

Attentiepunten voor de Managementletter:

- 1) Algemeen
- 2) Bevindingen en daarop gebaseerde adviezen
- 3) Voorbeeld van het begeleidend schrijven bij de Managementletter
- 4) Managementletter en nadere voorschriften inzake de onafhankelijkheid van de accountant

I) Attentiepunten voor de managementletter: Algemeen

De Managementletter is het instrument bij uitstek om gevraagd, maar ook ongevraagd, invulling te geven aan de natuurlijke adviesfunctie van de accountant. De accountant hoeft zich echter niet alleen te beperken tot dit terrein omdat bijvoorbeeld de kennis die hij dient te hebben van de branche waarin de cliënt opereert en de ontwikkelingen in de maatschappij, ook een bron vormt waaruit geput kan worden om de ondernemingsleiding van advies te dienen. In hoofdstuk 2: bevindingen en adviezen, wordt daarom uitgegaan van de volgende indeling:

A: Afloop van de aanbevelingen uit voorgaande managementletters

B: (Verloop van) de accountantscontrole

C: Het functioneren van de organisatie nu en in de toekomst

D: Invloed van de ontwikkelingen in de branche en andere omgevingsfactoren op de besturing van de organisatie.

E : Automatisering

Met het uitbrengen van de Managementletter hoeft niet gewacht te worden totdat de verklaring bij de jaarrekening uitgebracht wordt. Integendeel direct na de afloop van, of zelfs tijdens de interimcontrole is er vaak meer tijd beschikbaar om snel en adequaat op de vragen van de cliënt te reageren en nadere (organisatie) adviezen te verstrekken.

Op deze wijze wordt de Managementletter als een acquisitiemiddel gebruikt omdat de accountant, zo doende, zijn kennis op een breed terrein kan demonstreren. In dit kader dient wel bedacht te worden dat de accountant niet alles kan weten en dat het ook een teken van kracht kan zijn om op specifieke deelrekeningen de cliënt andere adviseurs van het netwerk, aan te bevelen en deze bij de managementletter te betrekken.

Als de cliënt deze adviezen als nuttig ervaart versterken zij het imago van het accountantskantoor en de vertrouwensrelatie met de cliënt.

Wel dient terdege rekening te worden gehouden met de nieuwe onafhankelijkheidsregels waarin de risico's worden beschreven van de combinatie van de wettelijke controle met de overige dienstverlening. Met name in hoofdstuk vijf van het nadere voorschrift worden de risico's en de te treffen maatregelen om deze te bespreken, beschreven.

Als regel wordt over vermijdbare gebreken in de Administratieve Organisatie / Interne Beheersing gerapporteerd. De kosten/baten verhouding speelt hierbij een belangrijke, doch niet altijd overheersende, rol.

Het verdient aanbeveling om de vermijdbare gebreken zoveel mogelijk samen met de verantwoordelijke functionarissen op te lossen. Mocht dit niet (direct) mogelijk zijn dan is het zaak om de verantwoordelijke functionarissen zoveel mogelijk vooraf te betrekken bij de (liefst de door hen zelf aangedragen) voorstellen ter verbetering, die op het naast hogere niveau tot uitvoering moeten worden gebracht. Op deze wijze wordt de betrokkenheid, het commitment, van de organisatie bij de managementletter vergroot. Dit niet in de laatste plaats omdat de

verantwoordelijken weten welke informatie aan de leidinggevende / toezichthoudende organen wordt verstrekt.

Het verdient aanbeveling de Managementletter niet in rapportvorm doch in de klassieke briefvorm uit te brengen. Schrijf cliënt-gericht d.w.z. leg het accent liever op de verbeteruggesties dan op de problemen die bij de controle zijn geconstateerd. Gebruik geen vakjargon: de cliënt is geen accountant ! Gebruik omgekeerd waar mogelijk wel het vakjargon van de cliënt. Vermijd kritiek op personen, formuleer positief en concreet. Probeer een evenwicht te vinden tussen een formele en een informele stijl. Te formeel: schept een (te ?) grote afstand met de cliënt.

Indeling van de managementletter kan zijn:

1. De inleiding :
 - De aanleiding.
 - Het onderwerp.
 - Vermeldt dat er slechts gerapporteerd wordt over onderwerpen die in het kader van de opdracht, direct of indirect, zijn onderzocht/ geconstateerd. Geef aan dat daardoor de opsomming niet limitatief is.
 - Voor het geval de managementletter voor verschillende functionarissen (controller, administrateur) / organen (directie, raad van commissarissen) bestemd is kan beter een leeswijzer worden opgenomen dan het schrijven van meerdere managementletters.

2. Het middendeel:
 - Bevindingen en adviezen. Zie voor een beschrijving daarvan: hoofdstuk 2 hieronder.

3. De afsluiting:
 - In duidelijke bewoording aangeven wat er verder gaat gebeuren verdient de voorkeur : "wij nemen op contact met U op om Uw reactie te vernemen" is beter dan de traditionele sluitzin: "in afwachting van..... "

2) ATTENTIEPUNTEN VOOR DE MANAGEMENTLETTER: bevindingen en daarop gebaseerde adviezen

AD A: Afloop van de aanbevelingen uit voorgaande managementletter.

Als aanzet naar de volgende onderdelen van de managementletter kan hier een inventarisatie gegeven worden van:

- De met succes afgeronde onderwerpen
- De voortgang van onderwerpen die nog niet (geheel) zijn afgerond.

AD B: (Verloop van) de accountantscontrole.

Belangrijke onderwerpen:

- In eerste instantie de omstandigheden die kunnen leiden tot een materiële c.q. wezenlijke beperking in de controle nu of in de toekomst in het geval van een wettelijke controle. Dit geldt uiteraard niet voor de samenstellingopdracht. Voor zover de beoordelingsopdracht als een opstap naar de controleopdracht wordt beschouwd of als de cliënt behoefte heeft aan advies op AO/IB -gebied (Bijv. i.v.m. groei van de onderneming) worden deze zaken weer belangrijker.

Er kunnen ook voor de controle minder belangrijke zaken zijn, die de moeite van het

vermelden waard zijn. Elke aanbeveling ter verbetering in de AO/IB waar de cliënt financieel zijn voordeel mee kan doen zal welkom zijn. De kunst is dus om dit financiële voordeel voor de cliënt zichtbaar te maken of hem te overtuigen van de noodzaak van de voorgestelde maatregelen.

- Aandacht voor interne beheersingswerkzaamheden die noodgedwongen door de externe accountantsfunctie moe(s)ten worden uitgevoerd: geef hier ook aan wat de daarmee gepaard gaande kosten zijn. Wellicht kan de cliënt zich deze kosten besparen door geringe organisatorische aanpassingen of een andere prioriteitsstelling. Bijkomend voordeel voor de accountant is de boodschap die hij naar de cliënt stuurt: Het belang van de cliënt staat voorop en er is geen sprake van belangenverstrengeling/eigen belang van de accountant.

AD C: Het functioneren van de organisatie nu en in de toekomst:

Het gaat hier in eerste instantie om de bij de controle gesignaleerde administratief organisatorische problematiek die onder de aandacht van het management gebracht dient te worden.

De werking van de AO/IB in het algemeen:

- Onduidelijke controletechnische functiescheiding.
- Verouderde beschrijvingen.
- Inadequate procedures op het terrein van inkopen, productie, verkopen en/of opslag.
- (On)betrouwbaarheid van de managementinformatie. Managementinformatie sluit niet aan op de financiële administratie.
- Personeels(onder)bezetting, kwantitatief en/of kwalitatief, die risico's voor de onderneming met zich brengen. Bijv: alle controletechnische functiescheidingen zijn in een persoon verenigd of de hele administratie "drijft" op x1x persoon.
- Feilen van de budgettering en daarop gebaseerde kostenbewaking.
- (Slecht) functioneren van het debiteuren / crediteurenbeheer.
- Falend Cash- management
- Etc.....

In tweede instantie kunnen ook andere bij de controle gesignaleerde onderwerpen bespreekbaar worden gemaakt. Zoals:

- Bedrijfseconomische vraagstukken:
 - Investeringsplannen en de financiering daarvan.
 - Meerjarenramingen
 - Kostprijs berekeningen.
 - Rentabiliteitsberekeningen.
- Financiële gang van zaken en potentiële risico's:
 - Liquiditeit / solvabiliteit in het licht van toekomstige tegenvallers.
 - Invloed van zich wijzigende kapitaalslasten op de financieringsstructuur en/of meerjarenbegroting. Rentewijzigingen van enkele procenten kunnen vergaande gevolgen hebben.
 - Speculatieve aspecten en risico's van beleggingen.
 - Onderverzekering.
 - Mogelijk uit de publiekrechtelijke (fiscale, milieu) en/of civielrechtelijke wetgeving (vermeende wanprestatie) voortvloeiende claims.
- (Wettelijke) voorschriften verslaggeving / subsidies:
 - Overtreding van de wetgeving(B.W. ; fiscale wetgeving): te treffen voorzieningen en organisatorische maatregelen om dit in de toekomst te voorkomen.
 - Mogelijke noodzaak van Tussentijdse Berichten.
 - Optimale benutting van subsidies.

AD D: Invloed van de ontwikkelingen in de branche en andere omgevingsfactoren op de besturing van de organisatie.

In deze dynamische maatschappij is het steeds belangrijker geworden om te kunnen anticiperen op/ zich aan te passen aan veranderende omstandigheden in de "omgeving" van de organisatie. Deze externe factoren tijdig te onderkennen is van levensbelang voor de onderneming. Het ontbreken van een adequaat bezette controllersfunctie bij de cliënt maakt deze rubriek alleen maar belangrijker.

Mede vanwege de voor de controle vereiste kennis van de branche en van de organisatie van de cliënt, kunnen in de managementletter hierover bijvoorbeeld de volgende zaken aan de orde worden gesteld:

- Branchevergelijkende cijfers en trends
- Innovatieve ontwikkelingen binnen de bedrijfstak.
- Zich wijzigende concurrentieverhoudingen.
- Productinnovatie.
- Belangrijke toekomstige wetwijzigingen (Wet IB 2001 is een sprekend voorbeeld, terwijl ook de toenemende milieuwetgeving een bron van zorg kan zijn).
- Mogelijke beursgang.

Voorzover deze en andere factoren belangrijke gevolgen hebben voor de bestuurlijke informatievoorziening in de (nabije) toekomst dient hieraan ook in de managementletter voldoende aandacht besteed te worden:

- Mogelijkheden m.b.t. samenwerking met andere organisaties
- Oprichten van nieuw bedrijf.
- Interne reorganisatie.
- Uitbesteding van bepaalde niet tot de kerntaken behorende activiteiten.
- Verdergaande automatisering.

Ad E: Automatisering

In het accountantsverslag dient een verplichte vermelding te staan uit hoofde van de wet Computercriminaliteit over de betrouwbaarheid en continuïteit van de automatisering.

In dit onderdeel van de managementletter kunnen de adviezen worden opgenomen inzake de noodzakelijke verbetering daarvan. De eisen die gelden voor de betrouwbaarheid van de AO/IB (het moeten voldoen aan de daaraan te stellen eisen) gelden mutatis mutandis voor de automatisering.

Als het gaat om een complex(er) geautomatiseerd Financieel Informatieverwerkend Systeem (FIS) met ingebouwde interne beheersingmaatregelen kan hier de inzet van een EDPAuditor of andere automatiseringsdeskundige noodzakelijk zijn en hier ter sprake worden gebracht.

4) Managementletter en de nadere voorschriften inzake Onafhankelijkheid.

In de hierboven beschreven managementletter worden aanbevelingen aan de cliënt gedaan die, indien zij tot een opdracht tot overige dienstverlening leiden, de natuurlijke adviesfunctie van de Accountant kunnen ontstijgen. Maar ook als dat niet het geval is brengen opdrachten voor overige dienstverlening extra risico's mee op het gebied van de onafhankelijkheid van de accountant.

Kennis van de Verordening Gedragscode voor de Accountant in het algemeen en kennis van de Nadere voorschriften inzake Onafhankelijkheid in het bijzonder is een absolute voorwaarde om deze opdrachten met aanvaardbare risico's te kunnen aanvaarden.

3) Voorbeeldbrief: begeleidend schrijven bij de managementletter

VERTROUWELIJK

De directie van

Management letter 20xx

Geachte heren,

Hierbij zenden wij U het verslag inzake onze bevindingen opgedaan tijdens de uitvoering van onze interim controle t.b.v. de controle van de jaarrekening over 20xx..

In de interimcontrole hebben wij de opzet en werking van de administratieve organisatie onderzocht op een aantal voor onze controle noodzakelijke punten. In een aantal gevallen hebben wij, voor zover dat voor het resultaat van onze controle noodzakelijk is, ter zake aanvullende werkzaamheden verricht.

Wij merken op dat ons onderzoek niet gericht is op het vormen van een oordeel over uw administratieve organisatie en de daarin verweven interne beheersing als geheel noch op de betrouwbaarheid en continuïteit van de geautomatiseerde gegevensverwerking als zodanig. De opmerkingen kunnen derhalve niet als limitatief worden beschouwd.

Wij hebben onze bevindingen en de daarop gebaseerde aanbevelingen, in de bijlage als volgt ingedeeld:

- A Afloop van de aanbevelingen uit de voorgaande managementletter.
- B (Verloop van) de controle.
- C Het functioneren van de organisatie nu en in de toekomst.
- D Invloed van de ontwikkelingen in de branche en andere omgevingsfactoren, op de besturing van de organisatie.

Gezien het belang van onze bevindingen en adviezen voor Uw organisatie en mogelijk te realiseren kostenbesparingen / efficiency verbeteringen, nu en in de nabije toekomst, stellen wij ons voor om op contact met U op te nemen over het verdere verloop.

Hoogachtend