

deze rooibouw bewust is. Dat de commissie naar een samenstel van voorstellen gestreefd heeft, dat voor practische realisatie op korte termijn in aanmerking komt, is begrijpelijk en verdient toejuiching. Het is echter te betreuren dat de commissie in haar aanhef nagelaten heeft op de onbevredigende situatie, waarin het Nederlandse bedrijfsleven thans verkeert en zal blijven verkeren, zij het in mindere mate wanneer de voorstellen van de commissie toepassing mogen vinden, zo lang integrale aanvaarding van de vervangingswaardetheorie bij de fiscale politiek, de prijspolitiek van overheid en bedrijfsleven achterwege blijft. Zoals het adres thans luidt wordt ten onrechte de indruk gewekt dat het bedrijfsleven practisch uit de moeilijkheden is wanneer de voorstellen van de Commissie worden aanvaard. Dit is jammer, want naar onze mening moet nog een lange weg worden afgelegd, terwijl de tijd dringt.

BOEKBESPREKING

Inleiding tot de leer van de accountantscontrole. J. E. Spinosa Cattela.
(Uitg. Stenfert Kroese N.V., Leiden 273 blz.)

door G. P. J. Hogeweg

Het is verheugend, dat eindelijk weer eens een Nederlands boek over de leer van de accountantscontrole is uitgekomen, waarin getracht wordt de hedendaagse inzichten, zoals die in ons land gegroeid zijn, te beschrijven. Blijkens het voorwoord is het de bedoeling van de schrijver door het bijbrengen van de nodige vakkennis aan de toekomstige accountant een goede grondslag te geven voor zijn verdere ontwikkeling, die in de uitoefening van de praktijk moet worden verkregen. Dit althans voor zover het zijn controlerende taak betreft.

De schrijver geeft er blijk van, dat hij de literatuur in Nederland, zowel als in Engeland en Amerika gevolgd heeft. Dat hij enigszins onder de invloed staat van de opvattingen van onze Engelse en Amerikaanse collega's is geen wonder, waar hij zovele jaren op het westelijk halfmond heeft doorgebracht, maar in hoofdzaak staat hij toch op de basis van de ontwikkeling in Nederland.

In 21 hoofdstukken heeft hij de stof systematisch ingedeeld.

In de eerste vijf hoofdstukken behandelt de schrijver de ontwikkeling van het beroep, de functie van de accountant, de accountantsverklaring, de omvang en het doel van de controle en de voorbereiding en organisatie van de controle arbeid. Dit deel bevat dus de meer theoretische grondslagen van de controle-leer. Schrijver wijst er op, dat de public accountant steeds indachtig moet zijn, dat hij de algemene functie van vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer vervult, zodat voor hem de onderscheiding in een publieke taak en een private taak niet opgaat. In dit verband missen wij de behandeling van de begrippen „volkomen" en „onvolkomen" controle. Wel gaat schrijver in deze hoofdstukken uit van de leer van het gewekte vertrouwen, maar de grondslagen van die leer zouden wel wat uitvoeriger behandeld kunnen zijn. De in de latere hoofdstukken medegedeelde buitenlandse rechterlijke uitspraken zouden daarentegen naar onze mening minder uitvoerig behandeld behoeven te worden (bijv. het proces Royal Mail).

De volgende negen hoofdstukken zijn gewijd aan de praktijk van de algemene controle van de jaarrekening, daarna een hoofdstuk aan de

geconsolideerde jaarrekening, drie hoofdstukken aan de investigations en ten slotte afzonderlijk een hoofdstuk aan resp. het rapport, de organisatie van het accountantskantoor en de verantwoordelijkheid van de accountant.

Bij de behandeling van deze uitgebreide stof, wordt wel op verschillende plaatsen gewezen op de consequenties van de leer van het gewekte vertrouwen, maar toch zouden wij gaarne naast het „hoe” meer de nadruk op het „waarom” gezien hebben.

Vanzelfsprekend zouden wij haast zeggen, komen hier en daar uitspraken voor, waarmede wij het niet eens kunnen zijn.

Wanneer schrijver op blz. 25 zegt, dat de verklaring het doel aangeeft, waarvoor de opdracht werd verstrekt en tevens voor de accountant bepaalt, welke werkzaamheden door hem moeten worden verricht, kan daaruit misverstand ontstaan. Men zou er uit kunnen lezen, dat de accountant door de formulering van zijn verklaring tot een beperking van zijn werkzaamheden kan komen. De schrijver zal dat niet bedoeld hebben; hij zal het er mee eens zijn, dat uit het accepteren van een opdracht voor de accountant een bepaalde verplichting volgt, die hij niet door zijn verklaring kan beperken. In de aanhef van hoofdstuk IV zegt hij dat trouwens: „betekent, dat de aard van de opdracht tevens de omvang der te verrichten controlewerkzaamheden bepaalt.” Terecht constateert schrijver op blz. 50: „De inhoud van de (wij zouden hier tussen willen voegen „geaccepteerde”) opdracht bepaalt zijn verantwoordelijkheid” en uit de verantwoordelijkheid worden de noodzakelijk te verrichten werkzaamheden afgeleid.

Een goed functionerende interne en technische controle wordt door de schrijver onontbeerlijk geacht voor de controle van de accountant.

Aan de voorschriften van het Reglement van Arbeid van het N.I.v.A. wordt in dit verband de nodige aandacht gegeven en de verhouding tot de interne controle wordt dan ook terecht in verband met die voorschriften besproken.

Op blz. 57 laat schrijver het van de organisatie van het accountantskantoor afhangen, welke werkzaamheden door de accountant, zijn medewerker of zijn assistenten (eerste, tweede of derde) dienen te geschieden.

Zo gesteld, achten wij dit onjuist. Er zijn algemene regels te stellen voor die verdeling van werkzaamheden, regels, waarop dan ook terecht gewezen wordt bij de bespreking van de organisatie van het accountantskantoor in hoofdstuk XX.

Omtrent de waardebepaling van de goederenvoorraad op de balans zegt schrijver op blz. 138:

„Het kan den accountant betrekkelijk onverschillig zijn, welk systeem „van waardering wordt toegepast, bijv. tegen inkooprijzen, tegen markt-„waarde, tegen de laagste van inkoop- of marktwaarde, tegen standaard-„prijzen, e.d., mits het gebezigde systeem slechts in overeenstemming is „met de volgens algemene en goed koopmans gebruik aanvaarde begin-„selen”.

Die betrekkelijke onverschilligheid kunnen wij niet delen. De leer van de waardebepaling voor de balans geeft hier zeer positieve voorschriften, die de accountant moet toetsen, alvorens een goedkeurende verklaring af te geven.

De voorschriften omtrent de controle der verkopen hadden wij ook gaarne meer positief en uitgewerkt gezien. Dat de goederenbeweging een geheel gesloten cirkel van controle-maatregelen nodig maakt, waarin de

crediteuren- en debiteuren-rekeningen moeten worden betrokken, blijkt niet duidelijk.

Trouwens ook op andere punten is de schrijver o.i. niet voldoende positief. Herhaaldelijk wordt geschreven, de accountant *kan* dit of dat doen, maar o.i. had er moeten staan *moet* of *zal* dat doen om zich de vereiste zekerheid te verschaffen.

Als voorbeeld noemen wij blz. 137 in verband met de controle op geconsigneerde goederen.

Van de investigations worden een paar voorbeelden uitvoerig besproken. Dat elke investigation een volkomen controle moet zijn, in verband met en gericht op het speciale doel, vonden wij niet vermeld. Vooral aan de credietcontrole wordt veel aandacht besteed. Schrijver legt daarbij de nadruk op de controle van de balans en wil de resultatenrekening meer door cijferbeoordeling controleren.

De vraag rijst of daardoor voldoende zekerheid kan worden verkregen. Bij de algemene controle tot vaststelling van de jaarrekening volstaat de accountant toch ook niet daarmee.

Als de beschikbare tijd onvoldoende is om een volkomen controle te verrichten, doet de public accountant o.i. beter zulk een investigation niet op zich te nemen.

Ook aan de inhoud van het rapport wordt door schrijver de nodige aandacht besteed en er worden tal van behartigenswaardige opmerkingen gemaakt.

Hier mogen echter o.i.: enige opmerkingen over de plaats en de aard van het voorbehoud niet ontbreken.

Wij zouden verder gaarne het advies gezien hebben om de conclusie, waartoe de accountant is gekomen, reeds in de aanvang van het rapport te vermelden, na de herhaling van de opdracht.

Jammer is o.i., dat in het hoofdstuk over de verantwoordelijkheid een behandeling van de theoretische grondslagen niet meer aandacht heeft, terwijl de uitspraken van Engelse rechters een grote plaats innemen. De laatste zijn voor onze leer van de accountantscontrole niet zo belangrijk.

In een boekbespreking komt men er licht toe te wijzen op zwakke plekken, die bij het doorlezen zijn opgevallen. Wij zouden er meer kunnen noemen.

De lezer leide daaruit niet af, dat wij alleen maar bezwaren hebben. Naar onze mening verdient het werk van Spinosa Cattela veel waardering en wij kunnen studerenden dan ook een grondige verwerking van het boek zeker aanbevelen. Volledig is het boek, dat een Inleiding tot de leer van de accountantscontrole wil zijn, natuurlijk niet.

Over de controle bij bijzondere bedrijven, fabrieken, banken, verzekeringswezen, vervoerbedrijven valt veel meer te zeggen. Misschien komt daarover nog eens een afzonderlijke monografie van een of meerdere collega's.

BOEKBESPREKING

Enige opmerkingen over de statistiek voor het kruideniersbedrijf.
(Uitg. Stichting Economisch Instituut v. d. Middenstand 1948)

door Drs W. J. v. d. Woestijne

Dank zij het Instituut voor de Middenstand beschikt Nederland over vrij behoorlijk materiaal betreffende middenstandsbedrijven. In het bij-