

Compendium van de Accountantscontrole, deel 2

Typologie, stromen en standen

Prof. J.H. Blokdijk

B.A.J. Westra RA RC:
Compendium van de Accountantscontrole, deel 2
Typologie, stromen en standen
 373 pagina's
 Pentagon Publishing, 1996
 ISBN 90-75043-05-8

Dit tweede deel van wat een trilogie van studieboeken zal worden, bouwt voort op deel 1, over grondslagen, controleproces en vaktechniek (besproken in het nummer van juli/augustus 1996 van dit blad). Deze opbouw wordt nog eens extra duidelijk gemaakt door de paginering: die begint waar deel 1 ophield. Ook het als 'Index' aangeduide register aan het eind van deel 2 omvat de stof uit beide delen, hetgeen nuttig is bij een indringende studie.

De stof in dit deel (typologie, stromen en standen) betreft de dagelijkse praktijk van de accountantscontrole van jaarrekeningen; aangekondigd is dat bijzondere onderzoeken in deel 3 zullen worden behandeld.

Het Voorwoord stelt dat het noodzakelijk bleek de stof van deel 2 te actualiseren ten opzichte van andere studieboeken; tevens is de materie geïntegreerd behandeld met relevante elementen van externe (jaar)verslaggeving. Na deel 1 komt dit niet als een verrassing; ook dat is duidelijk méér dan de samenvatting van bestaande literatuur, in tegenstelling tot hetgeen de titel 'compendium' zou doen vermoeden.

Die frisse aanpak blijkt al onmiddellijk in hoofdstuk 1, over het 'chiffre d'affaires'. Het nog steeds actuele begrip achter deze oude term wordt uitgebreid toegelicht met een in spreektaal gesteld 'Indianenverhaal'. Deze kwalificatie bedoel ik beslist niet misprijzend: ik denk dat studenten met

weinig of geen praktijkervaring hier zeker mee gediend zijn. Gedurfd, maar naar mijn mening geslaagd!

In hoofdstuk 2 wordt het 'typologiemodel' behandeld. Tot dusverre is in de leer van de accountantscontrole altijd de 'typologie der toepassingen' van Starreveld als uitgangspunt genomen. De auteur beziet deze met een geheel frisse blik, met name vanuit het gezichtspunt van de geschiktheid voor de accountantscontrole; vergeten wordt vaak dat Starreveld zijn typologie niet daarvoor heeft ontworpen, maar voor de leer der administratieve organisatie. Op basis van een zinnige analyse creëert de auteur een typologie voor de accountantscontrole door die van Starreveld op een aantal punten te wijzigen en aan te vullen. Het geheel mondt uit in een 'typologie-triangel', waarin men zijn weg kan vinden door de beantwoording van een aantal ja/nee-vragen. De betekenis van die vragen wordt in het hoofdstuk uitgebreid toegelicht en gemotiveerd.

Het resultaat acht ik zeer geslaagd: hiermee wordt de theorie stellig gemoderniseerd. De eerste en meest belangrijke wijziging ten opzichte van Starreveld is, dat niet de huishoudingen maar de activiteiten als uitgangspunt voor de typering worden genomen. Voorts worden enkele zinvolle wijzigingen in de terminologie ingevoerd, en wordt plaats ingeruimd voor typen activiteiten die

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.

ten tijde van Starreveld (1962) nog niet bestonden. Deze vernieuwingen acht ik didactisch zeer waardevol.

In de hoofdstukken 3 t/m 8 wordt de controle bij de verschillende typen activiteiten behandeld. Daarbij wordt de controle niet bij alle verschillende typen activiteiten in detail uitgewerkt; de auteur beperkt zich vaak - terecht - tot hoofdlijnen, zoals attentiepunten en aanknopingspunten. Dit gebeurt meestal in beschouwende vorm, in een doorlopend verhaal waarin de lezer wegwijs wordt gemaakt in de controlemogelijkheden die bij een redelijke organisatie van de activiteit aanwezig zijn.

Voor meer gedetailleerde controlemaatregelen wordt verwezen naar de hoofdstukken 9 t/m 11, waarin 'controlesectoren' (inkopen, verkopen, activa, passiva) worden besproken. Deze volgorde blijkt didactische bezwaren op te leveren, waarop ik nader terugkom.

Hoofdstuk 3 bespreekt handelsactiviteiten. Daarin wordt onmiddellijk een wijziging in de typologie geïntroduceerd: het onderscheid 'levering aan andere bedrijven/levering aan de consument' wordt vervangen door het onderscheid 'handel met centrale distributie/handel met winkelorganisatie'. Ook wordt de handel zonder eigen voorraden gekenmerkt als 'dienstverlening'. Deze wijzigingen worden met redenen omkleed.

Bij de handel met winkelorganisatie wordt onderscheid gemaakt tussen point-of-sale systemen en permanence tegen verkoopprijzen; deze modernisering is uiteraard óók zeer welkom. Voorts worden in een bijlage bij dit hoofdstuk de journaalposten bij de permanence tegen verkoopprijzen weergegeven en uitgelegd; menig docent zal hebben ervaren dat dit voor vele studenten geen overbodige herhaling van oude stof blijkt.

In een andere bijlage bij dit hoofdstuk wordt aandacht besteed aan enkele bijzondere aspecten en situaties bij handel: economische voorraad, inkoopcontracten met afnameverplichting, verkoopcontracten met leveringsverplichting, en partij-administratie met inkoopresultaten. Hier wreekt zich de gekozen volgorde: het bijzondere komt vóór het normale, dat pas in hoofdstuk 9 wordt behandeld. Op zich geeft de bijlage bij hoofdstuk 3 echter nuttige aanvullingen, te meer daar ook verklaringen van termen uit de (internationale) handel worden gegeven.

Hoofdstuk 4, over productie-activiteiten, geeft

in bijlagen ook een bedrijfseconomische 'repetitie' voor studenten, ditmaal over methoden van kostprijsberekening en over de verschillenanalyse. In een leerboek is dit stellig nuttig, hoewel het niet past in een 'compendium' voor de accountantscontrole.

In het hoofdstuk zelf wordt het verschil tussen homogene en heterogene massaproductie niet scherp neergezet; hetgeen over de ene vorm wordt gezegd, lijkt mij vaak ook van toepassing op de andere.

De behandeling van de stukproductie beperkt zich tot grote projecten; 'kleinere' vormen van stukproductie, zoals machinebouw, komen niet aan de orde. Bij het onderhanden werk mis ik de confrontatie van voor- en nacalculatie en de inventarisatie. Ook lijkt mij het in § 4.4.2 gesignaleerde verschuivingsgevaar van regie naar aanneeming niet realistisch, tenzij regie-opbrengsten 'zwart' zouden worden geïnd, hetgeen niet gezegd wordt.

Desondanks is ook dit een zeer bruikbaar hoofdstuk; voor studenten is dit de meest geschikte tekst die thans op de markt voorhanden is.

Veel beknopter is hoofdstuk 5, over agrarische en extractieve activiteiten. De auteur heeft hier kennelijk weinig ervaring mee, hetgeen voor vele docenten (o.a. schrijver dezes) geldt. Zij heeft zich wel op de hoogte gesteld van moderne ontwikkelingen, zodat het hoofdstuk stellig nuttige informatie bevat.

Hoofdstuk 6, over dienstverlening, is weer veel uitgebreider. Nu is het gebied van de dienstverlening ook zeer pluriform en complex. Dat leidde ertoe dat de nieuwe typologie soms niet geheel vol te houden bleek: de advertentie-exploitatie, een vorm van 'overige dienstverlening', is behandeld bij de uitgeverij, waardoor toch weer overgeschaald werd op het 'type huishouding' à la Starreveld. Didactisch is dit niet echt bezwaarlijk, maar het bewijst eens te meer dat het structureren van een typologie niet eenvoudig is.

Dit hoofdstuk bevat zeer veel waardevol materiaal. Hier en daar past echter een kanttekening. Zo voegt de auteur op p. 538 een kleine 'repetitie' van het vak administratieve organisatie in met de vraag: 'Wat is een standenregister en wanneer wordt dit toegepast?' Menig docent zal beamen dat dit erg nuttig is, maar helaas wordt niet uitgelegd hoe een standenregister werkt.

Ook kan getwijfeld worden aan het nut van leegstandscontroles bij vemen (p. 543). Voorts lijkt de stelling, dat bij aanmaak van kopieproducten de gebruikelijke knelpuntfactoren arbeid en kapitaal ontbreken (p. 552), nogal overtrokken. Maar dit zijn details die de grote waarde van dit hoofdstuk niet aantasten.

Bij lezing van de hoofdstukken 3, 4 en 6 ontstaat het gevoel dat de auteur dergelijke controles zelf (mede) heeft uitgevoerd; dit gevoel ontbreekt bij hoofdstuk 7, over financiële activiteiten. Na korte doch nuttige inleidingen worden lijstjes met werkinstructies gegeven, waardoor het karakter van het boek verandert: meer 'leerboek', minder 'wegwijs maken'. Dit hoofdstuk is wat onevenwichtig: soms is de uitleg te beknopt of niet geheel correct, soms worden begrippen (zoals 'funding' en 'limieten') niet geïntroduceerd, en ook lijken niet alle controlemaatregelen even realistisch. Dit onderdeel van het boek dient met enige voorzichtigheid te worden gehanteerd.

Hoofdstuk 8 daarentegen, over 'overige activiteiten', is weer geheel in stijl, met een goede keuze en dosering van de onderwerpen. Deze hebben vooral betrekking op culturele en charitatieve activiteiten, en op incidentele gebeurtenissen als festivals en sportevenementen.

Zoals gezegd, bestrijken de hoofdstukken 9 t/m 11 de 'controlesectoren'. Zij bevatten veel checklists en werkinstructies. Zoals helaas in Nederland gebruikelijk, is de opbouw niet gericht op het *doel*, maar op het *middel*. Weliswaar worden steeds aan het begin van ieder onderdeel de controledoelstellingen weergegeven, maar dan volgen opsommingen van hetgeen bij de organisatiebeoordeling, de cijferbeoordeling, de verbandscontroles en de detailcontroles aan de orde moet komen: de aansluiting doel/middel wordt niet gemaakt. Maar zo wordt het vak in Nederland nu eenmaal geëxamineerd, en dus gedoceerd.

Bij de organisatiebeoordeling en bij de cijferbeoordeling wordt dan ook geen onderscheid gemaakt tussen hetgeen nodig is voor de controle 'an sich' en hetgeen nuttig is voor de adviesfunctie. De organisatiebeoordeling is 'synthetisch' opgezet; gehele processen worden gezien, zonder analyse of de afzonderlijke elementen voor de

accountantscontrole van betekenis zijn of niet. Bij de afzonderlijke onderdelen wordt de eigenlijke controle na de organisatiebeoordeling beschreven onder het hoofd 'Overige werkzaamheden', alsof de echte controle een 'afterthought' is.

Bij de verbandscontroles, waaronder kennelijk alleen *totaal* verbandscontroles worden verstaan, komen veel controles voor die bij een sluitend grootboek overbodig zijn en in de praktijk dan ook nooit gedaan worden, zoals de afstemming van de debitering op Crediteuren met de uitgaande geldbeweging.

Kortom, in dit gedeelte van het boek is de vernieuwing nog niet ingezet. Voor het klassieke opleidingsmodel is het echter zeer geschikt.

In hoofdstuk 9 komen enkele 'cycles', deelactiviteiten, aan bod: inkoop, voorraadbeheer, productie, verkoop, personeel en overige kosten. Voor vele onderdelen geldt, dat zij in samenhang met één van de hoofdstukken 3 t/m 8 gelezen moeten worden; vaak zou dat erg nuttig zijn. Enige twijfel aan de didactische opbouw lijkt mij gerechtvaardigd.

Bij de bespreking van massa- en van stukproductie verschijnt onder 'Overige werkzaamheden' een alinea over inherent risico. Omdat het internecontrole risico bij de voordien behandelde organisatiebeoordeling al aan de orde behoort te komen, is dit niet geheel logisch.

De hoofdstukken 10 (Activa) en 11 (Passiva) bevatten werkinstructies per balanspost, zij het niet in dezelfde mate van detaillering als een echt werkprogramma. Dit is echter stellig geen bezwaar: voor de verdieping van het inzicht bij de studie bevatten deze hoofdstukken voldoende stof.

Per balanspost worden de werkinstructies voorafgegaan door een korte samenvatting van de verslaggevingsvoorschriften. Dit is buitengewoon handzaam. In een bijlage aan het einde van het boek wordt bovendien een beknopte samenvatting van algemene verslaggevingsvoorschriften gegeven, die eveneens zeer nuttig is. Wel loopt de auteur het risico van de snelle veroudering op dit punt; docenten en studenten dienen zich hiervan bewust te zijn.

Speciale vermelding verdient de uitgebreide aandacht die in het hoofdstuk over de passiva is besteed aan de meest voorkomende voorzieningen: dit zijn zeer nuttige paragrafen.

Ten slotte heeft de auteur een hoofdstuk gewijd aan de accountantscontrole in concernverhoudingen. Ook dit is een uitstekende gedachte.

Het hoofdstuk vangt aan met een uitgebreide beschrijving van de relevante verslaggevingsvoorschriften (helaas ontsierd door een te enge beschrijving van het begrip 'joint venture'), en een iets minder uitgebreide beschrijving van de boekhoudtechniek bij consolidatie. Dit is op zichzelf didactisch zeer nuttig.

De paragraaf over de controle van het consolidatieproces is echter veel te beknopt. Zo komen 'consolidatiestaten' uit de lucht vallen; waarom deze, en niet de jaarrekeningen van de te consolideren eenheden, als basis voor de consolidatie dienen, wordt niet uiteengezet. Ook de daaruit voortvloeiende problematiek van latente belastingen wordt niet genoemd.

Wel wordt weer uitgebreid aandacht besteed aan transacties tussen verbonden partijen ('transfer pricing') en aan witwasactiviteiten. Deze onderwerpen worden op zich goed behandeld.

Overigens kan men zich afvragen waarom de witwasactiviteiten in het onderdeel 'Concernverhoudingen' worden besproken; zij hadden veeleer in deel 1 gepast, bij het onderdeel over fraude. De analyse van de verantwoordelijkheid van de accountant bij witwasactiviteiten is, in het licht van de Verordening op de fraudemelding, nogal schetsmatig uitgevallen. De vraag rijst waarom de auteur niet eerst een nog wat dieper gaande analyse in een tijdschriftartikel aan het onderwerp heeft gewijd. Anderzijds is het goed dat een leerboek op deze problematiek wijst. Als geheel is het hoofdstuk nogal onevenwichtig.

Samenvattend kan worden gesteld dat het boek een belangrijke verbetering ten opzichte van het tot dusverre bestaande studiemateriaal betekent. Vooral de nieuwe aanpak van de typologie en de bespreking van vele nieuwe onderwerpen en facetten maken onderdelen van dit werk ook stellig lezenswaard voor afgestudeerde accountants.