

DE CONTROLE VAN DE INKOPEN

door A. F. Lafeber

In het Maartnummer 1949 van het M.A.B. komt een uiteenzetting voor van de heer Hogeweg over de controle van de inkoop, welke uiteenzetting van grote betekenis kan zijn omdat, indien de hierin weergegeven zienswijze juist is, vele controles op dit onderdeel belangrijk zullen kunnen worden vereenvoudigd.

De discussie, die de heer Roozen in het Decembernummer 1949 over dit onderwerp heeft opgezet, heeft m.i. in eerste instantie nog geen beslissing gebracht. Een voortzetting is dan ook alleszins gewenst. Inderdaad is het afchecken van inkoopfacturen met voorraadkaarten (of omgekeerd) in vele gevallen een omvangrijk werk, zij het dan dat m.i. de tegenstelling met de door de heer Hogeweg voorgestane methode in vele gevallen niet zo groot is als door hem voorgesteld.

De heer Hogeweg schrijft b.v.: De accountant moet dus een duplicaat-voorraadadministratie aanleggen". Deze duplicaat-voorraad-administratie behoeft echter niet speciaal aangelegd te worden. Zij kan worden gevormd uit de tellingenlijst uit de voorraad-administratie, doordat na controle van een voorraadkaart met inkoopfacturen de voorraadkaart wordt geteld en gecheckt met de tellingenlijst. Ook in zijn systeem heeft de heer Hogeweg gaarne de beschikking over tellingenlijsten. Op dit punt kan de eventuele bestaande brandvrije kast met het yale-slot ook bij de heer Hogeweg dus nog niet worden afgeschaft (gesteld al, dat deze nodig was bij het „oude" systeem).

Dat de voorstanders van het afchecken van de voorraadadministratie steeds uitgaan van de aantekeningen op de voorraadkaarten zou ik niet durven overnemen, hoewel in vele gevallen deze werkwijze wel de snelste zijn zal en in vele gevallen tot een gemakkelijker controle van de prijzen leidt. Echter kunnen bij ondernemingen met weinig artikelen, waar de inkoopcontrole niet al te veel tijd in beslag neemt ook wel de inkoopfacturen als uitgangspunt dienen.

Telling van het (niet gecontroleerde) inkoopboek, zoals de heer Hogeweg aangeeft, lijkt me niet noodzakelijk. Voldoende is te constateren, dat het totaal van de nagetelde debet-zijde van de tellingenlijst uit de voorraadadministratie stemt met het totaal van het inkoopboek.

Al met al zal de door de heer Hogeweg aangegeven controle in de meeste gevallen in korter tijd en dus goedkoper kunnen worden uitgevoerd dan de wijze van controle, die hij bestrijdt. Daarom is zijn zienswijze alleszins overweging waard. De vraag is maar of de werkwijze een volkomen controle als resultaat oplevert.

Een algemene beantwoording lijkt mij moeilijk. De twee volgende vragen moeten m.i. beantwoord worden:

- 1e. Is het nodig het „verbruik" van de ingekochte artikelen per artikel te kennen?
- 2e. Zo ja; welke controlehandelingen zijn dan nodig om dit verbruik zelfstandig vast te stellen?

De eerste vraag kan niet uniform beantwoord worden. Enkele voorbeelden mogen mijn zienswijze duidelijk maken:

- a. Een handelszaak verkoopt al zijn artikelen met een vaste winstmarge. Bij dit weinig voorkomende geval zal de accountant voldoende zeker-

heid hebben omtrent de juistheid van de door hem te controleren jaarrekening, indien hij constateert, dat tegenover het totaal van de inkopen een totaal-opbrengst is verantwoord, welke een winstmarge overeenkomstig de norm aangeeft.

- b. Een handelszaak verkoopt artikelen met verschillende winstmarge per artikel. In dit geval is het noodzakelijk het verbruik per artikel (of per groep van artikelen met eenzelfde winstmarge) te kennen. Immers, staat in dat geval het verbruik per artikel (groep) niet vast, dan kunnen opbrengsten gedeeltelijk niet worden verantwoord, terwijl het restant wordt geboekt ten gunste van die artikelen, die een lagere winstmarge vertonen. M.a.w. indien de mogelijkheid bestaat om in de debet-zijde aan de voorraad-administratie verschuivingen aan te brengen, zonder dat de accountant dit moet ontdekken, dan staan ook de te verantwoorden opbrengsten niet vast.
- c. Een fabriek produceert verschillende artikelen volgens een bepaald recept (massaproductie). Veelal zal de winstmarge per artikel verschillen. Ook hier zal het mogelijk zijn administratief verschuivingen in de productie aan te brengen, indien het verbruik per grondstof niet vaststaat. Deze mogelijkheid is echter niet groot. Immers administratieve verschuivingen in de productie en de verkoop zullen in een enigszins omvangrijke fabriek met een goede interne organisatie (de accountant moet zich regelmatig overtuigen of een goede interne organisatie aanwezig is en of de interne controle goed functioneert) niet gemakkelijk uitvoerbaar zijn. Vooral, indien b.v. de loonfactor in de verschillende productieprocessen verschillend is en de accountant dus de juistheid van de geadmistreerde producten mede kan beoordelen door verbandscontrole tussen verbruikte grondstoffen enerzijds en andere kostenfactoren anderzijds. Het zal dus m.i. van de omstandigheden afhangen of de accountant het bij massa- (of serie-) productie noodzakelijk acht het verbruik per grondstof te kennen.
- d. Stukproductie. Bij de controle van deze productie wordt de voorcalculatie als uitgangspunt gekozen. Beoordeling van de voorcalculatie zal voor de accountant in vele gevallen moeilijk zijn. Hij zal zich ervan overtuigen, dat de voorcalculatie door een zelfstandige afdeling wordt opgesteld, teneinde op deze wijze enige zekerheid omtrent de onpartijdige en deskundige opmaak van de voorcalculaties te verkrijgen. Ik kan mij echter indenken, dat de accountant deze zekerheid zal trachten te vergroten door die onderdelen van de calculatie, die hij als leek op dit gebied wel kan beoordelen na te gaan. De noodzakelijkheid en het vereiste aantal van belangrijke onderdelen zal de accountant dikwijls zelf kunnen beoordelen. Vergelijkt nu de accountant de voor- en nacalculatie dan zal hij in vele gevallen willen nagaan of hij de door hem zelfstandig beoordeelde factoren terugvindt in de nacalculatie. Immers afwijkingen tussen voor- en nacalculatie komen dikwijls in vrij belangrijke mate voor. Zij zullen over het algemeen weinig voorkomen of door de accountant beter beoordeeld kunnen worden bij die onderdelen van de voorcalculatie, die hij zelfstandig heeft kunnen verifiëren. Wil hij volkomen zekerheid omtrent de juistheid van de in de nacalculatie vermelde gegevens dan zal de accountant deze (voor wat betreft de onderdelen of grondstoffen) moeten vergelijken met het verbruik en dit verbruik per artikel moet dus weer vaststaan.

Ook hier kan het dus noodzakelijk zijn, dat, althans van een deel

van de inkopen, het verbruik per artikel vaststaat. Echter zullen aard en omvang van de te controleren onderneming een belangrijke rol spelen. Van belang is b.v. of naast de fabricage ook ingekochte artikelen zonder bewerking worden verkocht (b.v. verkoop van losse onderdelen).

In vele gevallen zullen echter verschuivingen in het verbruik geen zin hebben of zo moeilijk te bewerkstelligen zijn, dat de vaststelling van het verbruik per artikel (groep) geen meerdere zekerheid toevoegt aan die, welke uit andere controle handelingen reeds is verkregen.

In vele gevallen is dus kennis van het verbruik per artikel of per artikel-groep noodzakelijk. Voor onze gevallen moet nu de vraag beantwoord worden of de door de Hogeweg voorgestane controleweg tot de gewenste zekerheid leidt. Ook hier moge ik antwoorden aan de hand van enkele voorbeelden:

- a. Een handelszaak voert o.a. de artikelen a. en b. Artikel a. wordt verkocht met een winstmarge van 10 %; artikel b. met een winstmarge van 20 %. Er zijn in deze artikelen (practisch) geen voorraden (vrijwel uitsluitend doorverkoop); artikel a. kost f 1,—; artikel b. f 2,—. Een verkoop van artikel b. ad. f 2.400,— wordt verantwoord onder artikel a. met f 2.200,— (waarbij genoteerd wordt 2000 eenheden). De inkoop wordt eveneens genoteerd onder artikel a. (2000 eenheden). Indien nu de accountant niet de inkopen per artikel vastlegt, ontdekt hij deze fraude niet (tenzij door een toevalligheid). Natuurlijk moet om deze fraude te bewerkstelligen de interne controle doorkruist worden. Dit behoort zeker niet tot de onmogelijkheden. Het geval blijft hetzelfde, indien van deze artikelen een deel wel opgeslagen wordt en een ander deel rechtstreeks doorverkocht.
- b. Een handelszaak voert o.a. de artikelen a. en b. winstmarges 10 % 20 %. De artikelen worden engros ingekocht, op voorraad genomen en daarna in kleinere hoeveelheden verkocht. De directie ziet de mogelijkheid om van een verkoop van artikel b. een gedeelte van de opbrengst achter te houden. (Stel weer f 200,— van een opbrengst van f 2.400,—). Verantwoord wordt weer onder artikel a. een opbrengst van f 2.200,— (2000 eenheden). Bij de eerstvolgende inkoop van artikel b. wordt f 2.000,— geboekt op artikel a. De mogelijkheid bestaat, dat de accountant in het tijdverloop tussen verkoop en inkoop de fraude ontdekt bij zijn periodieke inventarisatie van een gedeelte van de voorraad. Zeker is dit echter in 't geheel niet; de directie zal met een vrij goede kans op succes de fraude kunnen plegen. Zelfs is het mogelijk het risico nog meer te beperken door op het moment van de foutieve boeking van de verkoop de voorraadkaarten van de artikelen a. en b. te vernieuwen en hierbij 1000 ingekochte eenheden van artikel b. uit de nog niet door de accountant gecontroleerde periode over te hevelen en als 2000 ingekochte eenheden artikel a. te noteren.

Het doorkruisen van de interne controle is hier moeilijker dan onder geval a. maar behoort ook weer niet tot de onmogelijkheden.

- c. Industrieële ondernemingen. Ook hier kan op het moment, dat men het verbruik van artikel b. wil boeken op artikel a., gehandeld worden als onder geval b. Echter wordt, naarmate de handelingen, die t.a.v. de ingekochte artikelen verricht worden, ingewikkelder worden, ook

de fraudering moeilijker, daar de interne contrôle steeds moeilijker te doorkruisen zal zijn.

Mijn conclusie luidt, dat een algemene beantwoording van de vraag, hoe de inkopen gecontroleerd moeten worden, niet te geven is. Bij handelsondernemingen is het wel zeer sterk de vraag, of de accountant bij de werkwijze, aangegeven door de heer Hogeweg, die zekerheid verkrijgt, die nodig is voor het kunnen afleggen van een goedkeurende verklaring. Mocht de heer Hogeweg mij alsnog van het tegendeel kunnen overtuigen, dan gaarne, daar een toelaatbare vereenvoudiging van de contrôlewerkzaamheden, zoals reeds in het begin opgemerkt, alle overweging verdient.

Naschrift van G. P. J. Hogeweg

Bij de beantwoording van bovenstaand artikel kan ik de gevallen *c* en *d* buiten beschouwing laten, omdat de schrijver zelf al tot de conclusie komt, dat verschuivingen niet gemakkelijk uitvoerbaar zullen zijn, resp. in vele gevallen geen zin hebben.

Nu vraag ik mij af, waarom de heer L. ook in zijn voorbeeld *a* niet tot dezelfde conclusie komt. Wanneer de accountant een scherpe interne contrôle vindt, of georganiseerd heeft, mag hij dan in geval *b* niet tot dezelfde conclusie komen? Wanneer de heer L. eens overweegt hoeveel employé's in de administratieve verschuiving moeten worden betrokken voordat de verkoop van art. *b* kan worden verantwoord als art. *a*, en voordat die verkeerde verantwoording door een weer verkeerd geboekte inkoop wordt gedekt, als hij bovendien overweegt hoe de fraudeur nu nog het verschil van f 200,— kan toucheren (want dat moet toch de opzet zijn), dan lijkt mij ook in dit geval de conclusie, die de heer L. zelf in de gevallen *c* en *d* getrokken heeft, volkomen geoorloofd. Ik neem niet aan, dat een zo gecompliceerde fraude niet hier of daar een spoor achter laat, waardoor de accountant die ontdekt, ook als hij de facturen met het inkoopboek controleert.

Wanneer het inderdaad gelukt om de eerste keer door de maas van de periodieke voorraadopneming heen te glijpen (zie voorbeeld *b*), dan is het toch heel onwaarschijnlijk, dat die bij voortgezette fraude telkens weer zou gelukken. In een bedrijf van enige omvang moeten zoveel maatregelen van interne contrôle doorkruist worden, voordat de fraudeur het geld kan incasseren en zijn fraude bedekken, dat, gezien ook de zekerheid, dat tussentijdse voorraadopneming door de accountant zeker tot de ontdekking van het verschil moet leiden (zij het dan eventueel niet bij de eerste keer) zeker de conclusie getrokken kan worden, dat niet op grond van het door de schrijver gestelde tot de zo omslachtige contrôle van de magazijnkaarten besloten moet worden.

En als een fraudeur kans zou zien alle contrôle-maatregelen te omzeilen, dan zou het hem ook niet onmogelijk zijn door een valse inkoopfactuur over te leggen, de contrôle met de magazijnkaarten gevolgloos te maken.

Hoe omvangrijker het bedrijf is, hoe meer interne contrôle dus mogelijk is, zoveel te moeilijker wordt de fraude, maar ook zoveel kostbaarder wordt de contrôle van inkoopfacturen met de magazijnkaarten, en daarom des te minder verantwoord.

Nog even de opmerking in verband met de laatste alinea van schrijvers inleiding, dat de natelling van het inkoopboek m.i. niet achterwege mag blijven. Niets is gemakkelijker dan door een niet kloppende telling in het inkoopboek overeenstemming te krijgen met de telling van de debetzijde van de magazijnkaarten.