

Boekbespreking

NIVRA-geschrift nummer 41 Vakkundige oordeelsvorming van de accountant

Uitgever: Kluwer, Deventer, 1986, 106 pagina's.

Prijs f 30,50

Dit NIVRA-geschrift kwam tot stand na een viertal onder auspiciën van de Commissie Voortgezette Educatie Registeraccountants (VERA) in 1984 en 1985 gehouden studiedagen onder de titel 'Professional Judgment' (in de naamgeving van het geschrift 'vakkundige oordeelsvorming').

Het geschrift bevat een korte inleiding van W. Verhoog, de aan de deelnemers van de studiedagen vooraf verstrekte syllabus van J. F. van Dijk RA met uitvoerige literatuurlijst en een samenvatting van de groeps- en plenaire discussies door drs. S. van Duin RA.

De discussies werden gehouden aan de hand van door de voorbereidingscommissie opgestelde vragen en casusposities.

Professional judgment handelt over de subjectieve aspecten van de accountantsfunctie en -taak, zowel voor wat betreft de algemene controle als de bijzondere onderzoeken (controle- en adviesfunctie).

De doelstelling van het geschrift is blijkens de inleiding het leveren van een bijdrage in de bewustwording ten aanzien van de betekenis, maar ook van de gevaren, van het gebruik van professional judgment in de beroepsuitoefening door accountants.

De actualiteit van het onderwerp wordt onderstreept door de vermelding dat de VERA bij door haar georganiseerde cursussen ongerustheid signaleert bij beroepsgenoten over verschillen in de beroepsuitoefening als gevolg van bedoelde subjectieve aspecten.

De studiedagen professional judgment vinden een vervolg in een drietal onderling samenhangende cursussen (VERACCO-werkgroep MARS) over materialiteit bij de opstelling en controle van de jaarrekening, analyse van risico's bij de accountantscontrole en steekproeven.

De bijdrage van Van Dijk, die in belangrijke mate is gestructureerd als literatuurstudie, is verdeeld over een drietal hoofdstukken, te weten:

1 Professional judgment: betekenis en toepassing

Na een korte beschouwing over wat onder professional judgment moet worden verstaan wordt in dit hoofdstuk onder meer aandacht gevraagd voor de invloed van belangrijke wijzigingen gedurende de laatste decennia in de aanpak en techniek van de accountantscontrole. Daarbij wordt in het bijzonder gedoeld op de accentverlegging van een uitkomstgerichte naar een systeemgerichte benadering. In dat verband wordt gesignaleerd dat in het algemeen in de (toegepaste) wetenschap een ontwikkeling is waar te nemen, waarbij kwalitatieve methoden en technieken worden vervangen door kwantitatieve, terwijl in het accountantsberoop eerder het tegendeel het geval lijkt te zijn.

Die ontwikkeling houdt het gevaar in dat grote verschillen in de beroepsuitoefening kunnen ontstaan door een versterkte invloed van persoonlijke interpretatie en visie. Praktische omstandigheden, zoals druk van de cliënt, ook voor wat betreft de beperking van de accountantskosten, kunnen daarbij als katalysator fungeren van ongewenste ontwikkelingen en onderlinge verschillen in de beroepspraktijk. In dit hoofdstuk is voorts een interessante beschouwing opgenomen, in relatie tot vooral buitenlandse literatuur en onderzoek, over de inhoud van het psychologisch proces waarin professional judgment tot stand komt.

Ten slotte wordt ingegaan op pro's en contra's van voorschriften en richtlijnen ('standaards') voor de verslaggeving en accountantsarbeid als middel tot inperking van onnodige/ongewenste subjectiviteit alsmede op enkele algemene aspecten van de accountantsfunctie.

2 Professional judgment in de algemene controle-opdracht

In dit breed opgezette hoofdstuk (pag. 29 t/m 59) worden vele aspecten aangestipt die de functie, taak en verantwoordelijkheid van de accountant in de algemene controle raken en een relatie hebben met de problematiek van professional judgment, zoals onder meer:

- de (verschillen in opvatting resp. onduidelijkheden over de) reikwijdte van de accountantsverklaring;
- de (verschillen in opvatting resp. onduidelijkheden over de) inhoud van de accountantsfunctie ten opzichte van het maatschappelijk verkeer en de leiding/organen van de

gecontroleerde huishouding;

– de (grotere aandacht voor de) analyse van algemene en bijzondere risico's bij de structurering van de accountantscontrole ('risico-analyse');

– de problematiek van (nadere concretisering van) het begrip materialiteit in verslaggeving en accountantscontrole;

– de techniek van de accountantscontrole (bepaling van de 'controle-mix') in relatie tot het geheel van controlemiddelen en procedures, met accenten op:

a de beoordeling van het bestaande stelsel van (interne en administratieve) organisatie en de daarin begrepen interne controle;

b de beoordeling van de werking van dit stelsel, onder meer door toetsing van uitkomsten en analyses op basis van budgetten/begrotingen, cijferbeoordeling, totaal- en verbandscontroles, aanwezigheidscontroles enz. alsmede door andere controle-acties zoals proceduretests;

Hierbij wordt nader ingegaan op een drietal hoofdproblemen:

1 hoe kan de werking van het stelsel in zijn effecten door de accountant in voldoende mate worden waargenomen;

2 hoe worden de waargenomen effecten van de werking van het stelsel door de accountant vertaald in een vakkundig oordeel over de mate van betrouwbaarheid van het cijfermateriaal;

3 welke betekenis kan worden toegekend aan het aldus geëvalueerde cijfermateriaal voor de eigen, onafhankelijke oordeelsvorming door de accountant over de betrouwbaarheid van het cijfermateriaal.

c het traject van proef- en saldibalans tot jaarrekening.

Dit hoofdstuk bevat voorts enkele verwijzingen naar buitenlandse literatuur inzake een aantal behandelde onderwerpen.

3 Accountantsberoep en professional judgment

Dit onderdeel bevat een samenvatting van de in hoofdstuk 2 behandelde 'probleemgebieden' en enkele beschouwingen over algemene en bijzondere aspecten die het accountantsberoep raken zoals de betekenis van de accountantsverklaring in het maatschappelijk verkeer, de behoefte van het maatschappelijk verkeer aan accountantscontrole en een aantal maatschappelijke ontwikkelingen, die voor het accountantsberoep van betekenis zijn.

Het ware m.i. didactisch logischer geweest

deze beschouwingen reeds in hoofdstuk 1 te plaatsen.

Het hoofdstuk wordt besloten met een behandeling van de vraag of inperking van de subjectieve elementen in de accountantscontrole noodzakelijk is.

Het tweede deel van het geschrift, de samenvatting van de groeps- en plenaire discussies, geeft, behalve de procentuele verdeling van de antwoorden op de aan de deelnemers voorgelegde vragen (in overwegende mate een ja/nee vraagstelling), door middel van daarbij geplaatste commentaren inzicht in de overwegingen die tot de antwoordkeuze hebben geleid.

Deze commentaren geven waardevolle informatie over hoe door een deel van de beroeps-genoten wordt gedacht over concrete vraagstukken die het onderhavige onderwerp raken. Het is dan ook toe te juichen dat dit deel aan het geschrift is toegevoegd.

Als beknopt samenvattend commentaar zou ik het volgende willen stellen. Het in dit geschrift in het geding zijnde onderwerp, subjectieve aspecten van de accountantsfunctie en -taak, vooral toegespitst op de algemene controle, is voor het beroep van groot belang, zodat het daarvoor expliciet aandacht vragen uitermate nuttig is.

Zoals eerder vermeld heeft het geschrift een beperkte doelstelling (bijdrage tot de bewustwording ten aanzien van betekenis en gevaren van professional judgment), waaraan de inhoud zeker dienstbaar is. Bestudering, in het bijzonder door beroeps-genoten, wordt dan ook van harte aanbevolen.

Het betoog van Van Dijk is verkennend van aard en draagt primair bij tot het inzicht in de breedheid van het terrein waarbij professional judgment een rol speelt en gaat vergezeld van waardevolle literatuurverwijzingen.

De brede opzet vergt veel van de lezer om hoofd- en bijzaken te onderscheiden en de meest belangrijke probleemvelden goed in het oog te houden. Voorts gaat de breedheid in een noodzakelijkerwijs toch beknopt bestek onontkoombaar ten koste van de diepgang, waardoor bij de kritische lezer vele vragen zullen rijzen die in het geschrift onbeantwoord blijven. Dat kan echter zeer wel passen in de beoogde doelstelling.

Dit geschrift ware wat mij betreft dan ook te zien als een startpunt voor nader onderzoek en analyse.

In dat verband wordt nog het volgende opgemerkt.

– Goed in het oog ware te houden de proble-

matiek binnen de Nederlandse beroepsopvattingen enerzijds (verschillen in opvatting, interpretatie en visie in NIVRA-verband) en in internationaal verband anderzijds (waarbij de doorwerking van buitenlandse beroepsopvattingen in de praktijk hier te lande niet buiten beschouwing kan blijven).

– Vraagstukken die de inhoud van de accountantsfunctie(s) raken zijn van een geheel andere orde (en vergen ook een andere benadering) dan die betrekking hebben op de concretisering van de taak, gegeven de functie-inhoud.

– De brede benadering in het geschrift vraagt om het onderkennen van prioriteiten, zodat de meest wezenlijke problemen het eerst onder ogen worden gezien.

Een van die problemen met betrekking tot de taak in de algemene controle is het gevaar dat de deugdelijke grondslag voor het oordeel wordt aangetast door in een systeemgerichte aanpak in te sterke mate op de interne controle te steunen, waarvan de permanent goede werking niet in toereikende mate is (of kon worden) beoordeeld.

Er ware voor te waken dat dit geschrift onbedoeld steun geeft aan de gedachte dat de zgn. analytische controle-aanpak een of/of benadering is (systeemgericht of uitkomstgericht), terwijl sprake behoort te zijn van een en/en benadering.

Binnen die en/en benadering kunnen, gegeven de omstandigheden en per onderwerp bezien, uiteraard accentverschuivingen optreden.

Die waakzaamheid geldt evenzeer de problematiek van de in het geschrift genoemde verschuiving van een kwantitatieve naar een kwalitatieve benadering.

De grotere aandacht in de analytische controle-aanpak voor de kwalitatieve aspecten van de organisatie mag niet ten koste gaan van de eveneens noodzakelijke kwantitatieve benadering (ten aanzien van het cijfermateriaal). Daaraan doen ook de turbulente ontwikkelingen op het terrein van de administratieve automatisering niet af.

– Voor het onderhavige onderwerp is van groot belang dat door het NIVRA is besloten tot ontwikkeling van een stelsel van richtlijnen voor de accountantscontrole.

Op grond van een deugdelijke analyse zal daardoor objectivering kunnen plaatsvinden van zaken die zich daartoe lenen, terwijl de status van de richtlijnen meebrengt dat daarvan slechts op goede gronden zal kunnen worden afgeweken.

Desondanks zal professional judgment een

wezenlijk element blijven in de accountantscontrole als maatwerk (en in het beroep in breder verband). Het daarmee verantwoord omgaan vergt blijvende bezinning en waakzaamheid in het spanningsveld van de doeltreffendheid en doelmatigheid van de accountantsarbeid, zowel centraal als op de werkplek.

Prof. H. J. de Heer RA

Boekbespreking

Mr. J. R. Glasz

De commissaris Aanbevolen gedragsregels

Kluwer/N.C.D., Deventer, 1986,
54 pag., f 19,75

De kern van dit boekje bestaat uit aanbevolen gedragsregels voor commissarissen. De gedragsregels zijn niet bedoeld als bindende regels, tot naleving waarvan iedere commissaris zich zou moeten verplichten. De bedoeling is veeleer de heersende opvattingen in ondernemingsland te registreren en van daaruit te komen tot aanbevelingen. Dat geeft zowel voor de direct betrokkenen (commissarissen en leden van directies of leden van de raad van bestuur) als voor anderen (ondernemingsraadsleden, aandeelhouders, vakverenigingen enz.) op den duur ook een toetsingskader om achteraf te kunnen vaststellen of een individuele commissaris dan wel de RvC als geheel 'naar behoren' heeft gefunctioneerd.

De aanbevolen gedragsregels (in totaal 87 in getal) zijn ondergebracht in 19 rubrieken. Dat zijn:

- 1 Wat aan een (eventuele) benoeming vooraf dient te gaan
- 2 Het functioneren van de commissaris in het algemeen
- 3 De informatie
- 4 De commissaris als toezichthouder
- 5 De commissaris als adviseur
- 6 De bijzondere taken van een RvC bij een structuurvennootschap
- 7 De werkwijze van de RvC
- 8 De verhouding tot het bestuur
- 9 De verhouding tot de algemene vergadering van aandeelhouders
- 10 De verhouding tot de OR
- 11 De verhouding tot de externe accountant
- 12 De verhouding tot (andere) externe adviseurs
- 13 Conflicten
- 14 De president-commissaris
- 15 De gedelegeerde commissaris
- 16 De 'vertrouwenscommissaris'
- 17 De commissaris in concernverband
- 18 De commissaris bij de familievennootschap
- 19 De van overheidswege benoemde commissaris

Iedere rubriek bevat één of meer gedragsregels. In voetnoten worden de gedragsregels toegelicht.

Een groot aantal van de aanbevolen gedragsregels zijn eigenlijk vanzelfsprekend. Zo bijvoorbeeld de regel, dat een kandidaat-commissaris alvorens een benoeming te aanvaarden zich moet informeren over de onderneming en de betrokken bedrijfstak en daartoe o.a. een gesprek zal voeren met de leden van de RvC en van de directie. Hoe vanzelfsprekend ook, het is goed dat dit (en veel soortgelijke zaken) in gedragsregels wordt vastgelegd.

Zo is het eigenlijk ook vanzelfsprekend, dat de RvC als eenheid behoort te functioneren. Op verschillende plaatsen komt dit in de gedragsregels tot uiting. Individueel optreden van één der commissarissen kan die eenheid licht in gevaar brengen. Daarmee moet men om die reden uiterst voorzichtig zijn. Bij het functioneren als eenheid past ook het streven naar besluitvorming met unanimitieit en het zich onthouden van het naar buiten brengen van minderheidsstandpunten. Dat geldt voor alle commissarissen, dus ook voor de 'vertrouwenscommissaris' (dat is de commissaris, die is benoemd op voordracht van de OR en die geacht wordt in het bijzonder het vertrouwen van het personeel te genieten). Tegen deze filosofie, optreden als eenheid, is in het verleden wel eens gezondigd. Dat heeft de betrokken ondernemingen in het algemeen weinig goed gedaan.

Eveneens vanzelfsprekend is het, dat de beloning van de commissaris en de onkostenvergoeding schriftelijk zijn vastgelegd. 'Als regel' zo staat in de gedragsregels ontvangt de commissaris daarnaast geen substantiële faciliteiten ten laste van de onderneming.

De mogelijkheid van niet schriftelijk vastgelegde substantiële faciliteiten wordt dus wel opengelaten. Zou het niet beter zijn de woorden 'als regel' te schrappen? Wat voor bezwaar kan er tegen bestaan om 'substantiële faciliteiten' schriftelijk vast te leggen?

Ook op andere detailpunten van deze gedragsregels is natuurlijk kritiek mogelijk. Het gaat er niet om of uw recensent met iedere gedragsregel al of niet van harte instemt. Van belang is wel dat deze gedragsregels zijn opgesteld. Daarmee is een goed uitgangspunt op tafel gelegd, dat op onderdelen later altijd kan worden bijgesteld.

Ik wil iedere commissaris en iedere bestuurder van een onderneming van enige omvang van harte aanbevelen om van deze gedragsregels kennis te nemen. Ook anderen, zoals leden van de OR, accountants en (andere) adviseurs doen er goed aan zich op de hoogte te stellen van deze gedragsregels.

Prof. Dr. S. W. Douma