

## Boekbespreking

### Twee boeken over accountantscontrole

S. L. Achilles & H. Bijleveld

*Inleiding tot de Accountantscontrole*

Samsom, 1986, 243 pp.

ISBN 90 14 03581 0

Prijs: f 45,-

R. de Koning

*Accountantscontrole bij kleine en middelgrote bedrijven*

De Angstelstroom, Abcoude, 1987, 239 pp.

ISBN 90 71 14010 5

Prijs: f 50,-

Het is misschien niet elke accountant opgevallen dat er in de periode waarin het Leerboek Accountantscontrole aan het verschijnen is, in Nederland nog twee andere leerboeken over accountantscontrole op de markt gekomen zijn. De oogst van de jaren tachtig is aanmerkelijk groter dan van de voorgaande decennia! Een grote vraag is of de Nederlandstalige markt een dergelijk aanbod wel kan verwerken.

Eén aspect is in beginsel gunstig voor de verkoop: beide boeken verschillen aanmerkelijk van het Leerboek Accountantscontrole. Ook onderling verschillen zij sterk, zoals reeds blijkt bij oppervlakkige beschouwing: het boek van De Koning is 'gezet' met behulp van een schrijfmachine, hetgeen niet gemakkelijk leest, terwijl het boek van Achilles & Bijleveld in een rustige, prettige druk is uitgevoerd; een schoonheidsfoutje (twee paragrafen 4.8) is dan ook snel vergeven.

De belangrijkste verschillen zijn echter inhoudelijk, hetgeen óók reeds bij doorbladeren blijkt. Aan het einde van elk hoofdstuk van De Koning komen literatuuropgaven voor; deze ontbreken bij Achilles & Bijleveld. Beide boeken geven per hoofdstuk vragen voor stu-

derenden; alleen De Koning geeft ook antwoorden, hetgeen noodzakelijk blijkt omdat vele vragen niet te beantwoorden zijn na lezing van uitsluitend het desbetreffende hoofdstuk. Dit laatste is bij Achilles & Bijleveld wel het geval. Een overeenkomst tussen de twee boeken is dat de beide inhoudsopgaven te beknopt zijn om snel opzoeken te vergemakkelijken, hetgeen mij voor studerende hinderlijk lijkt.

Dat brengt mij op de doelgroepen voor de twee boeken. De Koning schrijft voor 'registeraccountants en accountants-administratieconsulenten alsmede voor hen die de opleiding voor één van beide volgen', terwijl Achilles & Bijleveld zich richten tot al dan niet studerende assistent-accountants en tot 'hen die leiding geven in huishoudingen'. Dit verschil in doelgroepen leidt uiteraard tot verschillen in de behandeling van de stof. De vraag of de auteurs hun doelgroepen ook bereiken, komt nog aan de orde.

Het boek van Achilles & Bijleveld is ontstaan door bewerking van hun in 1972 verschenen boek 'Inleiding tot de administratieve controle'. Dit zal oorzaak zijn van het feit dat het boek niet de gehele leer van de accountantscontrole bestrijkt, doch zich beperkt tot het controleren door accountants. Over de grondslagen van de leer zal de student elders zijn licht moeten opsteken.

Heel duidelijk is de lijn in het boek. Er zijn ruwweg 5 groepen onderwerpen in te onderkennen:

- Algemene inleiding (hoofdstukken 1 t/m 5: controle, jaarrekening, interne controle, automatisering).
- Typologie (hoofdstukken 6 t/m 9: handel, productie, dienstverlening, non-profit).
- Verdere dienstverlening (hoofdstukken 10 en 11: advies, bijzondere onderzoeken).
- Organisatie van de controle (hoofdstukken 12 en 13: instructies, dossiervorming).
- Presentatie van de uitkomsten (hoofdstuk 14: verklaring, verslag, adviesbrief).

Het algemene, inleidende deel is degelijk en helder geschreven. Het verrast

echter hier en daar door ongewone uitspraken. Zo wordt twee maal gesteld dat de accountant bij belangrijke leemten in de organisatie geen controle-opdracht kan aanvaarden; als dat de algemene opvatting zou zijn, zou het probleem van de oordeelonthouding nooit zijn opgedoemd! Uiteraard hebben de auteurs recht op een van de algemene opvatting afwijkende mening, maar dan past wel een waarschuwing, alsmede een motivering, voor een belangrijke doelgroep: de studerende! Ook de tegenstelling synthetisch/analytisch wordt niet goed duidelijk; eerst wordt de correcte omschrijving gegeven (p. 23), later wordt het onderscheid vereenzelvigd met de tegenstelling gegevensgericht/systeemgericht (p. 62). Kenmerkend voor de visie van de schrijvers is de stelling dat bij zwakke interne controle uitsluitend synthetische controle uitvoerbaar is (p. 59), alsmede de uitspraak: 'Elk van de maatregelen van organisatorische aard waardoor de interne controle gestalte krijgt, vraagt om controle door de accountant' (p. 56). Deze uitgangspunten zijn thans zeker niet onomstreden. Voorts doen enkele voorbeelden nogal ouderwets en onpraktisch aan.

Ditzelfde geldt voor delen van de hoofdstukken over typologie. De beschrijving van de controle is gegevensgericht; daartegen is op zichzelf zeker geen bezwaar. Wel hinderlijk is dat de aanpak wel zéér synthetisch is, in de oorspronkelijke betekenis van het woord; zo zal nog maar zelden worden gewerkt. Ook de systematiek, die in het algemeen helder is, raakt hier wat vertroebeld: de paragraaf over inkoopfacturen gaat deels over inventarisatie, en de paragraaf over crediteuren omvat een onderdeel 'Het vaststellen van de verkoopbrengst'. Didactisch ongelukkig is ook de paragraaf (6.3) over de controle van de inkoopfacturen: het is plezierig dat de techniek van de factuurcontrole wordt beschreven, maar het feit dat het object van controle niet wordt gevormd door de facturen, maar door het inkoopboek, is sterk onderbelicht. Hier en daar is de behandeling wat onevenwichtig; de afloopcontrole op debiteuren wordt niet in detail behandeld, maar de saldobiljetten wel.

Opvallend is nog dat 'materiële controle' zich blijkt uit te strekken tot de vraag of de onderneming niet te veel personeel in dienst heeft (p. 122).

Het laatste van deze serie hoofdstukken, over organisaties zonder winststreven, is het meest geslaagd, zij het dat de controle van verenigingen nogal summier behandeld wordt.

Ook de hoofdstukken over de verdere dienstverlening door accountants zijn van goed gehalte. Het deel over kredietonderzoek bevat echter merkwaardigerwijs tegenstrijdige uitspraken (p. 176).

Daarentegen doen de hoofdstukken over de organisatie van de controle weer zeer ouderwets aan. Bij de dossiervorming is uitgegaan van de situatie dat de accountant de controle over twee opeenvolgende jaren tegelijk onder handen heeft; deze toestand raakt ook bij de overheid snel achterhaald. Onduidelijk is in hoeverre de door de schrijvers voorgestane dossiervorming strookt met de – eerder verschenen – Meningsuiting 4 van het NivRA.

Het laatste hoofdstuk, over de presentatie van de uitkomsten van de controle, is kennelijk geschreven voor cliënten. Degenen die voor accountant studeren, hebben hieraan beslist niet genoeg. Dit is eigenlijk ook het belangrijkste bezwaar tegen het helder geschreven boek: door de keuze van de dubbele doelgroep (assistent-accountants en leiders van organisaties) schiet de behandeling van de grondslagen van de leer van de accountantscontrole voor studerende tekort.

Zo duidelijk als de hoofdlijn bij Achilles & Bijleveld is, zo troebel is deze bij De Koning. Dat maakt diens boek moeilijk bespreekbaar. Het boek richt zich op registeraccountants en accountants-administratieconsulenten; dat is op zichzelf een interessante en originele gedachte. Het boek vangt dan ook aan met een bespreking van de beroepsreglementen en de problematiek rondom de 'verklaringen' van de beide groepen (hoofdstukken 2 t/m 4). Maar aan het eind van het boek, tussen de onderwerpen 'Grenzen van de controlemogelijkheden' (hoofdstuk 26) en 'Het controleprogramma' (hoofdstuk

28), duikt plotseling weer een beschouwing over 'De positie van de accountant-administratieconsulent' op!

Na de genoemde inleidende beschouwingen volgen twee hoofdstukken (5 en 6) over interne controle; veel later, na negen hoofdstukken over accountantscontrole, komt de interne controle weer in liefst vier hoofdstukken (17 t/m 20) aan de orde! Nogmaals: de lijn in het boek is moeilijk te onderkennen.

Voor discussie vatbaar is ook de afbakening van het onderwerp van het boek: accountantscontrole bij het midden- en kleinbedrijf (MKB). Die afbakening geschiedt pas in hoofdstuk 8, dat aanvangt met de stelling dat er geen afzonderlijke controleleer voor het MKB nodig is. Het eerste criterium voor MKB is: organisaties waarbij de administratieve controle niet in een verbijzonderd orgaan is ondergebracht. Dit lijkt mij aanvaardbaar, maar dan volgt een tweede criterium, namelijk dat de automatisering niet heeft geleid tot een wezenlijk andere aanpak van een doelmatig te achten accountantscontrole. De niet-ingewijde lezer zal zich de vraag stellen: anders dan wat? Dit lijkt een vicieuze cirkel.

Een dergelijke circulaire definitie hanteert De Koning ook voor het begrip 'algemene controle', zijnde 'het geheel van de aan een accountant toevallende controle-activiteiten in een huishouding' (p. 89). Later wordt dit begrip nader omschreven als controle 'die gericht is op de waarborging van de juistheid van informatie als zodanig zonder dat nog een bepaald doel voor het gebruik daarvan aan de orde is' (p. 204).

Dit begrip zal de niet-ingewijde lezer weinig houvast bieden voor de bepaling van de functie en de taak van de accountant.

Op enkele punten wijkt de schrijver af van de heersende opvattingen zonder dat hij daarvoor voldoende redenen aanvoert. Een belangrijk voorbeeld is het begrippenpaar positieve/negatieve controle (pp. 79 t/m 81) in samenhang met het begrip verbandscontrole (bijvoorbeeld p. 152). Dit laatstgenoemde controlemiddel geeft volgens De Koning zekerheid over beide in verband gebrachte grootheden. Een soortgelijke benadering is indertijd gepropa-

geerd in NivRA-geschrift 13, over automatisering en controle, maar deze opvatting is op verzet gestuit en wordt niet meer gevolgd.

Ver van de bestaande gedachten begeeft De Koning zich als hij voorstelt de 'waardesprong' (de bruto-winst) als element van de kostprijs te beschouwen (hoofdstuk 14).

Juist deze eigenzinnigheid van De Koning geeft echter het boek veel smaak en charme. Hij is altijd kritisch en vaak origineel en dat maakt zijn boek boeiend, ook al glijdt hij – naar mijn smaak – soms uit. Lezens- en ook behartenswaardig vind ik bijvoorbeeld zijn kritiek op Limperg's stelling dat de stand van de controletechniek de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer beïnvloedt (p. 63). Ook maakt hij zinnige kritische kanttekeningen bij de literatuur over controlemiddelen (p. 78 en volgende), over functiescheiding (hoofdstuk 20) en automatisering (hoofdstuk 22), al geeft hij niet altijd aan hoe het wél moet. Tenslotte schuwt hij niet zijn kritiek op de opvattingen van accountants-administratieconsulenten kenbaar te maken (hoofdstukken 4 en 27). Soms introduceert hij een noviteit: het begrip 'vermoeden van juistheid' (pp. 65 t/m 68) lijkt mij een aanvulling op de theorie die overweging en verdere uitwerking waard is. Ook zijn beschouwingen over de grenzen van de controlemogelijkheden (hoofdstuk 26) en het begrip 'verantwoording' (p. 201) acht ik belangwekkend.

Tenslotte vestigt hij de aandacht op nieuwe, door automatisering geschapen mogelijkheden voor het gebruik van bijna vergeten controletechnieken, zoals de controle van ontvangsten met behulp van dagafschriften (p. 95) en het gebruik van tellingenlijsten (p. 96). Zijn nadruk op het belang van detailleringen (p. 138) is mij eveneens sympathiek. Niet al deze ideeën zijn nieuw, maar zij zijn bepaald geen gemeengoed.

Toch rijst de vraag of de schrijver zijn doel bereikt bij zijn doelgroepen. Voor één doelgroep lijkt het boek mij ongeschikt: de studerende. Dit is te wijten aan de onduidelijke lijn en aan een overmaat van woordenspel met definities (bijvoorbeeld van 'controle'), terwijl soms nogal wat kennis van de contro-

leer nodig is om het boek te begrijpen (bijvoorbeeld hoofdstuk 13). Ook de typologie van de controle wordt voor studerende veel te beknopt behandeld (hoofdstuk 16). De auteur tracht dit op te vangen door veel verwijzingen naar andere literatuur, maar deze heeft vrijwel altijd een samenvattend karakter (Leerboek Accountantscontrole, Handboek Accountancy, Bedrijfseconomische Encyclopedie). Dat impliceert geen warm pleidooi voor het bestaansrecht van zijn eigen boek, althans voor studenten. Toch is het boek, blijkens de eerder genoemde vragen aan het einde van elk hoofdstuk, mede voor deze categorie belangstellenden bedoeld.

Na lezing is de overheersende indruk echter: dit is geen studieboek, maar een polemisch geschrift. Uit het voorgaande valt af te leiden dat ik menige gedachte in het boek een polemieke waard zou vinden. Toch is daarvan tot op heden geen spoor in de literatuur te vinden. Dat komt, naar ik vrees, doordat de presentatie van De Koning niet erg tot een weerwoord lokt, maar ook doordat er weinig sporen van recente literatuur in het boek terug te vinden zijn: het laatste 'persoonlijke' artikel dat genoemd wordt, is dat van Nordemann uit 1974. Het geheel maakt dan ook een wat gedateerde indruk; zo geeft de beschouwing over 'de vrouwensman van het maatschappelijk verkeer' (hoofdstuk 9) geen blijk van kennis van de kritiek die reeds in de jaren zeventig (onder anderen door Bak en Bindenga) op dit etiket geleverd is. Genoemde indruk wordt nog versterkt door de gedragen, Limpergiaanse stijl van schrijven, al valt de auteur soms uit deze toon ('geen boodschap aan').

Toch ben ik het boek met belangstelling blijven lezen.

#### Samenvattend

Het boek van Achilles & Bijleveld geeft studerende een helder, zij het soms ouderwets, overzicht van een deel van de stof. In hoeverre het leiders van organisaties vermag te boeien, kan ik niet goed beoordelen. Het boek van De Koning is ongeschikt voor studenten. Het zou volgens een geheel andere opzet herschreven moeten worden om voor

een aantal van zijn ideeën bij vakgenoten de belangstelling te wekken die zij verdienen.

*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 NlvRA.

## Binnengekomen boeken

Ondernemingsfinanciering en vermogensmarkten

Drs. P. J. W. Duffhues  
Uitgever: Wolters-Noordhoff, Groningen  
Prijs f 67,-

Bedrijfsopvolging bij de B.V.

Serie: Vademecum Ondernemingsrecht  
Mr. G. A. C. Baas en  
Mr. M. W. C. Feteris  
Uitgever: Kluwer B.V., Deventer  
Prijs f 55,-

Hoofdpijnen van de administratieve organisatie

Prof. A. Beek, m.m.v. W. Leijnse  
Uitgever: Wolters-Noordhoff, Groningen, 1989, 5e druk  
Prijs f 72,-

Vrij beroep en verplichte pensioenregelingen

Mr. C. J. Bijl  
Uitgever: W. E. J. Tjeenk Willink B.V., Zwolle  
Prijs f 54,50

De privé-vermogensvergelijking, Theorie & Praktijk

R. N. J. Kamerling en H. L. Haxe  
Uitgever: Gouda Quint B.V., Arnhem, 1989, 2e druk  
Prijs f 52,50

Belastingcontrole

Serie: Kluwer belastingwijzers  
Robert Kamerling  
Uitgever: Kluwer B.V., Deventer, 1989, 2e druk  
Prijs f 24,90

Incasso van belastingsschulden

Serie: Kluwer belastingwijzers  
A. van Eijsden, E. R. H. Heijmans, J. W. J. Swinkels  
Uitgever: Kluwer B.V., Deventer  
Prijs f 24,90

Wiskunde en besliskunde 25 jaar later  
Opstellen aangeboden aan Prof. Drs.

J. Kriens  
Redactie: J. Geurts, R. Heuts, J. van Lieshout en J. Roemen  
Uitgever: Tilburg University Press, 1989

Regelingen inzake het accountantsberoep

Redactie: Mr. H. H. Bos en Drs. Jac. Krikke  
Losbladige aflevering nr. 16 – juli 1989  
Uitgever: Kluwer B.V., Deventer

Belastingwetten 1989

Uitgever: Kluwer B.V., Deventer  
Prijs f 38,-

De Gids voor Accountants 1989

Uitgever: Kluwer rechtswetenschappen, Antwerpen, 1989  
Prijs Bfrs 7.500