

Boekbespreking

Leerboek accountantscontrole Deel I: Algemene grondslagen

Eindredactie:

Prof. Dr. A.B. Frielink R.A.

Prof. H.J. de Heer R.A.

Uitgever: H.E. Stenfert Kroese B.V., Leiden/
Antwerpen 1985

Prijs: f 55,00

Binnen het Nederlandse accountantsberoep is met veel belangstelling uitgezien naar dit nieuwe leerboek. Het laatste echte Nederlandse leerboek over de accountantscontrole dateert uit de jaren vijftig (Spinosa Cattela en Van der Hoek); in de jaren zeventig heeft Groeneveld de geschriften van Limperg geactualiseerd, doch deze bestreken niet het gehele terrein dat aan studenten gedoceerd moet worden. Deze beide boeken werden bij de opleiding dan ook niet meer gebruikt.

Bekend was dat het nieuwe leerboek zou worden vervaardigd door een breed samengestelde redactie. Deze omvat tien leden; alle universitaire opleidingen zijn daarin vertegenwoordigd, en ook vertegenwoordigers van de NivRA-opleidingen en van het Limperg Instituut hebben daarin zitting. De eindredactie is kennelijk gedelegeerd aan de hoogleraren Frielink en De Heer; laatstgenoemde heeft als initiatiefnemer wel een heel bijzondere bijdrage aan de totstandkoming van dit werk gehad.

Verschenen is nu deel I, dat de algemene grondslagen van de accountantscontrole behandelt. Deel II zal de techniek en de typologie van de accountantscontrole uiteenzetten, terwijl deel III de bijzondere onderzoeken en enkele capita selecta zal bespreken.

Het leerboek is niet bedoeld voor zelfstudie, maar als ondersteuning van de uiteenzettingen van de docenten.

De indeling is zeer overzichtelijk; de stof is achtereenvolgens onderverdeeld in hoofdstukken, sub-hoofdstukken, paragrafen en alinea's die alle genummerd zijn. De systematiek van deze nummering vereenvoudigt het opzoeken aanzienlijk; in dit opzicht is het boek zeer handzaam.

Voorts zijn voorbeelden en nadere toelichtingen inspringend gedrukt. In deze opzet is men niet altijd geslaagd: menige uitspraak of motivering die naar mijn mening in doorlopende

tekst thuishoort is in het inspringende deel opgenomen; het overslaan van de inspringende tekst is nogal eens riskant! Zelfs komt het een enkele maal voor dat de doorlopende tekst verwijst naar een inspringend gedrukte uitspraak.

Deel I omvat de volgende hoofdstukken:

- 1 Algemene inleiding tot het accountantsfungeren
- 2 Functie, taak en verantwoordelijkheid van de accountant
- 3 Controlebegrippen, -middelen en -methoden.

Het boek wordt afgesloten met een handig zaakregister.

Hoofdstuk I bevat - zoals in een inleiding past - een aantal uitspraken die eerst later in het boek, of in de volgende delen, uitgewerkt en gemotiveerd behoren te worden. Enkele zaken dienen echter in een inleiding duidelijk gesteld te worden, en dat is niet altijd goed gelukt. Zo zou de afbakening van het begrip 'accountantscontrole' wel scherper geweest mogen zijn; ook de reden voor het instellen van de functie van interne accountant (alinea 1.1.140) zal weinigen overtuigen. Voorts gaat het betoog over de deugdelijke grondslag (al. 1.1.160 e.v.) nagenoeg uitsluitend over de deskundigheid. Ook het onderdeel over de verwachtingen van opdrachtgevers bevat onduidelijkheden, met name in de alinea's 1.1.192 en 1.1.193; degene die daarin enige innerlijke tegenspraak meent te ontwaren, kan niet beschuldigd worden van onwelwillend lezen. Tenslotte zijn enkele uitspraken apodictisch, bij voorbeeld die over de betekenis van de interne controle (al. 1.1.113) en die over de betekenis van de controlemiddelen (al. 1.1.171). Voor de nuancering van eerstbedoelde uitspraak zullen we op deel II moeten wachten, zij het dat daarvan al iets doorklinkt in de toelichting bij al. 2.2.103. De laatstbedoelde materie wordt uitgewerkt in sub-hoofdstuk 3.2.; bij de bespreking van dat gedeelte kom ik hierop terug.

Hoofdstuk 2 bevat vijf sub-hoofdstukken:

- 2.1 De accountantscontrole
- 2.2 De taak van de accountant
- 2.3 Accountantsverklaringen en andere mededelingen omtrent de uitkomst van accountantsarbeid

- 2.4 Verantwoordelijkheid en aansprakelijkheid van de accountant
2.5 De organisatie van het accountantsberoep in Nederland.

Sub-hoofdstuk 2.1 heeft nog steeds een zeer algemeen karakter; enige doublure met hoofdstuk 1 is aanwijsbaar, maar deze valt mogelijk toe te schrijven aan de didactische stelling, dat de herhaling de moeder van de wetenschap is. Didactisch zijn echter wel enkele aanmerkingen op dit gedeelte te maken. Zo wordt in al. 2.1.102 de stelling geponeerd: 'de accountant is de vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer'. In het Voorwoord stelt de Redactie dat aan verschillen van opvatting binnen het accountantsberoep slechts aandacht wordt besteed indien deze betrekking hebben op wezenlijke aangelegenheden, en dat daarbij geen eenzijdigheid is betracht. Daarin slaagt de Redactie in het algemeen op prijszwaardige wijze. Over de ongewenstheid van de uitdrukking 'vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer' bestaat evenwel naar mijn mening binnen beroepskringen overeenstemming. Daarom had hieraan enige beschouwing gewijd mogen worden.

Ook de behandeling van begrippen 'onpartijdig' (al. 2.1.420 e.v.) en 'onafhankelijkheid' (al. 2.1.430 e.v.) is niet helder. Dit onderwerp komt later terug, in al. 2.3.770 e.v. en 2.3.780 e.v., en ook daar is de behandeling verwarrend.

Sub-hoofdstuk 2.2 behandelt de taak van de accountant op moderne wijze: men gaat niet uit van de individuele accountant, maar van het accountantskantoor. Dit gedeelte is fris en verhelderend.

Sub-hoofdstuk 2.3 bespreekt de verklaringen en andere mededelingen van de accountant. Dit gedeelte lijkt mij voor studenten moeilijk toegankelijk: de volgorde van de behandeling treft mij niet als logisch, teksten van verklaringen staan niet bijeen, en schema's ontbreken geheel.

In de paragraaf 'GBR-bepalingen aangaande verklaringen' worden de bepalingen over onpartijdigheid en onafhankelijkheid behandeld. Dit doet geforceerd aan; de vraag rijst waarom deze bepalingen niet in sub-hoofdstuk 2.1 aan de orde zijn gesteld.

Ook de plaats van sub-hoofdstuk 2.4, over de verantwoordelijkheid en de aansprakelijkheid van de accountant, roept vragen op. Een deel van de stof had doeltreffend eerder behandeld

kunnen worden. Nu wordt af en toe een schijn van tegenspraak gewekt met eerdere passages; zo lijkt al. 2.4.104, over de morele verantwoordelijkheid, strijdig met de voortreffelijke beschouwing in al. 1.1.150 e.v. over het vertrouwen in accountantsoordelen.

De beschouwing over de 'begrenzing uit hoofde van het mogelijke' (al. 2.4.420 e.v.) is onvolledig; een belangrijk element in het zgn. axiomatisch voorbehoud is de onmogelijkheid om voortdurend aanwezig te zijn op plaatsen waar gebeurtenissen kunnen plaatsvinden die voor de te onderzoeken verantwoording van belang zijn.

Sub-hoofdstuk 2.5, over de organisatie van het accountantsberoep in Nederland, is een interessant en helder onderdeel. Ook hiervan valt over de plaats in het boek te twisten, maar de gekozen oplossing stoort niet.

Hoofdstuk 3 bestaat uit de volgende sub-hoofdstukken:

3.1 Controlebegrippen

3.2 De controlemiddelen van de accountant

3.3 Methoden van accountantscontrole

Het sub-hoofdstuk 3.1 roept sterk gemengde gevoelens op. In paragraaf 2 wordt de volgende begripsomschrijving van 'controle' gegeven: 'controle is het vormen en kenbaar maken van een oordeel over een bepaald object, of bepaalde objecten, door toetsing aan normen' (al. 3.1.201). Vervolgens wordt gesteld dat deze begripsomschrijving ruimer is 'dan bij het spraakgebruik aansluit en bij hetgeen in dit leerboek aan de orde is' (al. 3.1.203). De lezer blijft achter met de vraag waarom deze begripsomschrijving dan gekozen is! Didactisch lijkt dit geen gelukkige greep.

Ook andere begripsomschrijvingen zijn minder geslaagd, zoals die voor controlemiddelen en controlemethoden. Al. 3.1.804 stelt: 'Het begrip controlemiddelen omvat het geheel der zaken die de controleur ten dienste staan bij het uitvoeren van controleverrichtingen'. Zoals uit het volgende sub-hoofdstuk zal blijken omvat het begrip veel méér dan 'zaken'; ik kom hier nog op terug. Over het begrip controlemethoden wordt in al. 3.1.805 gezegd: 'Het begrip controlemethoden heeft betrekking op de weldoordachte wijze van handelen bij de uitvoering van de controle gericht op het met de controle te bereiken doel'.

Deze pleonastisch aandoende zin is géén begripsomschrijving! Ook de definities voor controletechniek (al. 3.1.802(3)), detailcontrole (al. 3.1.923) en totalencontrole (al. 3.1.928) vol-

doen mij niet.

Anderzijds omvat dit sub-hoofdstuk in de paragrafen 3 en 4 zeer waardevolle beschouwingen over respectievelijk de functie van de controle, en de functie en plaats van de controle in bedrijfshuishoudingen. Daarbij rijst echter de vraag of deze onderdelen niet eerder in het boek een betere plaats zouden hebben gevonden.

Ook sub-hoofdstuk 3.2 vertoont didactische gebreken. Onder de vlag 'controlemiddelen' wordt een min of meer traditioneel lijstje van 'zaken' behandeld, waarvan Prof. drs. K. P. G. Wilschut in een artikel in 'De Accountant' van oktober 1985 mijns inziens afdoende heeft aangetoond dat het 'een bonte mengeling blijkt te zijn van fasen en programmastappen in het controleprogramma, van toetsingsmiddelen, van waar te nemen materiaal, van typeringen van verrichtingen en van controletechnieken' (cit. Wilschut). Dit sub-hoofdstuk is het meest teleurstellende deel van het boek. Toegegeven zij, dat de didactische problematiek niet eenvoudig is; een betere oplossing had echter mogen worden verwacht. De Redactie erkent de mislukking min of meer in al. 3.2.901, maar dat is een schrale troost.

Een nadeel van de gekozen aanpak is voorts dat de uiteenzetting van de besproken 'controlemiddelen' beperkt is tot een beschrijving van aard, toepasbaarheid, vóór- en nadelen; hoe zij worden toegepast, wordt hier niet behandeld. Als dit in een der volgende delen aan de orde komt, lijkt een gedeeltelijke doublure met dit sub-hoofdstuk onvermijdelijk.

Voorts stoort mij de stelling in al. 3.2.110 dat 'het slechts bij (hoge) uitzondering mogelijk is de juistheid van enige gegevens vast te stellen door toepassing van één controlemiddel'. Op deze stelling wordt vooruitgelopen in al. 1.1.171. Al. 3.2.110 vervolgt echter met de uitspraak dat dit een gevolg is 'van het feit dat bedoelde juistheid meestal betrekking heeft op verschillende aspecten van het gegeven'. Toegespitst op afzonderlijke aspecten geldt de geciteerde stelling veel minder vaak; integendeel, menig afzonderlijk controlemiddel raakt verschillende aspecten van gegevens. Deze eenzijdige voorstelling van zaken is te betreuren omdat een vindingrijke en efficiënte controle-aanpak hierdoor niet wordt bevorderd. Hoewel de stelling op enkele plaatsen ondersteund wordt met voorbeelden (al. 3.2.515 en 3.3.302), overtuigen deze mij om verschillende redenen niet, met name omdat hierbij het axiomatisch voorbehoud uit het oog verloren wordt. Dit laatste geldt ook voor

de twijfel, die in al. 3.2.112 aan het nut van verbandscontrole gezaaid wordt.

In par. 5 brengt het boek een terminologisch nieuwtje: de term 'bescheiden' wordt gereserveerd voor externe 'geschriften', terwijl voor binnen de gecontroleerde huishouding ontstane 'geschriften' de term 'vastleggingen' gebezigd wordt. In een didactisch werk kan verheldering van terminologie slechts worden toegejuicht. In dit geval heb ik echter twijfel, omdat de keuze haaks lijkt te staan op het in vakkringen ingeburgerde spraakgebruik. Vele beroepsgenoten zullen bij 'vastleggingen' denken aan registraties die méér dan één transactie of gebeurtenis omvatten, terwijl 'bescheiden' in het algemeen betrekking hebben op één transactie of gebeurtenis.

Ook sub-hoofdstuk 3.3, over controlemethoden, introduceert een terminologisch nieuwtje: de termen 'progressieve' en 'regressieve werkwijze' voor wat (althans door mij) tot dusverre is aangeduid als de 'synthetische' respectievelijk 'analytische controle-aanpak'. Aangezien laatstgenoemde termen in de discussie tussen vakgenoten nogal 'vervuild' zijn, juich ik deze vondst van harte toe. Ook verder is dit onderdeel zo geschreven, dat partijen in bedoelde discussie hieraan naar mijn smaak geen aanstoot kunnen nemen, hetgeen ik een compliment waard acht.

Samenvattend kan gesteld worden dat de stof in het algemeen vaktechnisch evenwichtig is behandeld. Over de didactische opzet van het boek heb ik echter twijfels. De stof is voor studenten nog niet erg 'operationeel' gemaakt: men kan er nog niet mee aan de slag. Het boek wekt de indruk voornamelijk bedoeld te zijn als ondersteuning van de zogenaamde hoorcolleges van de docenten. Het boek bevat echter een aantal fraaie stukken vakliteratuur: alleen al uit dezen hoofde is kennisneming stellig de moeite waard.

J.H. Blokdijs