

BOEKBESPREKING

Thomas A. Lee

COMPANY AUDITING, Concepts and Practices

Uitgegeven door The Institute of Chartered Accountants of Scotland. Edinburgh, 1972, 199 blz., £ 1.75

door Drs. D. Kamsteeg

Vanouds is in Groot Brittannië de accountantscontrole sterk vanuit de praktijk benaderd. De vraag hoe gecontroleerd dient te worden kreeg grote aandacht, maar het waarom van de controle werd zo stiefmoederlijk behandeld, dat het Institute of Chartered Accountants of Scotland in zijn aanbeveling van het boek van Lee kan stellen dat dit het eerste boek is waarin de nadruk op het waarom van de accountantscontrole wordt gelegd. Lee beklemtoont het belang van een goed begrip - met name ook bij niet-vakgenoten - voor wat de accountant met zijn controle-arbeid, uitmondend in de verklaring bij de jaarrekening, beoogt. Immers als de gebruikers van de gecertificeerde jaarrekening de betekenis van de accountantscontrole niet onderkennen, dan zal het hun ook niet duidelijk kunnen zijn wat nu in feite gecontroleerd is, en evenmin in hoeverre een gecertificeerde jaarrekening betrouwbaar is.

Dat dit begrip geenszins in voldoende mate aanwezig is bleek Lee uit een enquête onder public- en interne accountants, directeurs, bankiers en beleggers. De uitkomst van deze enquête, als bijlage aan het boek toegevoegd, laat zien dat zelfs onder de geënquêteerde accountants onvoldoende bekend was welke doelstellingen de accountantscontrole beoogt, en wat de betekenis is van een goedkeurende verklaring bij de jaarrekening.

Wil de accountant in zijn controlefunctie optimaal functioneren in het maatschappelijk verkeer, dan zal er, aldus Lee, bij allen die bij de controle en de uitkomst daarvan belang hebben overeenstemming dienen te zijn aangaande de volgende punten:

- De voornaamste doelstellingen van de accountantscontrole.
- De vraag voor welke personen de controle in eerste instantie plaatsvindt.
- Het object van de accountantscontrole.
- De betekenis van de accountantscontrole.
- Het nut van de accountantsverklaring voor haar gebruikers.

Door het bevorderen van een beter begrip voor de functie en de taak van de accountant bij alle betrokkenen, kan ook een overeenstemming inzake bovengenoemde punten ontstaan. Op de bevordering van dit begrip is Lee's boek geheel gericht.

Na een schets van de ontwikkelingen die de opvattingen aangaande het doel van de accountantscontrole hebben doorgemaakt, komt Lee tot de stelling dat hij als doel van de accountantscontrole ziet dat de accountant zich uitsprekt over de betrouwbaarheid van de jaarrekening, en dat hij dit doet door een deskundig en onafhankelijk oordeel te geven inzake:

- Truth en fairness van de jaarrekening. Hierbij krijgen „True and fair” (begrippen die in de Company's Act niet worden gedefinieerd) de volgende inhoud:
 - de gebezigde waarderingsgrondslagen zijn door accountancy en bedrijfsleven algemeen aanvaard, worden van jaar op jaar gebruikt, zijn geëigend voor het bedrijf in kwestie, en worden in de jaarrekening toegelicht.
 - de jaarrekening is opgesteld vanuit objectieve en voor controle vatbare informatie.
 - de nauwkeurigheid en de betrouwbaarheid van de door de boekhouding opgeleverde informatie.

In deze doelstellingen wordt de accountant dus als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer gezien, optredend ten behoeve van dat maatschappelijk verkeer. Deze functie van onafhankelijk vertrouwensman wordt door Lee scherp belicht als hij wijst op het gevaar dat de dwingende voorschriften neergelegd in de bepalingen van de Company's Act van 1948 en 1967 als maximum in plaats van als minimum regels worden beschouwd. Hier herkennen wij dezelfde geluiden als die welke gehoord werden ten tijde van het tot stand komen van de Wet op de jaarrekening van ondernemingen. Lee illustreert deze gevaren aan de hand van enkele voorbeelden. In Groot-Brittannië verbiedt de Company's Act b.v. niet dat de accountant financiële belangen bij de onderneming van een cliënt heeft. Kleine, niet ter beurze genoteerde, vennootschappen beschouwen het als een blijk van vertrouwen in de vennootschap als „hun” public accountant een (gering) aantal aandelen in de vennootschap heeft. Hiertegen zijn enkele grote accountantskantoren opgetreden doordat zij hun stafleden verbieden of afraden om financiële belangen in het bedrijf van een cliënt te hebben.

De wettelijke bepalingen doen overigens afbreuk aan de functie van de accountant als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer. Immers het huidige wettelijke standpunt - neergelegd in een case uit 1951, en momenteel sterk aangevochten - luidt dat de accountant verplichtingen heeft tegenover de onderneming en de aandeelhouder, maar niet tegenover derden die op zijn oordeel kunnen afgaan. Het English Institute sprak echter uit dat de accountant ook de belangen van anderen dan de aandeelhouder in rekening moet brengen voordat hij een oordeel over de jaarrekening uitspreekt. Opgemerkt zij dat door Lee nergens de werknemer als belanghebbende bij de jaarrekening wordt genoemd.

In een hoofdstuk getiteld „the concept of audit evidence” stipuleert Lee dat de truth and fairness van een jaarrekening alleen maar door de accountant kan worden gecertificeerd als hij voldoende bewijsmateriaal heeft verzameld en gecontroleerd om zijn oordeel te ondersteunen. In het kader van deze deugdelijke grondslag voor het oordeel van de accountant brengt Lee de „audit by exception” tersprake. Dit wil zeggen dat de delen van het accounting system die voor wat betreft de internal control sterk zijn, van de accountant veel minder aandacht krijgen dan de zwakkere delen. Om dit verantwoord te kunnen doen moet de accountant het hele stelsel van de internal control rigoreus bestuderen en beoordelen. Deze door Lee geschetste beoordeling is zeer veelomvattend, moet dit ook zijn, omdat de eigen actie van de accountant - te denken valt dan b.v. aan het zelfstandig door de accountant vaststellen van het niveau van het bedrijfsgebeuren - niet past in de door Lee beschreven grondslagen van de controle. Immers hoe groot de door de Engelse accountants uitgevoerde tests ook mogen zijn, zij beogen nimmer hetzelfde als de detailcontrole ten onzent. Steeds zijn deze tests bedoeld om de interne controle te kunnen beoordelen op zijn sterkte, om vervolgens een oordeel te kunnen uitspreken.

Lee roert in zijn boek bijzonder veel zaken de controle betreffende aan. Laat ik er nog enkele mogen noemen. De opeenvolgende werkzaamheden die bij de controle van een onderneming zijn te onderscheiden worden op bijzonder duidelijke wijze voorgesteld. Lee bepleit het gebruik van de wiskundige steekproef ter bepaling van de grootte van de tests op de werking van de interne controle.

Over de mate waarin de accountant aanvul-

lende werkzaamheden dient te verrichten in geval van een onvolkomen organisatie bij een onderneming laat Lee zich niet uit. Wel komt de Management Letter ter sprake. In deze Letter wijst de accountant de bedrijfsleiding op eventueel aanwezige leemten in en mogelijke verbetering van de organisatie van het bedrijf. De bedrijfsleiding behoeft echter op deze suggesties tot verbetering van de organisatie geen actie te ondernemen zolang de leemten in de organisatie truth en fairness van de jaarrekening niet beïnvloeden. Is dit laatste wel het geval, en heft de bedrijfsleiding de bezwaren niet op, dan is de accountant verplicht zijn bezwaren door middel van zijn verklaring ter kennis van de aandeelhouders te brengen.

Aangezien er tussen de beroepsgenoten in Groot-Brittannië op soms principiële punten geen eensluidende beroepsopvattingen bestaan, is voor de Nederlandse lezer die zich een oordeel wil vormen over de beroepsuitoefening van een Engelse public accountant, Company Auditing een leerzaam boek, waarin de verschillende gangbare opvattingen bondig uiteen worden gezet, en waar nodig door Lee worden becommentarieerd.

Omdat de ontwikkeling ook in het Engelse accountantsberoep niet stil staat, is zelfs dit in februari 1972 verschenen boek al niet meer up to date. De verschijning van de eerste twee Statements of Standard Accounting Practice - uitgegeven door de Institutes - wordt door Lee wel genoemd, zonder dat hij de inhoud van deze statements nog kon verwerken.