijze - de eigen contrôle - deelachtig kan worden. Er kunnen zich nu eenmaal verscheidene situaties voordoen - met mogelijk verreikende consequenties -, voor het onderkennen waarvan ons geen of onvoldoende technische middelen ter beschikking staan. Zo kunnen borgtochten of anderszins garanties zijn verleend, gedingen dreigende of lopende zijn, machtigingen tot vestiging van hypotheek zijn gegeven, of kan eigendomsoverdracht strekkende tot zekerheid hebben plaatsgevonden, zonder dat wij dit met de normale contrôle-middelen zonder mankeren kunnen constateren.

Hiermee is naar ons inzicht ten aanzien van de onderhavige onderwerpen de strekking van de cliëntenverklaring wezenlijk veranderd en is een rationele plaats voor deze verklaring in onze contrôle ontstaan. Hier heeft de „letter of representation” een reële functie, omdat de accountant daarmee blootlegging vraagt van aangelegenheden omtrent welke hij middels de normale contrôleverrichtingen geen of slechts onvolkomen uitsluitsel kan krijgen. Maar wat hij kan doen, moet hij ook doen: de cliënt ernstig vragen. En dat dan een schriftelijke mededeling wordt verlangd, is eveneens rationeel: een schriftelijke uitspraak is nu eenmaal een ernstiger zaak dan een mondelinge mededeling. Zij dwingt tot meerdere overweging van het oordeel en zorgvuldiger formulering daarvan. En wellicht leidt de bezinning, die van de ondertekenaar der verklaring wordt geëist, tot een gedachtenwisseling, waarbij dingen blijken, die anders niet ter sprake zouden zijn gekomen. Wij zijn de overtuiging toegedaan, dat bij een dergelijk gebruik de „letter of representation” een nuttige toevoeging aan het arsenaal van onze contrôlemiddelen vormt.

Wij besluiten deze regels met enkele aanvullende opmerkingen. Hoewel wij in het voorgaande een algemene begrenzing hebben gegeven van de inhoud van de „letter of representation”, zal een schablonagebruik af te keuren zijn. De onderhavige aangelegenheid gedooft geen andere dan een voorzichtige en zorgvuldige benadering en de aard van de te vragen informatie brengt met zich mede, dat de accountant zelve zich bij elke contrôle afzonderlijk dient af te vragen, welke informatie in concreto vereist is. Dat betekent ook, dat hij - en niet de ondertekenaar van de verklaring - de formulering dient te kiezen. Wanneer wij aan dit artikel de tekst van een door ons gedachte „letter of representation” toevoegen, dient deze dan ook slechts gelezen te worden als voorbeeld van informatie van zodanig algemene aard, dat deze vrijwel altijd gevraagd zal moeten worden.

Tenslotte: wat de accountant in de door ons gewenste situatie vraagt, is van dien aard, dat vaak slechts de hogere of hoogste functionarissen hiermee op de hoogte zijn. Hieruit volgt, dat ook slechts deze functionarissen in staat zijn om het onderhavige stuk te tekenen. De aangewezen ondertekenaars zullen derhalve zijn: de plaatselijke opperste leiding, alsmede diegene, onder wiens directe leiding de administratieve verantwoording staat.

## Bijlage: Voorbeeld „letter of representation”.

Mijne Heren,

In verband met Uw onderzoek naar de Jaarstukken 1955 onzer vennootschap bevestigen wij U hierbij het navolgende.

De op de Balans per 31 December 1955 vermelde goederenvoorraden, terreinen, gebouwen, vervoermiddelen, inventarissen, effecten en andere zaken zijn eigendom der vennootschap en niet onvoorwaardelijk noch voorwaardelijk ten behoeve van derden verbonden.

Alle schulden van de vennootschap per 31 December 1955 zijn vermeld in de Balans per die datum. Ons zijn geen - niet in genoemde balans vermelde - sluimerende of mogelijke verplichtingen bekend uit hoofde van garanties of andere overeenkomsten, lopende of verwachte processen, belastingen, wettelijke voorschriften of uit welken anderen hoofde dan ook.

Naar onze mening zijn per 31 December 1955 geen bestellingen lopende voor toekomstige leveringen, welke redelijkerwijs te verwachten afzetmogelijkheden tegen winstgevende prijzen te boven gaan.

Ons zijn tot op heden geen omstandigheden bekend geworden, welke, indien bij de samenstelling der Jaarstukken 1955 met hun gevolgen zou zijn rekening gehouden, een duidelijk merkbare invloed op die Jaarstukken zouden hebben gehad.

Hoogachtend,

Directie:            Chef-Administratie:

### *Summary.*

A typical auditing-procedure, which in the United States is part of the „generally accepted auditing standards”, but which is practically unknown here, is to be found in the usage, according to which the auditor makes his client give written representations concerning the presence, the quality, the ownership and the valuation of the inventories, the fixed assets and the depreciations thereon and the completeness of the liabilities accounted for. The American Institute of Accountants has considered this procedure sufficiently important to make it an object of a special inquiry. Hence one of the bodies of the Institute, the Committee on Auditing Procedures, has instituted an inquiry into the measure of occurrence and the manner of application of the „representations”. The results of this inquiry have been laid down in the report „Clients written representations regarding inventories, liabilities and other matters” (nr. 4 of the series Statements on Auditing Procedure, published in 1941).

Taking this report into consideration the writer inquires into the reason of these clients' representations not being found in the Netherlands practice. The historical explanation will be found in the circumstance that the inventory/liability certificate, which has given rise to the more extensive letter of representation derives from an order of ideas, where the „personal action” of the auditor plays in several respects a less important part than in the conceptions that prevail in the Netherlands. The English inventory certificate especially may easily be considered an attempt at showing off the responsibility of the auditor.

This however, does not necessarily condemn the letter of representation as it exists to-day, which is both as regards contents as well purport different from the inventory-certificate as it used to be. With reference to this it is important that both Statement No. 4 and the American writings expressly point out that the representation may never restrict the responsibility of the auditor. The reason for supporting the representation given in Statement 4 says that the data concerned must in any case be asked for by the auditor and that for the sake of the exactness of the wording the written representation is the correct form. Statement No. 4 considers it to be an additional advantage that the management is reminded of the fact that the primary responsibility for the correctness of the accounts lies with her.

All the same the writer considers these reasons unsatisfactory. In the letter of representation all sort of information is given, the correctness of which can and must be ascertained all the same by means of the audit. And with respect to this the danger of shoving off the responsibility remains. Contradictory opinions in the motivation of the usage of the representation in American writings confirm this opinion.

The writer nevertheless thinks that the letter of representation (in a restricted form) has a rational function, i.e. in so far as it deals with the liabilities, especially the conditional or latent ones. For here it is no longer a case of knowledge which the auditor can adequately acquire through his own observation. With reference to this attention is drawn to possible liabilities owing to suretyships, impending or pending lawsuits, offences and other matters, about which no decisive opinion or an insufficiently decisive opinion can be formed by means of the normal auditing procedure. Here indeed there is room for serious questioning by the auditor, and it is right that the answer should be given in the form of a written representation from the client. The letter of representation thus restricted constitutes a useful addition to the auditing means at disposal, provided it is handled with caution.