

Compendium van de Accountantscontrole, deel 1

Grondslagen, controleproces en vaktechniek

Prof. J.H. Blokdijk

*Compendium van de Accountantscontrole, deel 1
Grondslagen, controleproces en vaktechniek
B.A.J. Westra RE RA en M.J.Th. Mooijekind RA:
Pentagon Publishing, 1995
384 p., ISBN 90-75043-02-3*

Volgens Van Dale (1984) is een 'compendium' een 'kort begrip, schets, samenvattend handboek van een wetenschap'. Kennelijk is het woord in de titel van het boek in laatstbedoelde zin gebruikt. De schrijvers menen terecht dat het vakgebied van de accountantscontrole te uitgebreid is om in krap 400 bladzijden te worden samengevat; zij stellen dan ook een deel 2 (typologie van de toepassingen) en een deel 3 (bijzondere onderzoeken) in het vooruitzicht.

In het voorwoord, dat aanvangt met een ongewoon onbescheiden advertentie, noemen de auteurs een breed scala van doelgroepen: beginnende en gevorderde accountancy-studenten, praktiserende accountants, controllers, juristen en fiscalisten. Het boek omvat echter regelmatig examenrijtjes en toetsingsvragen, die voor de laatstgenoemde doelgroepen vermoedelijk minder aantrekkelijk zijn. Na het voorwoord volgt dan ook onmiddellijk een 'werkwijzer' voor studenten, kennelijk de belangrijkste doelgroep. Of het woord 'compendium' daarvoor goed gekozen is, waag ik te betwijfelen.

Belangwekkend voor vakgenoten is dat de auteurs hier en daar persoonlijke zienswijzen geven, als aanvulling op of als alternatief voor de bestaande theorieën. Op zich zijn deze zienswijzen menigmaal interessant; het is echter de vraag of zij in een compendium passen, dan wel in (nog niet geschreven) artikelen in de vakpers. Deze persoonlijke visies zijn aangeduid met een enkele

asterisk waarvan de betekenis in een voetnoot is verklaard (p. 15). Het is dus de vraag of studenten deze zienswijzen altijd als persoonlijk zullen herkennen.

Hoewel de ondertitel: 'Grondslagen, controleproces en vaktechniek' zulks zou doen vermoeden, is het boek niet herkenbaar volgens die trefwoorden ingedeeld. Het controleproces begint in hoofdstuk 3 en eindigt in het laatste hoofdstuk; de grondslagen worden kennelijk geacht te zijn behandeld in de hoofdstukken 1 (De accountantsfunctie in perspectief) en 2 (Wet- en regelgeving), terwijl de 'vaktechniek' (bedoeld lijkt: de controletechniek) in verschillende hoofdstukken mede aan de orde komt. Echt hinderlijk is dit overigens niet.

Hoofdstuk 1 bevat voor een compendium wel erg veel voetnoten, hetgeen de studie niet zal vergemakkelijken; de structuur wordt er in elk geval niet duidelijker door. Verder in het boek wordt dit overigens beter.

In hoofdstuk 1 openbaart zich ook een gebrek dat het gehele boek kenmerkt: behandeld wordt wel 'wat?' en/of 'hoe?', maar veel minder vaak 'waarom?'. De aan de (openbare) accountant te stellen eisen worden in § 1.3 wel genoemd, maar niet uit de maatschappelijke functie afgeleid; als

Prof. J.H. Blokdijk is directeur van J.H. Blokdijk Advies B.V. en adviseur van ondernemingen en accountants. Daarnaast is hij hoogleraar Toegepaste Accountantscontrole aan de Vrije Universiteit Amsterdam. Hij heeft vele vaktechnische functies bij het Koninklijk NIVRA vervuld en is lid van het bestuur van de Stichting Toezicht Effectenverkeer.

dit wel zou zijn geschied, zou ongetwijfeld ook de geheimhoudingsplicht aan de orde zijn gekomen. Ook vallen in § 1.8 de 'Algemene begrippen rond de accountantsfunctie' grotendeels uit de lucht; deze (afsluitende) paragraaf bevat slechts een rijtje definities, zonder verdere introductie van de begrippen. Enkele andere elementen uit de theorie van de grondslagen worden wel uiteengezet, zoals de verantwoordelijkheid (§ 1.4) en de aansprakelijkheid (§ 1.6) van de accountant, en fraude (§ 1.5).

Bij de nogal uitgebreide beschouwing over fraude wordt het onderscheid tussen 'onttrekken' en 'doen toevloeien' aan de gecontroleerde huishouding niet gemaakt. Deze twee vormen van fraude hebben maatschappelijk een sterk verschillende betekenis; dit onderscheid is dus op zijn minst onderbelicht, maar dat geldt ook in zekere mate voor de desbetreffende Richtlijn van het NIVRA.

Het gehele hoofdstuk is informatief doch beknopt; mede daardoor blijft het aan de oppervlakte.

In hoofdstuk 2, over wet- en regelgeving, is veel zorg besteed aan de actualiteit en de nauwkeurigheid van de daarin gegeven informatie. Het is jammer dat ten aanzien van de EG-richtlijnen op p. 86 niet is aangegeven welke richtlijnen definitief zijn, hetgeen met name ten aanzien van de 5e Richtlijn bij verdere studie verwarrend kan werken. Ook de suggestie op p. 87 dat de FASB een onderdeel is van het AICPA, is een schoonheidsfoutje.

Afgezien van deze kleine details is dit een heel informatief hoofdstuk, zij het dat het naar zijn aard snel veroudert, hetgeen uiteraard de auteurs niet aan te rekenen valt. Heel vreemd is evenwel de bijlage 2.1 (Belangrijkste kenmerken per opdrachtsoort) bij dit hoofdstuk: deze bijlage hoort hier geheel niet thuis.

Hoofdstuk 3, getiteld 'Het controleproces', beschrijft de algemene voorbereiding van de controle; er komen dus voorshands slechts hoofdstukken aan de orde.

Ernstig storend is dat het begrip 'AO/IC' nergens wordt verklaard. 'AO' en 'IC' zijn uit de lijst van gebruikte afkortingen te halen, maar dat is dan ook alles. Betwijfeld kan worden of dit voldoende is voor de doelgroepen 'juristen' en 'fiscalisten'.

Voorts vangt het hoofdstuk aan met een uitgebreide paragraaf over controlebenaderingen in historisch perspectief. Ik vraag mij af of dit nuttig is, met name voor beginnende studenten: de verschillende begrippen kunnen nog nauwelijks tot leven gekomen zijn. In het algemeen lijkt de didactische opzet van dit hoofdstuk niet sterk.

Als meest recente ontwikkeling onderkennen de auteurs een controlebenadering die zij 'neo-klassiek' noemen (§ 3.1.5). Hun omschrijving daarvan: 'integrale controle met behulp van steekproeven', is een contradictio in terminis. Ook lijkt mij het voorbeeld op p. 103 van deze controlebenadering niet geheel correct: het bestaan van vorderingen wordt zowel met afloopcontrole als met saldobevestigingen vastgesteld. Deze dubbelreacht ik niet kenmerkend voor de 'neo-klassieke' benadering.

Duidelijk geschreven en zeer informatief zijn de hoofdstukken 4 (Materialiteit en risico-analyse) en 5 (Het onderzoek van de Administratieve Organisatie en Interne Controle). Daarin komen veel sterk verhelderende praktijkvoorbeelden voor.

Een speciale eervolle vermelding verdient § 4.4, over het inherent risico. Het onderscheid tussen algemene en specifieke inherente risico's, het verschil tussen inherent risico en managementrisico, alsmede de foutenanalyse zijn in de Nederlandse literatuur nergens beter over het voetlicht gebracht.

De beschouwing over 'de NOVAA-noviteit' in § 5.2.4 is een goed voorbeeld van de zorg voor de actualiteit, maar had toch beter in een vaktijdschrift gepast.

Hoewel goed geschreven, laat hoofdstuk 5 toch een onbevredigend gevoel achter, en wel doordat het 'overzicht van begrippen rond de AO/IC' in § 5.5 (de slotparagraaf) nogal wat begrippen geeft die in het voorgaande niet aan de orde zijn geweest. De juiste didactische formule is nog niet gevonden.

Hoofdstuk 6, over 'Het onderzoek van de EDP/GIS-omgeving' getuigt van moed (GIS staat voor: geautomatiseerd informatiesysteem). Ook hierin worden veel voorbeelden gegeven, zij het met minder succes dan in voorgaande hoofdstukken. Zo komt in § 6.2, op p. 203 en 205, een nogal onduidelijk 'inkoopbestand' ten tonele; ook het voorbeeld in § 6.5 is onduidelijk doordat het niet weergeeft waarom de maatregelen worden genomen, waar-

door ook de aard van de maatregelen niet altijd helder is. De beschouwing in § 6.3.1 over ‘de twee alternatieve benaderingswijzen bij de EDP/GIS-omgeving’ heb ik helaas niet begrepen.

Het hoofdstuk besluit met § 6.7, over enkele specifieke automatiseringsaspecten. In de paragrafen over datacommunicatie (§ 6.7.1) en databases (§ 6.7.2) wordt de betekenis voor de accountant niet duidelijk gemaakt. De beschouwing over EDI (§ 6.7.3) is daarentegen zinnig en belangwekkend; ik had alleen iets meer willen zien over het Value Added Network (p. 229).

Hoofdstuk 7 heeft als titel ‘Controle-informatie’. Dat blijkt al snel te gaan over ‘audit evidence’. Collega Bak heeft eens een prijs uitgelooft voor de Nederlandse vertaling van deze Angelsaksische term; die prijs is toen gewonnen door collega De Jonge, met ‘controlebewijsmateriaal’. Deze vertaling is daarna veel gebruikt en lijkt mij beter dan ‘controle-informatie’, omdat het gaat om bewijskracht, zoals de schrijvers overigens óók stellen. Zij hebben echter de nietszeggende vertaling in de nieuwe (concept-)Richtlijnen voor de Accountantscontrole gevolgd, hetgeen ik kan billijken.

In dit hoofdstuk geven de auteurs eerst een overzicht van de ‘controlewerkzaamheden’. Uit dit overzicht blijkt dat het gaat om hetgeen tot dusverre met ‘controlemiddelen’ pleegt te worden aangeduid; de door de schrijvers gekozen term acht ik echter veel beter. Daarmee houdt de innovatie evenwel op: de auteurs hanteren in hun overzicht een variant van de inmiddels klassieke opsomming, waartegen al jaren het bezwaar wordt ingebracht dat het een verzameling ongelijksoortige en elkaar niet uitsluitende begrippen is. Hier missen de schrijvers helaas een kans! Zij motiveren hun keuze in een voetnoot op chronologische gronden, niet vanuit de aard en de functionele plaats van de werkzaamheden.

Bij de bespreking van cijferbeoordeling (§ 7.2) wordt met geen woord over de doelstelling gerept; daardoor komt ook de combinatie met de kritische steekproef, naar mijn smaak een zeer krachtig controle-instrument, niet aan de orde. De bijbehorende bijlage 7.1 geeft ook slechts zeer globale kengetallen, die belangrijker zijn voor beleggers dan voor de controlerend accountant.

In § 7.3, over toetsen aan normatieve gegevens, geven de auteurs blijk van een vreemde visie op de vraag wat bij de accountantscontrole de ‘norm’ is. Deze paragraaf gaat eigenlijk over

verbandscontrole, en geeft daarvan een veel betere beschrijving dan de paragraaf over de ‘Verbandscontroles’ (§ 7.4), die wel erg summier is en eigenlijk niet boven het niveau van journaalposten uitkomt.

De overige paragrafen zijn nuttig; alleen de verificatie met interne en externe documenten (§ 7.9) is nogal stiefmoederlijk bedeed.

Met hoofdstuk 8, ‘Controletechnieken en -begrippen’ hebben de auteurs niet goed raad geweten. De keuze en de volgorde van de onderwerpen, ook in relatie tot hoofdstuk 7, zijn mij althans niet duidelijk geworden.

Begonnen wordt met enkele klassieke begrippenparen (§ 8.2). Waarom deze eigenlijk bestaan en wat het belang van deze begrippen is, wordt niet duidelijk gemaakt: het blijven ‘weetjes’. De dynamisering van de controle en het daarmee samenhangende simultaneiteitsvereiste worden vervolgens in een wel zeer korte paragraaf met de titel ‘Specifieke controlebegrippen’ behandeld; verder komt daarin niets aan de orde. In § 8.4, ‘Steekproeven en overige deelwaarnemingen’ wordt met betrekking tot de (statistische) steekproeven ‘een aantal belangrijke begrippen behandeld’, maar zonder enige samenhang: zo staat de ‘Bayesiaanse statistiek’ tussen de ‘verwachte fout’ en de ‘berekening van de steekproefomvang’. Ook het oude spook van de ‘homogeniteit’ wordt weer van stal gehaald, terwijl al jaren geen statisticus begrijpt wat die rare accountants daar toch mee bedoelen.

Vervolgens introduceren de schrijvers de vreemde term ‘bestaanstechnieken’ (§ 8.5). Daaronder vallen inventarisaties, die ook al in hoofdstuk 7 zijn behandeld. Daarna behandelen de auteurs de ‘voortgezette controle op crediteuren’ (§ 8.6), die zij kennelijk geen ‘negatieve afloopcontrole’ durven noemen; daarbij lijken zij een ondoelmatige variant ten tonele te voeren, vermoedelijk onbedoeld.

Dit is niet het meest geslaagde hoofdstuk van het boek, zij het dat de laatste paragraaf, over de quasi-goederenbeweging, op zich erg nuttig is, omdat de schrijvers ook de moderne variant, de eigen kaartcreatie met behulp van de computer, behandelen.

Hoofdstuk 9 daarentegen, over de afronding van de controle, is weer van zeer behoorlijk gehalte. Wel kan men twijfelen aan de didactische

wijsheid om § 9.2, over verklaringen en mededelingen van anderen, vóór § 9.3 'De accountantsverklaring' te plaatsen, omdat nu in § 9.2 begrippen naar voren komen die pas in § 9.3 behandeld worden. Ook is de op p. 298 aan het einde van § 9.1.1 geschetste situatie dat subjectieve verhinderingen pas bij de afronding van de controle ter tafel komen, niet erg realistisch. Maar dit zijn details, die aan de kwaliteit van het hoofdstuk niet ernstig afbreuk doen.

Ondanks vorenstaande kritiek kan worden gezegd dat de auteurs een helder geschreven boek hebben geproduceerd, met veel eigen inbreng: zij hebben bepaald niet volstaan met het herkauwen van de bestaande literatuur, doch hebben deze op veel punten sterk gemoderniseerd. Wel hebben zij de doelgroep te breed bemeten: voor beoefenaren van andere vrije beroepen lijkt mij het boek niet aantrekkelijk, en voor afgestudeerde accountants slechts marginaal nuttig.

Zoals gezegd, bevat het boek veel 'wat?' en 'hoe?', en veel minder 'waarom?'. Nu is accountantscontrole geen vak dat in zelfstudie geleerd kan worden; er moeten colleges gehoord worden. Daarin kan en moet het 'waarom?' aan de orde komen; als daarbij met enkele zwakheden van dit boek rekening gehouden kan worden, levert het de meest aantrekkelijke ondersteunende studietekst die thans op de markt is.

Bij een volgende druk ware de didactische opzet nog beter af te stemmen op de grootste groep studenten na de wijziging van de wettelijke bepalingen op de accountantsopleiding: studenten die nog in de voltijdse fase van hun opleiding zitten, in de doctoraalfase van de universiteit of in de HEAO-RA-opleiding, dus zonder, of met nauwelijks enige, praktijkervaring. Bij alle tot dusverre verschenen Nederlandse studieboeken over accountantscontrole, dus ook bij dit boek, is impliciet te veel uitgegaan van studenten met op zijn minst enige praktijkervaring.