

Boekbespreking

Ph. Wallage

Methodiek en mate van structuur: 'Een beschouwing over het proces van accountantscontrole'

Academisch proefschrift
Uitgegeven door Ph. Wallage
Bilthoven, juni 1991.

In de grote samenwerkingsverbanden waarin accountants hun functie uitoefenen wordt gestreefd naar uniformering van de wijze van werken. Met behulp van opleidingen, handboeken en andere hulpmiddelen wordt bevorderd dat de diverse beroepsbeoefenaren in zekere mate op dezelfde wijze hun controlewerkzaamheden uitvoeren. Daarmee wordt een minimumniveau voor de kwaliteit van het werk gegarandeerd.

Veel samenwerkingsverbanden van accountantskantoren hebben een sterk internationaal karakter. De grote internationale maatschappen werken met één controlefilosofie en internationaal ontwikkelde handboeken en dergelijke. Daar staat tegenover dat er ook nog altijd maatschappen zijn die minder internationale invloed hebben en veelal ook minder werken met een gestructureerde controlemethodiek.

Het accountantsberoep, dat is ontstaan in diverse landen heeft zich langs verschillende wegen ontwikkeld. In de VS bijvoorbeeld, ligt de nadruk sterk op standard setting. Met een veelheid van voorschriften wordt beoogd dat de controle-arbeid van accountants een zekere mate van kwaliteit heeft. In Nederland heeft de nadruk altijd meer gelegen op een hoogwaardige opleiding en is de standard setting altijd onderbelicht gebleven.

De hiervoor geschetste ontwikkelingen zijn van invloed geweest op de handboeken en de overige hulpmiddelen die bij de diverse in Nederland werkzame kantoren van toepassing zijn. Deze handboeken, vragenlijsten en formulieren zijn voor Wallage object van onderzoek geweest.

Hij bestudeerde aan de hand van dit materiaal de voor de diverse kantoren voorgeschreven methodieken. Daarbij onderzocht hij of er sprake is van significante verschillen op dit punt tussen de diverse kantoren en of deze verschillen worden bepaald door de mate van internationale invloed. Bijzondere aandacht heeft Wallage gegeven aan de mate van structuur van de controlemethodiek. Hij heeft onderzocht of de mate van structuur in de methodieken van de Nederlandse controle afhankelijk is van de mate van internationale invloed.

Om te kunnen komen tot een analyse van controlemethodieken heeft Wallage een normatief model voor deze methodieken ontwikkeld. Daarbij heeft hij zich gebaseerd op de internationaal geldende controlestandaarden en op de controlecyclus. De controlecyclus bestaat, zo schrijft Wallage, uit

- de planningfase,
- de uitvoeringsfase en
- de evaluatie- en oordeelsvormingsfase.

Wallage ziet een duidelijke overeenkomst tussen deze controlecyclus en de empirische cyclus.

In het kader van zijn onderzoek heeft Wallage vijftien in Nederland werkzame kantoren onderverdeeld in drie categorieën, zijnde

- kantoren met een overwegend internationale invloed,
- kantoren met een Nederlandse benadering met internationale invloed en
- kantoren met een Nederlandse benadering zonder internationale invloed.

Hij concludeert dat de mate van internationale invloed 'verklarende waarde bezit' voor de mate waarin de voorgeschreven controlemethodiek van een kantoor overeenstemt met het door hem ontwikkelde normatieve model. Naarmate er meer sprake is van internationale invloed kan een grotere overeenstemming met internationale controlestandaarden worden waargenomen en komt de controlemethodiek

meer overeen met de controlecyclus. Naarmate minder sprake is van buitenlandse invloed is sprake van meer keuzevrijheid voor de individuele accountant, zo werd door hem vastgesteld.

De presentatie van het onderzoek is verpakt in een voor vakgenoten bijzonder interessant boek van meer dan driehonderd pagina's. De historische ontwikkeling rondom het accountantsproces in de VS en in Nederland wordt op een boeiende wijze beschreven in hoofdstuk 2. Enige in de literatuur beschreven controlemethodieken worden behandeld in hoofdstuk 3. Daarbij komt in het bijzonder aan de orde het onderscheid tussen proceduregerichte (statistische) methodieken en procesgerichte (dynamische) methodieken. In hoofdstuk 4 komt de mate van structuur van de controlemethodiek aan de orde. Mogelijke voor- en nadelen van het hanteren van een gestructureerde methodiek worden opgesomd. Hierbij is het te betreuren dat de auteur niet verder gaat dan het opsommen van wat anderen ervan vinden. Al lezende vraagt men zich af wat Wallage er nu zelf van vindt. De relatie met andersoortige vormen van kwaliteitsbevordering (zoals personeelsbeleid, opleidingen, collegiaal overleg, collegiale toetsing) op accountantskantoren wordt summier gelegd. Een verdere uitwerking op dit punt zou voor de lezer interessant zijn geweest.

In hoofdstuk 5 wordt de opzet van het door Wallage uitgevoerde empirische onderzoek beschreven. In dit hoofdstuk wordt het door de onderzoeker ontwikkelde normatieve model behandeld: opgezet in stappen van de controlecyclus met een verwijzing naar de Amerikaanse en de IFAC-controlestandaarden. In hoofdstuk 6 worden de uitkomsten van het onderzoek behandeld. In detail wordt aandacht besteed aan de diverse aspecten van het controleproces, typische Nederlandse begrippen (bijvoorbeeld: typologie) en typisch Amerikaanse begrippen (bijvoorbeeld: beweringen) worden naast elkaar gezet. Hoofdstuk 7 is toegespitst op de mate van structuur van de diverse controlemethodieken.

Voor zover mogelijk worden de uitkomsten vergeleken met elders uitgevoerd onderzoek naar de mate van structuur. Daarnaast wordt aangetoond dat met name de internationale invloed op de kantoren bepalend is geweest voor de mate van structuur in de controlemethodiek.

In hoofdstuk 8 wordt ingegaan op het oordeelsvormingsproces als fase van het controleproces. Uit het empirische onderzoek is namelijk gebleken dat hieraan in de handboeken relatief weinig aandacht wordt besteed. Behandeld worden onder meer de diverse soorten bewijsmateriaal, het onderscheid tussen feiten en waarden en de gecompliceerdheid van de beoordeling op het geaggregeerde niveau van financiële verantwoordingen. Deze oordeelsvorming zou, naar het oordeel van Wallage, 'minutieus' moeten worden geanalyseerd en onderzocht, om na te gaan op welke aspecten de effectiviteit en efficiency van de fase van het controleproces zouden kunnen worden verbeterd.

Tenslotte wordt een aanvulling gegeven op de reeds bestaande stappen van het normatieve model voor het controleproces.

Het is te betreuren dat de auteur bij het schrijven van dit boek weinig onderscheid heeft gemaakt tussen hoofd- en bijzaken.

Het proefschrift is niettemin zeer lezenswaardig voor al diegenen die zich bezig houden met één of meer van de volgende activiteiten:

- de ontwikkeling van standaarden voor de accountantscontrole;
- het bevorderen van de kwaliteit van het controleproces van accountantskantoren en -diensten;
- het ontwikkelen, respectievelijk onderhouden van de controlemethodiek van een kantoor;
- het verzorgen van onderwijs in de accountantscontrole;
- het verrichten van onderzoek op het terrein van de accountantscontrole.

Door Wallage is zichtbaar gemaakt het belang van de internationale standaarden voor de beroepsuitoefening in ons land en van de invloed die uitgaat van de internationale samenwerking in accountantskantoren. De uitkomsten van zijn onderzoek bevestigen de noodzaak het universitaire onderwijs in de accountantscontrole, dat nu nog in sterke mate is gebaseerd op de typisch Nederlandse aanpak, grondig te herzien.

Prof. Drs. J.A. van Manen

Prof. Drs. J. A. van Manen is vennoot van Coopers & Lybrand Dijker Van Dien en hoogleraar Accountantscontrole aan de Rijksuniversiteit Groningen.

Binnengekomen boeken

Preservation of Value
J. F. Jacobs
Uitgever: JBF-Databank, Enschede
Prijs: f 30,-

De Kamers van Koophandel in de praktijk
Drs. B. W. Buenk
Derde druk
Uitgever: Kluwer, Deventer
Prijs: f 83,-

Belastingverdragen
5e druk
Uitgever: Kluwer, Deventer

Het ontwerpen van effectieve organisaties
Prof. dr. H. P. M. Jagers
Mw. dr. W. Jansen
Uitgever: Stenfert Kroese, Leiden
Prijs: f 49,-

Belastingcontrole
4e druk
Kluwer Belastingwijzers nr. 17
Prijs: f 29,50

Praktijk Registeraccountants 91/92
Uitgever: Delwel Uitgeverij B.V.,
Den Haag