

Boekbespreking

*Leerboek Accountantscontrole,
Deel 3A: Bijzondere onderzoeken*

Eindredactie:
Prof. Dr. A.B. Frielink RA
Prof. H.J. de Heer RA

Uitgever: Stenfert Kroese Uitgevers, Leiden-Antwerpen 1991
Prijs: f 67,90

Dit is het vierde deel van het standaardwerk dat het Leerboek beoogt te zijn. De aanduiding van de delen doet denken aan die van een ander standaardwerk: dat van Dr. L. de Jong over de geschiedenis van het Koninkrijk der Nederlanden in de Tweede Wereldoorlog. Dit is uiteraard geen verwijt; het bewijst slechts hoe moeilijk tevoren de inhoud van een dergelijk werk te taxeren is. De redactie verdient eerder een compliment dat zij het hoofd niet heeft laten hangen toen de opgave zwaarder bleek dan aanvankelijk werd verondersteld. Duidelijk is dat er tenminste nog deel 3B zal volgen; dat wordt in het voorwoord dan ook aangekondigd, en zal 'capita selecta' bevatten. Deel 3A bevat al verwijzingen naar specifieke alinea's van deel 3B.

Deel 3A is geschreven als één geheel met de voorgaande delen, hetgeen blijkt uit de doorgaande nummeringen van de hoofdstukken en van de pagina's. Ook het trefwoordenregister aan het einde omvat alle voorgaande delen, hetgeen het zoeken aanmerkelijk vergemakkelijkt. Dat blijkt te meer noodzakelijk, nu in dit deel enkele belangrijke wijzigingen op voorgaande delen moesten worden gemeld. Deze vloeien voort uit de veranderingen in het stelsel van accountantsverklaringen die eind 1990 hebben geleid tot wijzigingen in de Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants. Door raadpleging van het trefwoordenregister in deel 3A is men in staat de laatste stand van de regelgeving op te sporen.

Zoals ook in de voorgaande delen, bevat de tekst veel inspringend afgedrukte passages, die als nadere toelichting zijn bedoeld. De keuze tussen wel of niet inspringen is ook in dit deel niet altijd geslaagd: het overslaan van de inspringende tekst is nogal eens riskant.

Dit deel behandelt de bijzondere onder-

zoeken, in een eerder deel gedefinieerd als: alle door accountants aanvaarde opdrachten die niet de algemene controle betreffen. Dat is een negatieve definitie; daarom moet in deze in beginsel onduidelijk begrensde stof enige indeling worden aangebracht. De literatuur kent er verscheidene; de keuze die in dit boek gemaakt wordt, wordt uitgebreid en goed gemotiveerd, en zou best de standaard kunnen worden. Deze indeling, die ook de structuur van het boek bepaalt, is:

- kwantitatieve onderzoeken, nader verdeeld in:
 - retrospectieve kwantitatieve onderzoeken, en
 - prospectieve kwantitatieve onderzoeken;
- kwalitatieve onderzoeken;
- adviesopdrachten.

Het onderbrengen van in de praktijk voorkomende opdrachten in een dergelijke indeling blijft echter arbitrair; met name de scheidslijn tussen prospectieve kwantitatieve onderzoeken en adviesopdrachten is in de praktijk vaak moeilijk waarneembaar. Daarom heeft de plaats en wijze van behandeling in het boek soms een enigszins kunstmatig karakter.

Een soortgelijk probleem hebben de auteurs kennelijk ervaren bij de opdrachten tot beoordeling van een jaarrekening. De kenschets van deze opdrachten als bijzonder onderzoek past in de systematiek van het boek, doch zal voor vele accountants ongewoon zijn, te meer daar de beoordelingsopdracht door het NivRA is aangeprezen als alternatief voor een opdracht tot algemene controle die tot een oordeelonthouding zou leiden. De redactie heeft met de classificatie van de beoordelingsopdracht dan ook niet goed raad geweten; eerst worden dergelijke opdrachten aangemerkt als retrospectief kwantitatief (als. 7.1.130 en 7.1.141), nadien als kwalitatief (al. 7.1.160).

Retrospectieve kwantitatieve onderzoeken
Als eerste onderwerp wordt het zelfstandig balansonderzoek (ZBO) behandeld. Dit is zinvol, omdat dit bij vele retrospectieve kwantitatieve onderzoeken uitgevoerd moet worden. Tevens wordt het ZBO als beginpunt voor de algemene controle besproken. Opvallend is, dat zowel hierbij als bij de controle van de werkelijke of maximale balanspositie de activa en passiva zowel positief als negatief gecontroleerd zouden moeten worden (als. 7.2.112 en 7.2.123); hetzelfde is ge-

steld bij de controle van de 'staat van baten en schulden' bij surséance van betaling (al. 7.2.852). Dit is niet gemotiveerd; deze controles lijken mij voor de helft overbodig.

De specifieke retrospectieve kwantitatieve onderzoeken worden in het algemeen degelijk behandeld, zij het dat de tendenzen bij de verstrekker van de te controleren informatie wel erg terloops ter sprake komen; dit aspect verdient stellig meer aandacht.

Bij de afzonderlijke onderzoeken zijn nog enkele specifieke kanttekeningen te plaatsen.

De controle van materiële (brand)schade is nogal lakoniek behandeld (al. 7.2.332). De waarde van inventarisatie als instrument van negatieve controle over de periode na de calamiteit (al. 7.2.335) is stellig betwistbaar.

Bij de kartelcontrole ontbreekt een waarschuwing dat de bemoeienis van de accountant – ook in de adviesfunctie – zou kunnen leiden tot een veroordeling door het Europese Hof.

Bij de oplagecontrole ten behoeve van adverteerders wordt terecht het accent op de positieve controle gelegd (al. 7.2.621). De betekenis van de inventarisatie van de niet verzonden exemplaren van een periodiek (al. 7.2.626) is dan niet duidelijk. Bij de inbrengverklaring nemen de auteurs resoluut afstand van het juristendebat over de vraag of niet-overeengekomen agio bij een B.V. tot de stortingsplicht behoort, en kiezen voor de liberale interpretatie die in de praktijk wordt gevolgd. De in het boek gegeven tekst van de inbrengverklaring (al. 7.2.741) wijkt af van de door de Commissie Controlevraagstukken van het NivRA aanbevolen tekst, maar sluit aan bij hetgeen in de praktijk gebruikelijk is en (ook) aan de eisen van de wet voldoet. Met deze keuzen kan men vrede hebben, maar van geen van beide genoemde geschilpunten wordt melding gemaakt.

Bij de controle in geval van faillissement en surséance van betaling ontbreekt de nuttige aanwijzing, dat als uitgangspunt menigmaal gegevensopstellingen per een eerdere datum beschikbaar zijn, waarbij een tegenovergestelde tendentie in de verstrekte informatie kan worden verwacht (kredietaanvraag resp. belastingaangifte).

De definitie van fraude (al. 7.2.902) is helaas niet in overeenstemming met, en minder duidelijk dan, de definitie in Richtlijn voor de Accountantscontrole 3.03,

hoewel de definitie in het boek ook de fraude ten bate van de gecontroleerde huishouding blijkt te omvatten.

Prospectieve kwantitatieve onderzoeken

De behandeling van de prospectieve kwantitatieve onderzoeken vangt aan met de bespreking van prognoses. Dit is zinvol, omdat deze bij vele specifieke prospectieve onderzoeken van belang zijn. Deze reden wordt echter niet gegeven; de behandeling valt nogal met de deur in huis.

De specifieke prospectieve kwantitatieve onderzoeken worden zeer breed behandeld; er wordt veel nuttige informatie gegeven. Daardoor zijn deze gedeelten vaak meer geschikt voor de advieskant van de opdracht dan voor het kwantitatief onderzoek; dat geldt met name voor fusie en overname. Voor studenten zal de stap naar de specifiek te verrichten werkzaamheden vaak te groot zijn, zoals bij de behandeling van de bedrijfsschade.

De scheidslijn met de adviesopdrachten is hier waarschijnlijk iets te kunstmatig. Het collisiongevaar komt vooral aan de orde bij de adviesopdrachten, terwijl het evenzeer van betekenis is bij opdrachten die in het boek als prospectief kwantitatief gekenschetst worden. Ook daar wordt het een enkele keer genoemd; merkwaaardigerwijze alleen bij het onderzoek van voorgenomen investeringen. In samenhang met het collisiongevaar is ook de onpartijdigheid van belang; deze wordt uitsluitend aangestipt bij het onderzoek van bedrijfsschade.

Ook hier zijn bij de afzonderlijke typen onderzoek specifieke opmerkingen te maken.

Bij het onderzoek van emissieprospectussen valt op dat daarin opgenomen tussentijdse overzichten zouden moeten worden *gecontroleerd*, hetgeen ook blijkt uit de voorgestelde tekst van de verklaring (al. 7.3.242). Deze eis lijkt te zwaar, en

wordt in de praktijk ook niet gesteld. Niet duidelijk wordt, waarom een beoordelingsopdracht niet toereikend zou zijn; velen achten deze nu juist méér geschikt voor tussentijdse overzichten dan voor jaarrekeningen.

Bij de waardepeiling van aandelen wordt het minderheidspakket niet als een waardebeïnvloedende factor aangemerkt (al. 7.3.302); het komt alleen in toelichtende, inspringende tekst even aan de orde (al. 7.3.323). Dit aspect is wel erg impliciet besproken.

Bij de kredietverlening past een kleine waarschuwing: met de bepalingen van het Nieuw Burgelijk Wetboek konden de auteurs nog geen rekening houden.

Kwalitatieve onderzoeken

De kwalitatieve onderzoeken omvatten de beoordeling van jaarrekeningen alsmede enkele relatief nieuwe typen onderzoeken: risicobeoordeling en onderzoeken van de informatieverzorging en van de kwaliteit van de interne controle.

De paragraaf over de beoordeling van jaarrekeningen weerspiegelt de onzekerheid die na de invoering van Richtlijn voor de Accountantscontrole 6.02 is ontstaan. Zo is ook een alternatieve tekst voor de eerste alinea's van de accountantsmededeling gegeven (al. 7.4.133); deze lijkt mij bepaald geen verslechtering ten opzichte van de officiële tekst.

De paragrafen over de andere typen onderzoeken geven goede, compacte beschouwingen, maar weinig aanwijzingen voor de praktische uitvoering. Dit zou in dit boek ook wat te ver gevoerd hebben.

Adviesopdrachten

De beschouwingen over adviesopdrachten zijn eveneens zeer algemeen van aard, hetgeen al evenmin verbazing behoeft te wekken. Hier komt het collisiongevaar aan de orde; zoals gezegd, zou een wat ruimere behandeling eerder in dit

deel van het Leerboek niet hebben misstaan. Het gevaar wordt in dit sub-hoofdstuk wel gesignaleerd, zonder dat echter aangegeven wordt hoe de accountant het kan vermijden. Dat is evenmin gebeurd in de eerdere delen van dit Leerboek; dit is een ernstige ommissie, die illustratief is voor de enige zwakte van het Leerboek: de te grote afstand tot de praktijk.

Slot

Dit deel van het Leerboek bevat als geheel vele waardevolle beschouwingen. Zij geven een brede kijk op de functie van de accountant, maar zijn vaak zo algemeen gesteld, dat voor studenten de stap naar de specifieke problemen die zich bij de beschreven opdrachten kunnen voordoen, vaak te groot lijkt.

Het boek is - wéér - uitstekend verzorgd; het bevat slechts enkele schoonheidsfoutjes. Komisch is, dat het enige woord dat in Griekse letters is afgedrukt, foutief geschreven is (al. 7.3.402). Dat doet echter niet af aan de waardering die men voor dit werkstuk kan hebben.

Prof. J.H. Blokdijk

Prof. J.H. Blokdijk, registeraccountant, is directeur van J. H. Blokdijk Advies B.V. en adviseur van ondernemingen en accountants. Hoogleraar toegepaste Accountantscontrole aan de Vrije Universiteit Amsterdam. Heeft vele vaktechnische functies bij het NIVRA vervuld.

Boekbespreking

Trends in Transport
Jaarboek over logistieke dienstverlening
'91/'92

(eindredactie: Mr. J. Koekebakker)
Delwel Uitgeverij B.V.
's-Gravenhage, 1991
ISBN 90-6155-487-X

Het door Delwel uitgegeven Jaarboek over logistieke dienstverlening verschijnt voor de tweede maal. De opzet van de eerste editie is aangehouden; ook nu omvat het jaarboek drie delen.

Het eerste deel wordt (weinig origineel) eveneens aangeduid met de titel *Trends in transport*. Onder deze noemer worden trends in enkele deelmarkten, internationale trends, trends in human resource management en milieutrends besproken.

Voor de behandeling van actuele ontwikkelingen in de branche is in vergelijking met de eerste editie meer ruimte gereserveerd; dit is een hoopgevende ontwikkeling.

Een duidelijke rode draad is echter in de behandeling van deze onderwerpen niet goed te herkennen. In verschillende bijdragen wordt terecht het belang van telecommunicatie voor de transportsector benadrukt. Een uitwerking van dit onderwerp, een schildering van de trends rondom bijvoorbeeld EDI, ontbreekt echter in deze editie van het Jaarboek. Wellicht kan dit onderwerp in een volgende editie speciale aandacht krijgen.

Het tweede deel geeft een opsomming van 91 in de sector Verkeer en Vervoer werkzame bedrijven. Dit overzicht omvat bijzonder waardevol cijfermateriaal, onder andere balans- en resultatenrekeningen. De redactie van dit deel berust bij het Financieel Economisch Lexicon.

Door de opbouw van de informatie is moeilijk te achterhalen waar gegevens van werkmaatschappijen zijn opgenomen. Cijfermatige informatie over vele buitenlandse logistieke dienstverleners, die wel in Nederland werkzaam zijn, ontbreekt in dit deel.

Deel drie geeft een overzicht van branche-organisaties en andere instellingen met betrekking tot transport; hierbij wordt een indeling naar weg, water en lucht aangehouden.

De eindcontrole van dit op zich nuttige Jaarboek is dit jaar wel opvallend slordig

geweest. Het voorwoord bijvoorbeeld is vrijwel identiek aan het voorwoord van de eerste editie; het gaat zelfs zover, dat ook nu – zeer verwarrend – over de eerste editie wordt gesproken! Wederom wordt aangegeven, dat een lijst van de meest vooraanstaande personen in de logistieke dienstverlening is toegevoegd; ook ditmaal ontbreekt deze opgave.

De aanbeveling gedaan bij de start geldt nog steeds: Toevoeging van een alfabetische lijst met alle organisaties zou de toegankelijkheid van de informatie vergroten.

Ondanks de negatieve kanttekeningen die geplaatst moesten worden, zijn wij nog steeds enthousiast over het genomen initiatief. Dit Jaarboek kan uitgroeien tot een zeer nuttig naslagwerk voor de transportsector.

Drs.R. den Breejen

Drs. R. den Breejen is universitair docent Logistiek aan de Economische Faculteit van de RUG, sectie marktkunde en onderzoek.

Binnengekomen boeken

Internationaal Financieel Management
A. Buckley
Uitgever: Academic Service, Schoonhoven
Prijs: f 34,50

Herkapitalisatie
Drs. P.H.M. Flipsen
Serie FED Fiscale Brochures
Uitgever: FED, Deventer
Prijs: f 50,00

Bedrijfseconomie Berekend
Drs. H.J. Bremmers/Mr C.R.T. Camelia
Uitgever: Spruyt, Van Mantgem & De Does, Leiden
Prijs: f 84,50

De strategie van bedrijven: modificatie en empirische toetsing van de strategietypologie van Miles & Snow
E.J. Nijssen
Uitgever: Lemma, Utrecht

Uw BV en de bedrijfsopvolging
Mr. L.J.A. Heijtel
Uitgever: Kluwer, Deventer
Prijs: f 39,50

Praktijk Registeraccountants/NlvRA-gids 1992
Uitgever: Delwel Uitgeverij B.V., 's-Gravenhage
Prijs: f 75,00

De financieringsstructuur van het Mid- en Kleinbedrijf
M. Drop/J.W.R. Schuit
Uitgever: Delwel, Uitgeverij . B.V., 's-Gravenhage
Prijs: f 37,50

Onroerende goederen en belasting over toegevoegde waarde
Mr. dr. B.G. van Zadelhoff
Serie FED Fiscale Studieresie
Uitgever: FED, Deventer
Prijs: f 89,00

Analyses of Equity Warrants as Investment and Finance Instruments
C. Veld
Uitgever: Tilburg University Press
Prijs: f 65,00

Brede herwaardering (I) in de praktijk
Reeks Account Actueel
Mr. drs. H.P.A.M. van Arendonk/Mr. C.A. Goossen/ Mr. M.J. Hamer
Uitgever: Account/Advies B.V., 's-Hertogenbosch