

INVENTARISATIE

door Drs. A. C. J. Jonkers

Voor de Nederlandse vakgenoten gaat van het onderwerp „inventarisatie” weinig bekering uit. Er is hier te lande over inventarisatie betrekkelijk veel geschreven en gesproken, met name over de technische zijde ervan, doch overwegend zijn de uitlatingen van oudere datum. Uit het ontbreken van recente publicaties zou kunnen worden afgeleid, dat geen nieuwe aspecten aan het onderwerp vielen te ontdekken.

Niettegenstaande dat zag de congresleiding in, dat het onderwerp zich leende voor een behandeling in internationaal verband en hoe juist haar inzicht was bleek wel hieruit, dat de buitenlandse beroepsorganisaties uit een behoorlijk aantal voorgelegde onderwerpen óók „inventarisatie” kozen.

Het feit, dat een onderwerp landelijk apathie ontmoet en toch geschikt blijkt voor een internationale gedachtenuitwisseling, vindt zijn verklaring hierin, dat het onderwerp behandeld moest worden vanuit de plaats welke de inventarisatie in het controleplan van de accountant inneemt. Het is duidelijk dat over deze plaats in ieder land een mening gangbaar zal zijn, maar dat internationaal de meningen zullen uiteenlopen. De wijze, waarop men de inventarisatie als controlemiddel ziet, wordt immers bepaald door opvattingen omtrent accountantscontrole in het algemeen en het is bekend, dat deze opvattingen in diverse landen verschillen.

Een logisch houdbare discussie over inventarisatie - en dan met name over haar plaats in het controleplan - vergt dus kennis van de wederzijdse standpunten omtrent de mate van zekerheid welke met de accountantsverklaring wordt beoogd, de arbeid welke op grond daarvan moet worden verricht en de wijze waarop die arbeid wordt uitgevoerd. Mede omdat het congres in een afzonderlijke zitting zich reeds met de algemene grondslagen bezig hield, was noch een volledige uiteenzetting van deze standpunten, noch een diepgaande discussie erover hier op zijn plaats. Daarom waren de keuze en de volgorde der discussiepunten erop gericht, dat tevens klaarheid in de uitgangspunten zou worden verkregen.

Zo ving de paneldiscussie aan met het bespreken van de onderscheiding die de Amerikaanse inleider Bevis in zijn referaat had gemaakt van „the small concern, having a weak system of internal control - the medium-sized concern, having an adequate system of internal control - the large concern, having an extensive system of internal control”. Het accent van de onderscheiding ligt bij de kwaliteit van de interne controle en niet bij de omvang van de te controleren onderneming, al zullen veelal gebrekkige, voldoende en sterke interne controle samengaan met respectievelijk de kleine, de middel- en de grote onderneming.

Het is niet verwonderlijk, dat deze onderscheiding door een Amerikaan werd gemaakt, want de Amerikaanse controlewijze wordt getypeerd door het nemen van steekproeven, en dit in een mate welke afhangt van de waarde der interne controle. Daar komt bij, dat sinds kort in de Amerikaanse literatuur meer aandacht wordt geschonken aan de controle van de kleine onderneming, hoewel de publicaties toegespitst blijven op de grote onderneming.

Het valt niet te ontkennen, dat de geschreven Nederlandse opvattingen van een tegengestelde eenzijdigheid blijk geven. Het uit gaan van het volkomen onderzoek van de gegevens in resultatenrekening en balans met veel detailcontrole stelt regels, waarmede men bij ons botst tegen een

doelmatige werkwijze bij het „large concern”. De Nederlandse inleider Burgert stelde in de panel-discussie terecht, dat de beschouwingen in zijn referaat het aangehangen Nederlandse standpunt weergeven voor het „small” en „medium-sized” concern. Vervolgens stipte hij kort aan dat in Nederland een discussie gaande is over pogingen om voor de controle van de goederenbeweging, in de plaats van detailcontrole op de inkopen gevolgd door inventarisatie, meer steun te vinden in waarborgen schuilende in de interne organisatie.

De heer Burgert mocht als Nederlandse spreker op een internationaal congres niet verder gaan dan deze korte aanduiding. Het onderwerp is in Nederland immers nog onvoldoende besproken, zelfs zijn de beschouwingen erover de laatste tijd verstomd. Wij zullen er m.i. echter niet aan kunnen ontkomen de bespreking te hervatten, willen wij niet (uit didactische overwegingen?) technieken en methoden aanprezen die in de praktijk niet worden gevolgd. Het komt mij namelijk voor, dat bij een „large concern” ook een Nederlandse accountant er naar zal streven zijn controle te richten op beproeving van de interne controle nadat de organisatie van deze juist is bevonden.

Anderzijds zal het niet kunnen uitblijven, dat een Amerikaanse accountant, wanneer hij bij een „small concern” bevindt dat de waarde van de interne controle gering of nihil is, een werkwijze gaat toepassen die de onze benadert. Het is zelfs denkbaar, dat de regels, toegespitst als zij zijn op het „large concern”, hem nog in een gunstige positie plaatsen doordat zij tot een meer critische instelling leiden.

Het tweede punt, waarover de leden van het panel van gedachten wisselden, was het kernpunt. De discussieleider Prof. Knorr (Duitsland) stelde het aan de orde als een dubbele vraag:

- a. welke controlewerkzaamheden zijn nodig ter vaststelling van de juistheid van de voorstelling in de boekhouding van hetgeen aanwezig moet zijn;
- b. in welke mate neemt de accountant deel aan het constateren van hetgeen werkelijk aanwezig is.

Teneinde de gedachtenwisseling over dit principiële punt in een nauwe bedding te houden, werd besloten, dat men zich zou beperken tot de goederenbeweging en dat men de zinvol bevonden onderscheiding „small/medium sized/large concern” zou in acht nemen.

Het eerste gedeelte (a) van de dubbele vraag slaat op het verband tussen de inventarisatie zelf en het daaraan voorafgaande onderzoek naar wat aanwezig behoort te zijn, het tweede gedeelte (b) vraagt in hoever de accountant streeft naar volledigheid in eigen waarneming bij het constateren wat aanwezig is.

In Nederland, waar zoals gezegd de hele techniek is opgebouwd vanuit het gezichtspunt van het „small concern”, is de inventarisatie een schakel in de verbandscontrole. Burgert spreekt ongetwijfeld het Nederlandse standpunt uit, als hij zegt dat de accountantscontrole zich moet richten op het hele omzettingsproces geld-goederen-geld. In zijn referaat toont hij met controleplannen aan, dat de inventarisatie geen op zichzelf staand controle-middel is, doch één in een sluitend geheel van controlemiddelen. Door middels inventarisatie de juistheid vast te stellen van de voorraad, verkrijgt de accountant zekerheid omtrent een grootheid welke, door zijn organische band met andere grootheden, hem tevens zekerheid verschaft omtrent andere posten der jaarrekening, in het bijzonder de verkopen.

Voor het „medium-sized concern” blijft bij Burgert het constateren van de sluitendheid der registratie van de goederenbeweging voorop staan, doch hij acht vermindering toelaatbaar van het maximum programma zoals dat voor het small concern geldt. Wanneer het bestaan en de effectieve werking van de interne controle zijn geconstateerd, meent hij n.l. de detailcontrole op de inkopen te kunnen beperken, indien het gaat om een groot aantal gelijksoortige transacties en het prijsverloop in de tijd te volgen is.

Over het „large concern” wenste Burgert niet te spreken, omdat hij daarbij terecht zou komen op de verhouding tussen de interne en de externe accountant, hetgeen te ver zou voeren. Hiermede vermeed hij tevens ingaan op het eenzijdige gezichtspunt van de Nederlandse theorie en de besproken pogingen die zijn en m.i. nog verder zullen moeten worden ondernomen, om geen kloof te doen ontstaan tussen de theorie en de praktijk van de controle bij „large concerns”.

Lijnrecht tegenover het Nederlandse standpunt staat dat van de panelleden de Lalanne (Canada), Yeabsley (Engeland), Wimble (Zuid-Afrika) en Stewart (Nieuw-Zeeland): inventarisatie is voor hen een op zichzelf staand controlemiddel om de juistheid van de balanspost voorraden te verifiëren. Verbazingwekkend voor ons is, dat de heer de Lalanne inventarisatie een controlemiddel blijft noemen óók als de onderneming geen voorraad-administratie heeft.

De gedachte aan controle op de registratie van het omloopproces is hen vreemd, zoals bleek uit de hoofdinleiding van de heer de Lalanne en overduidelijk werd uit de woorden van de heer Yeabsley in de paneldiscussie. Eerstgenoemde merkte rustig op dat de conclusies van de inleiders elkaar dekten en laatstgenoemde hield een betoog over het verschil tussen „accurate” en „what ought to be”, waarin de anderen hem niet konden volgen, temeer omdat de spreker zijn betoog toelichtte met voorbeelden van situaties, die ten aanzien van de resultatenrekening - zoals de heer Burgert aantoonde - noch „accurate” noch „what ought to be” konden worden genoemd. Wat Yeabsley's voorbeelden wel bewezen, was het bekende feit dat men in Engeland nog steeds bijkomstige aandacht schenkt aan controle van de resultatenrekening en de belangstelling concentreert op de balans. Hetzelfde geldt voor Canada, Zuid-Afrika en Nieuw-Zeeland.

De Amerikaan Bevis bracht een derde opvatting naar voren. Hij kent de in Nederland voorgestane gesloten controle van de goederenbeweging wel degelijk, doch hij stelt, dat „there are few cases (however) where it is necessary or worthwhile for the auditor to spend the time required to ascertain that quantitative relationship if it has not been established by the company”. In Amerika wordt de controle van de resultatenrekening niet verwaarloosd. Ook daar mag men zijn gestart met een eenzijdige aandacht voor de balans, het snijpunt van de verlangens en verwachtingen van het economische verkeer met de uitgesproken accountantsopvattingen omtrent de mate van zekerheid die hun werk biedt, is geleidelijkaan hoger komen te liggen en de verklaring heeft ook materieel betrekking gekregen op de resultatenrekening. Dat Bevis toch detailcontrole op de goederenbeweging verwerpt, vindt hierin zijn oorzaak dat de Amerikaanse accountant zijn controleplan richt op kritisch gekozen steekproeven teneinde de doeltreffendheid van de interne controle na te gaan. De goedkeurende verklaring rust dan op de verkregen overtuiging, dat de jaarrekening is voortgevloeid uit een registratie die op essentiële punten eenvoudig niet onjuist kan zijn. Aldus wordt de inventarisatie een middel om de interne controle te toetsen. Men bedenke hierbij dat de heer Bevis het „large concern” op het oog heeft, zodat ver-

gelijking alleen mag geschieden met Engeland e.d. doch niet met Nederland. Ik acht de vergelijking in het voordeel van Amerika uit te vallen. Men heeft er oog voor resultatenrekening en balans, in Engeland alleen voor de balans. Daaruit vloeit voort dat de aard van de te nemen steekproeven anders is: de Amerikaanse accountant schijnt ze meer te richten door een voorafgaande critische beoordeling van de cijfers uit een overvloed van specificaties die hij verlangt en krijgt van de te controleren onderneming. De Engelse steekproeven zijn meer stukjes lijncontrole. Zoals de heer de Lalanne opmerkte: over a cycle of years all phases of the client's operations should be covered in reasonable detail. Dit verklaart de nadruk, die hij en de heer Wimble legden op de noodzaak van het variëren van het controleplan en het verrassingselement.

Het is helaas in de discussie niet duidelijk geworden door welke methodes de heer Bevis meer of sneller zekerheid meent te verkrijgen dan door de controle van de goederenformule die hij slechts in uitzonderingsgevallen wil toepassen. Het is mogelijk, dat hij heeft gedacht aan vergelijking tussen gebudgeteerde resultaten en werkelijke resultaten met analysering van de verschillen; het is ook mogelijk dat hem stabiele winstmarges voor ogen hebben gestaan waardoor totalencontrole kan plaats vinden.

Met betrekking tot het constateren door de accountant van de voorraad die aanwezig is, was vooral interessant hetgeen van Engelse zijde daaromtrent naar voren werd gebracht. De heer Yeabsley had er op gewezen dat, niettegenstaande rechterlijke uitspraken de accountant er allerminst toe verplichten, het toch steeds minder ongewoon wordt dat hij althans grote posten van de inventarislijst zelf nagaat. Hier ligt dus een geval, dat de beroepsopvattingen de rechtspraak vóór zijn en het is jammer, dat de tijd heeft ontbroken om te vragen of zich nog meer zulke gevallen in Engeland voordoen.

Geheel in de lijn van de ontwikkeling passend is de aarzeling om afstand te doen van de gewoonte op een desbetreffende verklaring uit de te controleren onderneming zelf te steunen, alsmede het breed uitmeten van de bezwaren van ondeskundigheid. In de vrije discussie haastte zich de Engelse heer Densem vast te stellen, dat de accountant geen verantwoordelijkheid draagt voor de aanwezigheid van voorraden. Het bijwonen van een gedeelte van de inventarisatie schept geen verantwoordelijkheid voor hem, maar is een gewoon onderdeel van zijn algemene controletechniek om de goede werking van de interne organisatie en -controle na te gaan.

De heer Yeabsley vreest vooral overschatting door de cliënt wegens het feit dat de accountant gemakkelijk kan worden misleid doordat hij onvoldoende warenkennis bezit. Hij verlangt daarom, dat de accountant zijn opdrachtgever „waarschuwt” (van een voorbehoud maken is geen sprake, gezien de rechterlijke uitspraken). Dit waarschuwen brengt het gevoel van een *relatieve* verantwoordelijkheid tot uiting, hetgeen volgens de heer Bevis en Burgert implicite is. De heer Yeabsley zou toch niet kunnen menen, dat zijn controle op andere onderdelen absolute zekerheid geeft?

De genoemde spreker in de vrije discussie, de heer Densem, die de inventarisatie als controlemiddel dus bagatelliseerde, verklaarde zich oneens met de heer Bevis, die inventarisatie een onvervangbaar controlemiddel had genoemd. Als Nederlanders, die de inventarisatie beschouwen als een schakel in de verbandscontrole, kunnen wij de grote betekenis die Bevis er aan hecht natuurlijk onderschrijven. In zijn geestdrift voor dit sinds 1939 in Amerika verplicht gestelde controlemiddel gaat hij echter te ver, wanneer

hij het „onvervangbaar” noemt: bij goederen in consignatie, bij goederen in bewerking in het geval van stukproductie en bij agrarische (seizoen-) bedrijven is afloopcontrole zelfs een beter controlemiddel te achten.

De discussieleider kon vaststellen, dat men algemeen de simultane opneming van alle activa per de balansdatum het doelmatigst achtte. Hierover geven het Amerikaanse en het Nederlandse referaat uitstekende beschouwingen, welke ertoe leiden de simultane inventarisatie een ideaal te noemen. Inderdaad kan zij, behalve in de zeer kleine onderneming (waar zij dan ook absoluut noodzakelijk is), niet worden bereikt, zodat de discussieleider aan het panel de vraag voorlegde welke controlemiddelen bij grotere ondernemingen de simultane inventarisatie vervangen.

Terecht merkte de heer Burgert op, dat eigenlijk niet van „vervangen” kan worden gesproken, doch dat het slechts gaat om het risico, dat afwijken van het ideaal meebrengt, zo klein mogelijk te houden. Welnu, het gevaar ligt in het bemantelen van tekorten, zodat het risico van niet-simultaan inventariseren kleiner wordt naarmate substitutie ter bemanteling van tekorten moeilijker wordt gemaakt, hetgeen inhoudt dat de organisatie en interne controle ter zake erover beslissen hoever men kan gaan met zich te verwijderen van het ideaal. In aanmerking komen dan de permanent partiële opname en de z.g. test counts.

In de referaten van Yeabsley en Paquet (Frankrijk) wordt niet over permanent partiële opname gesproken. Van de heer Yeabsley valt aan te nemen dat dit een omissie is, want men kent het systeem in Engeland wel degelijk; de heer Paquet heeft op dit punt (en andere) onduidelijkheid laten bestaan.

De overige leden van het panel, die vóór permanent partieel opnemen zijn, hechten toch niet allen dezelfde betekenis eraan. De heer de Lalanne en de heer Stewart bepleiten de medewerking van de accountant aan de periodieke inventarisaties gedurende het jaar en aan de inventarisatie per balansdatum. Het standpunt zowel van de heer Bevis als van de heer Burgert is, dat de inventarisatie per balansdatum achterwege kan blijven als gedurende het jaar periodieke inventarisaties zijn verricht. Dit wijst op een verschil in uitgangspunt: Bevis en Burgert zien het doel van permanent partieel opnemen als het periodiek verifiëren van de juistheid der gevoerde voorraadadministratie. Hiervan uitgaande is het om het even, of voor de vaststelling van de balansvoorraad wordt uitgegaan van de boekvoorraad dan wel van de in natura opgenomen voorraad. Voor de Lalanne is de opname per balansdatum hoofdzaak, het nut van de periodieke opnemingen in de loop van het jaar bestaat voor hem in het verrassingselement en in de meerdere zorg en aandacht die de accountant eraan kan geven doordat hij niet in tijdnood verkeert.

Wanneer men met permanent partieel opnemen beoogt de voorraadadministratie te verifiëren, dan moeten alle artikelen per jaar minstens één maal worden opgenomen („medium-sized concern”). Is men overtuigd te mogen aannemen, dat de interne organisatie en interne controle dwingen tot een juiste registratie („large concern”), dan is de periodieke inventarisatie een check op de interne controle geworden en behoeven niet alle artikelen per jaar minstens één keer te worden opgenomen. In dat geval kan men spreken van „test counts”.

Als vierde - en laatste - punt stelde Prof. Knorr de controle op het bestaan van vorderingen aan de orde. Hetgeen hieromtrent door achtereenvolgens de heren Hussain (Pakistan), Paquet, de Lalanne en Burgert te

berde werd gebracht bevatte weinig nieuws, omdat door tijdgebrek niet kon worden ingegaan op afwijkende standpunten. De laatste deden zich voor bij Yeabsley, Paquet en Burgert, die alle drie de afloop/ontstaanscontrole voorstonden, tegenover Bevis die saldobiljetten beter vond en de Lalanne die een combinatie van afloop/ontstaan en saldobiljetten verdedigde. Het standpunt van de Lalanne is mij het minst duidelijk. Het voordeel van saldo-bevestigingen - zelfs negatieve - naast controle op afloop en ontstaan te zien in „a moral effect on employees”, is een gedachtengang die moeilijk te volgen is. Ook de apodictische uitspraak van Bevis, dat afloopcontrole achter staat bij saldobiljetten (welke sinds 1939 in Amerika voorschrift zijn) had debat moeten uitlokken. Een aanloop tot debat werd genomen door Burgert die de wijze van betalingsverkeer in het geding bracht: giro-verkeer tegenover cheques bij resp. afloopcontrole en controle door saldo-bevestigingen. Laatstgenoemde spreker lanceerde ook de gedachte van permanent partiële controle op het bestaan der debiteurensaldi. Zoals gezegd, kon de discussie over dit onderwerp niet worden voltooid.

De voorzitter van het congrescomité had in zijn openingsrede voor het congres gesteld, dat de discussies er niet op moesten zijn gericht om te komen tot uitspraken over de wenselijkheid van algemeen te aanvaarden principes en methoden, doch veeleer om elkaars standpunten te leren kennen. De vraag mag dus gesteld worden of de behandeling over het onderwerp „inventarisatie” zodanig is geweest, dat de standpunten die in de verschillende landen worden gehuldigd nu duidelijker naar voren zijn gekomen dan zij uit de literatuur bekend waren. Als antwoord zou ik willen opmerken, dat de behandeling inderdaad op detailpunten verduidelijking heeft gebracht. Het peil van de vakliteratuur in de landen, waar het beroep betekenis heeft, is zodanig, dat verrassingen bij voorbaat waren uitgesloten, dus ook slechts nadere toelichting kon worden verwacht. Zoals gezegd, deze is gegeven, maar wat wij hebben gemist is een choc des opinions; een waarlijke onderlinge discussie van de panelleden, echt debatteren, is het niet geworden. Onder de panelleden bestond de bereidheid hiertoe, doch de discussieleider remde iedere poging af. Ook de vrije discussie, waarvoor zich vier sprekers hadden gemeld en waarvan slechts één het woord heeft gekregen, kon het gemis niet opheffen.

Al met al is er reden tot tevredenheid: wij bezitten nu over een onderwerp, dat weinig aandacht had, vijf referaten waaronder die van Bevis en Burgert van uitstekende kwaliteit zijn. Wij hebben voorts in de mondelinge behandeling daarop toelichtingen gehoord. En daarmee is materiaal verkregen waaop verdere gedachtenwisseling, zowel landelijk als internationaal, kan plaats vinden.