

## Boekbespreking

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

*Leerboek Accountantscontrole, deel 2B:*

*De algemene controle, typologie accountantscontrole in het kader van de algemene controle*

*Uitgever: H. E. Stenfert Kroese B.V.,  
Leiden/Antwerpen 1989  
ISBN 90 207 1394 9  
Prijs: f 61,75*

*Het Leerboek Accountantscontrole is bedoeld als één boek dat in afleveringen verschijnt. Zoals deel 2A rechtstreeks aansluit op deel 1, zo sluit ook deel 2B aan op deel 2A: de pagina- en de hoofdstuknummering beginnen beide waar deel 2A eindigt. De inhoudsopgave en het zakenregister in deel 2B bestrijken alle tot dusverre verschenen delen van het leerboek.*

*Deel 1 is in oktober 1986, deel 2A in mei 1988 in dit blad door mij besproken.*

*Deel 2B is in de meest letterlijke zin een voortzetting van deel 2A: het voltooit het hoofdstuk dat in deel 2A afgebroken was. Het is dan ook in feite onleesbaar zonder deel 2A, en als studieboek nauwelijks bruikbaar zonder deel 1, waarnaar zeer vaak wordt verwezen. In de 'Aanwijzingen voor het gebruik', die voorin het boek zijn afgedrukt, wordt voorts – terecht – gesteld dat het boek niet geschreven is voor zelfstudie.*

*In deel 2A was een begin gemaakt met de behandeling van de typologie van de accountantscontrole; deze wordt in deel 2B voltooid, hetgeen ongeveer driekwart van het boek vergt. Voorts is opgenomen een hoofdstuk 'Concrete aanwijzingen voor de uitvoering van enige soorten controlewerkzaamheden'. Blijkens het voorwoord is dit hoofdstuk mede ingegeven door de wens tegemoet te komen aan de van verschillende zijden geuite bezwaren tegen het wat al te abstracte karakter van de eerdere delen van het Leerboek. Deze bijsturing verdient lof.*

### *De typologie*

De controle van de verschillende typen huishoudingen wordt behandeld met een strakke systematiek, die de overzichtelijkheid stellig bevordert. De keuze van de systematiek spreekt mij echter minder aan: achtereenvolgens passeren de verschillende controlemiddelen en hun toepasbaarheid in de behandelde situatie de revue. Meer nut lijkt te verwachten van een benadering waarin wordt uitgegaan van de te onderscheiden controle-objecten, en dan te beschrijven hoe deze worden gecontroleerd. Dan zouden de toepasbare controlemiddelen vaak in een geheel andere, meer logische en praktische volgorde aan de orde komen.

Voor nadere details van de administratieve organisatie van de behandelde typen huishoudingen wordt vaak verwezen naar het boek 'Bestuurlijke informatieverzorging, deel 2 Typologie der toepassingen', van Starreveld, de Mare en Joëls. Op zich is dit zeer zinvol, maar hier heeft de Redactie de wind niet meegehad: zij verwijst naar de uitgave van 1981, terwijl in 1989 een nieuwe herziene druk is verschenen.

De wat abstracte benadering, die de Redactie in het voorwoord ook zelf erkent, treft de lezer al direct bij de behandeling van de produktiehuishoudingen. Bij docenten en studenten vertrouwde termen als homogene en heterogene massaproductie worden slechts terloops gebruikt; het eist enig speurwerk om te ontdekken dat deze situaties met resp. 'deelcalculatie' en 'afdelingsgewijze nacalculatie' aangeduid worden. Op zich is dit uiteraard niet onjuist, maar het is weinig behulpzaam. Opvallend is ook dat begrippen als 'standaard(kost)prijs' en 'verrekenprijs', die door studenten nogal eens verward worden, niet of nauwelijks worden toegelicht.

Hetgeen door docenten aangeduid pleegt te worden met 'stukproductie' wordt behandeld in twee sub-hoofdstukken, getiteld: 'Produktiehuishoudingen met zwakke normen voor de verhouding tussen de bestedingen en het produkt' en 'Produktiehuishoudingen met grote onzekerheid ten aanzien van de verhouding tussen de bestedin-

gen en het produkt'. Uit deze titels blijkt al, dat het boek niet gemakkelijk toegankelijk is; ook de vele verwijzingen in genoemde sub-hoofdstukken beïnvloeden de leesbaarheid ongunstig. Voorts treden soms herhalingen op, zoals ten aanzien van het onderhanden werk (§ 5.4.26 en § 5.5.24).

In de sub-hoofdstukken over 'Dienstverlening' en 'Niet voor de markt werkende huishoudingen' leidt de gekozen benadering tot grote didactische bezwaren. Grote delen van de tekst bestaan uit: 'Soms komt dit voor, soms dat', gevolgd door voorbeelden van 'dit' en 'dat'. Hoe bijvoorbeeld de controle van een café-restaurant of van giften aan een charitatieve instelling aangepakt moet worden, is niet of nauwelijks uit de tekst af te leiden. De gegeven opsomming van allerlei uiteenlopende kenmerken en aspecten zou enig nut kunnen hebben als lijst van aandachtspunten, als leidraad voor de aanpak van de controle hebben zij noch didactische noch praktische betekenis.

Lof verdient daarentegen de vele aandacht die is besteed aan de financiële dienstverlening. Daarbij blijkt echter ook het dilemma waarvoor de Redactie zich gesteld moet hebben gezien: een goede behandeling van de accountantscontrole van een algemene bank vereist de omvang van een boek; hetzelfde geldt, zij het mogelijk in mindere mate, voor de controle van een verzekeringsmaatschappij. De problematiek van deze controles is echter redelijk geschetst, zij het dat iets te veel lippen dienst is gegeven aan de mythe dat een bank slechts systeemgericht is te controleren.

De controle van enkele minder omvattende financiële instellingen, de effectenbeleggingsinstelling en de hypotheekbank, is duidelijk uitgewerkt.

Ook nuttig is het sub-hoofdstuk over accountantscontrole bij concernverhoudingen. Tot dusverre werd dit onderwerp meestal benaderd vanuit de problematiek verbonden aan het gebruik van verklaringen van andere openbare accountants; de in het boek gekozen wijze van behandeling heeft

echter veel meer praktisch nut. Opvallend is wel dat hierbij is uitgegaan van de jaarrekeningen van de groepsmaatschappijen. Bij de beter georganiseerde concerns wordt veel meer gebruik gemaakt van door de groepsmaatschappijen speciaal voor de consolidatie opgestelde overzichten, in het Verenigde Koninkrijk wel aangeduid als 'consolidation returns'. Deze bieden allerlei praktische voordelen en verminderen de problemen die in het boek terecht zijn gesignaleerd.

Ook valt op dat de tekst van dit subhoofdstuk lijkt uit te gaan van Richtlijn voor de Accountantscontrole 2.01.4, over het gebruik van verklaringen van andere, openbare accountants. Deze zal eerst van kracht worden na herziening of vervallenverklaring van art. 15 lid 3 van de Gedrags en Beroepsregels Registeraccountants; dit wordt echter nergens gezegd.

#### *Controletechniek*

Zoals gezegd, stemt het opnemen van het laatste hoofdstuk, over de concrete aanwijzingen voor de uitvoering van enige soorten controlewerkzaamheden, tot voldoening.

Merkwaardig is dat bij de controle van standen (activa en passiva) zo weinig aandacht is geschonken aan de problematiek van de afgrenzing, die onze Amerikaanse collega's aanduiden met 'cut-off'. Alleen bij de kasopname komt deze aan de orde, en dan net niet praktisch genoeg. Bij de inventarisatie van voorraden had zeker aandacht besteed moeten worden aan de mogelijkheden die juist ten tijde van de opname bestaan om greep op de cut-off te krijgen met behulp van de voorgenummerde mutatiebonnen of soortgelijke hulpmiddelen die in een behoorlijk georganiseerde onderneming toch stellig voorhanden zijn.

Bij de inventarisatie ontbreekt ook een behandeling van het deskundigheidsprobleem, dat ontstaat indien de accountant niet zelfstandig in staat is de aard van de goederen vast te stellen. Mogelijk in samenhang hiermee introduceert men het begrip 'globale inventarisatie', dat niet of nauwelijks wordt uitgewerkt.

Evenzeer opvallend is, dat men bij de

negatieve afloopcontrole van kortlopende verplichtingen lijkt uit te gaan van de debiteringen op de crediteurenrekeningen, en niet van de dagafschriften van banken. Dit lijkt te zijn ingegeven door het verlangen uit te gaan van een goed werkende interne controle. Het gehele hoofdstuk heeft trouwens een toon van verontschuldiging voor gegevensgerichte detailcontrole. Die lijkt mij onnodig; accountants moeten hun vak ook goed kunnen uitoefenen wanneer de organisatie bij hun cliënten minder goed is dan gewenst, want dat komt maar al te vaak voor.

Het allerlaatste sub-hoofdstuk van het boek, over detailcontroles, laat op schrijvende wijze zien dat de Redactie de kans om de door het beroep gebruikte begrippen te uniformeren heeft laten liggen. In de eerste alinea (6.7.101) wordt een groot aantal termen genoemd, zoals structuurtests, proceduretests, lijncontrole, compliance tests en substantieve tests, zonder dat duidelijk wordt waarom al die begrippen nodig zijn. Zo zal de verwarring rond het begrip lijncontrole wel blijven voortbestaan: het wordt zowel voor het onderzoek naar de opzet als dat naar de werking van de organisatie gebruikt. Dat zijn twee geheel verschillende onderzoeken, die elk hun eigen duidelijke etiket verdienen. Dit had het Leerboek op onmiskenbare wijze moeten verschaffen. Jammer!

#### *Samenvatting*

Deel 2B gaat voort op de ingeslagen weg, met een duidelijke tegemoetkoming aan bestaande wensen. Ondanks de heldere indeling en de zorgvuldige formulering is de toegankelijkheid soms problematisch; 'het 'leest niet lekker weg'. Nu mag men dat van een studieboek misschien ook niet verwachten, maar didactisch is het nogal eens moeilijk hanteerbaar: er zijn wat kansen gemist. Het is echter stellig beter dan het alternatief: verbrokkelde artikelen die op zich ook lang niet altijd goed toegankelijk zijn.

*Prof. J. H. Blokdijk*

Prof. J. H. Blokdijk, registeraccountant, is lid van de maatschap KPMG Klynveld Kraayenhof & Co. Hoogleraar Accountantsopleiding aan de Vrije Universiteit, Amsterdam, Lid van het College voor Beroepsvraagstukken van het NivRA.