

## DE „EIGEN ACTIE" VAN DE OPENBARE ACCOUNTANT

door Drs A. A. de Jong

Met belangstelling heb ik kennis genomen van het artikel van de heer Diephuis in het Januari-nummer van dit blad <sup>1)</sup>. Het is nuttig de thans geldende opvattingen ten aanzien van de verhouding tussen de openbare accountant en de interne controle tegenover elkaar te stellen en de verschillen te analyseren.

Diephuis onderscheidt twee opvattingen, door hem met A. en B. aangeduid. Richting A. wil door zelfstandige actie het niveau vaststellen waarop het verband in de goederenbeweging moet worden gelegd, richting B. stelt ten aanzien van deze eis de voorwaarde van zelfstandige actie niet zo explicite en wil van een in detail checken van alle inkoopfacturen afzien.

Diephuis komt tot de conclusie — waarmee ik mij geheel kan verenigen — dat de B.aanhangers dezelfde zekerheid aan het „verkeer" bieden als de A.aanhangers.

Dit lezende heb ik mij afgevraagd, onder welke dezer opvattingen zou moeten vallen de indertijd door Hogeweg voorgestane methode van controle van de inkopen <sup>2)</sup>, resp. of wij met drie inplaats van met twee opvattingen rekening moeten houden.

Hogeweg bestrijdt in dit artikel de noodzakelijkheid om de controle op de inkopen — in het kader van de controle van de jaarrekening — te doen verrichten door middel van afchecken van de inkoopfacturen direct met de inkoopzijde van de voorraadadministratie. Hoeveel eenvoudiger en dus minder tijdrovend — zo stelt Hogeweg — is daarentegen het systeem, waarbij de inkoopfacturen, die in volgorde van de boekingen in het inkoopboek zijn opgeborgen, worden afgecheckt met het inkoopboek.

Het komt mij voor, dat wij hier niet alleen met een systeemverandering hebben te maken, doch dat de gewijzigde werkmethode tevens een principiële koerswijziging inhoudt. Teneinde dit te motiveren, zal ik wat dieper op het door Hogeweg voorgestane systeem moeten ingaan, waarbij tevens duidelijk zal worden, dat dit systeem niet onder de door Diephuis onderscheiden opvattingen A. en B. is te rangschikken.

De werkwijze van Hogeweg is als volgt:

- inkoopfacturen afchecken met inkoopboek, inkoopboek tellen en totalen vastleggen.
- nagaan overeenstemming tellinglijsten uit de voorraadadministratie met voorraadkaarten. Bestudering verloop inkooprijzen.
- nagaan overeenstemming ingang tellinglijsten met de vastgelegde totalen uit het inkoopboek.

Het is duidelijk dat Hogeweg hier van de (m.i. juiste) veronderstelling uitgaat, dat de interne controle er voor moet zorgdragen, dat de plaatsgevonden inkopen op de juiste voorraadkaart worden geboekt.

Maar is Hogeweg hiermede niet verder gegaan, dan hij zelf wilde? Mag ik uit de door hem getrokken analogie met de controle op de debiteurenrekening tot de conclusie komen, dat hij een voorstander is van de door Diephuis onder A. gerangschikte opvatting, die stelt, dat het alleen

<sup>1)</sup> G. Diephuis. De „eigen actie" van de openbare accountant.

<sup>2)</sup> G. P. J. Hogeweg. De controle van de inkopen als onderdeel van de controle op de goederenbeweging M.A.B. 1949 blz. 73.

geoorloofd is van de interne controle gebruik te maken, indien de openbare accountant door middel van omspannende totalencontroles het geheel in zijn greep kan houden? Ik geloof niet, dat ik tot deze conclusie mag komen, daar het gebruik maken van de interne controle bij de controle van de voorraadkaarten in een ander vlak ligt dan bij de debiteuren-administratie. Uit de controle van de goederenbeweging is exact vast te stellen welk bedrag aan vorderingen moet worden verantwoord. Juist in verband hiermede is het immers mogelijk op de debiteuren een totalencontrole toe te passen en de details over te laten aan de interne controle. Maar is dit bij de controle van de goederenbeweging nu ook het geval. Hebben wij het niveau waarop het verband in de goederenbeweging moet worden gelegd, de methode Hogeweg volgende, door eigen actie in handen? Ik meen dit te moeten betwijfelen, daar dit niveau niet bepaald wordt door de telling uit het inkoopboek, doch door de in de voorraadadministratie opgenomen hoeveelheden en bedragen.

En voor de juistheid dezer boekingen heeft Hogeweg de interne controle ingeschakeld, niet als een detailcontrole, waarop de accountant een totalencontrole kan toepassen doch als een m.i. bruikbare schakel in zijn controleketen. Het is om deze reden, dat het systeem „Hogeweg” niet begrepen is in de door Diephuis onder A. vermelde opvatting.

Wat scheidt Hogeweg voorts van de onder B. vermelde opvatting.

Zoals uit het artikel van Diephuis blijkt, wil deze richting atzien van een in detail checken van alle inkoopfacturen. Dit is Hogeweg echter verre, daar hij het noodzakelijk acht de inkoopfacturen te checken met het inkoopboek, het hieruit voortvloeiende totaal gebruikend ter verifiëring van het uit de tellingenlijst blijkende totaalbedrag aan ingenomen goederen.

Dit is inderdaad een principieel verschil met de door Diephuis onder B. genoemde opvatting.

Een andere vraag is, of Hogeweg, eenmaal gebruik makend van de interne controle, aan de controle van de inkoopfacturen enige nuttige waarde toevoegt. Naar mijn mening niet, daar, zoals ik hierboven reeds opmerkte, het niveau waarop het verband in de goederenbeweging moet worden gelegd, niet bepaald kan worden door de telling uit het inkoopboek.

Mijn conclusie kan dan ook zijn, dat het systeem Hogeweg niet geplaatst kan worden onder een van de door Diephuis genoemde opvattingen, doch dat, gezien het feit dat Hogeweg de interne controle als een bruikbare schakel in de controleketen wil beschouwen, diens opvatting de onder B. genoemde zeer sterk benadert.

Ik moge nog enige opmerkingen toevoegen betreffende de interne controle zelve. Allerwege gaan stemmen op, aan de interne controle een hogere waarde toe te kennen dan voorheen. Maar dan is het ook gewenst, dat ons duidelijk voor ogen staat, welk terrein door de interne controle wordt bestreken, resp. welke waarde aan deze controle mag worden toegekend. Vaststelling van de voorwaarden waaronder de accountant van de interne controle gebruik zal kunnen maken, zal toch eerst mogelijk zijn, indien het terrein en de innerlijke waarde van de interne controle als vaststaande gegevens kunnen worden gehanteerd.

Indien wij dan ook willen onderzoeken, of in detail checken van de inkoopfacturen achterwege kan blijven, dan dienen wij de organisatie van de in- en verkoop in onze gezichtskring te betrekken. Hierbij dient

m.i. allereerst grote aandacht te worden besteed aan de organisatie van de verkoop. Willen wij immers bij de controle van de inkoop de interne controle inschakelen, dan moeten wij ons bewust zijn, dat dit alleen mogelijk is, indien de organisatie van de verkoop perfect is.

Indien wij deze organisatie zodanig kunnen maken, dat het praktisch uitgesloten is, dat goederen de onderneming verlaten, zonder dat dit bekend is op de factuureer- en registrerende afdeling, dan kunnen wij de verkoop als een bekende factor in de goederenvergelijking opnemen.

Mag ik ter verduidelijking genoemde organisatie in het kort aangeven.

Gelijktijdig met het vervaardigen van de orderformulieren worden genummerde verzendadviesen uitgeschreven in drievoud. Eén exemplaar van het verzendadvies gaat naar de magazijnmeester en één naar de afdeling expeditie. De afd. expeditie regelt de verzending en ontvangt van de magazijnmeester de goederen tegen paraaf op het verzendadvies van de magazijnmeester. Na afboeking in zijn magazijnadministratie zendt de magazijnmeester het verzendadvies naar de afdeling registratie ter bijwerking van de kantoomagazijnadministratie. De chef van de afdeling expeditie stuurt het verzendadvies rechtstreeks door naar de factuureerafdeling. Verzendadvies en order worden aan de copie-factuur gehecht en doorgezonden naar de afdeling registratie, die de verkoop- en debiteurenadministratie bijwerkt. Uit de verkoopadministratie vloeit voort het totaal van het op de magazijnrekening te crediteren bedrag. Dagelijks wordt de overeenstemming geconstateerd tussen dit totaalbedrag en het totaal van het in de magazijnadministratie gecrediteerde bedrag.

Welke conclusies kunnen uit bovenomschreven organisatie worden getrokken?

- Goederen kunnen slechts aan het magazijn worden onttrokken tegen paraaf op voorgenummerd verzendadvies. Andere formulieren kunnen hiervoor niet worden gebezigd, daar de in het leven geroepen organisatie zich hiertegen verzet.
- Verzending buiten de afdeling expeditie om is niet mogelijk. Voor samenspanning tussen magazijnmeester en chef afdeling expeditie dient te worden gewaakt.
- Zekerheid wordt verkregen dat elke uitgang uit het magazijn wordt gefactureerd en in de administratie wordt opgenomen.

Hiermede is een sterke preventieve controle geschapen. Het is immers op grond van bovengenoemde punten praktisch uitgesloten, dat goederen de onderneming verlaten, zonder dat dit bekend is op de factuureer- en registrerende afdeling. Voorts werd het mogelijk gemaakt verband te leggen tussen de uitkomsten van de factuureer- en registrerende afdeling, waarmede tevens de zekerheid werd verkregen, dat elke uitgang uit het magazijn werd gefactureerd en in de administratie opgenomen.

Nu zal ongetwijfeld de vraag opkomen, of de externe accountant — belast met de controle van de jaarrekening — de verkoop als bekende factor in de vergelijking zal kunnen opnemen. Wij moeten hierbij bedenken, dat de controle op de verkoop een controle op de volledigheid is. De hiervoor in het leven geroepen organisatie dwingt tot volledige verantwoording. De controle op de inkoop is een controle op de juist-

heid, namelijk van de van leveranciers ontvangen inkoopfacturen. Het dwingende karakter van de besproken verkooporganisatie maakt de controle min of meer los van de functionarissen zelve, zulks in tegenstelling tot de controle van de inkoop, waarbij de persoon, belast met de controle, meer op de voorgrond staat.

Het komt mij dan ook voor, dat wij bij de beoordeling van de waarde van de interne controle aan de resultaten van de in de organisatie gelegde preventies een grotere waarde kunnen toekennen dan aan die van positieve controlehandelingen.

Dat wij bij de controle van de inkoop gebruik willen maken van de interne controle ligt dus niet zozeer in het feit, dat de interne controle aan de ingangszijde zo sterk is, doch voornamelijk in de mogelijkheid tot een sluitende verkooporganisatie te komen. Dit neemt echter niet weg, dat in de organisatie van de inkoop er steeds naar zal moeten worden gestreefd hierin enige preventies te leggen, waardoor men t.a.v. de juistheid van de inkoopfacturen niet geheel afhankelijk is van de met deze controle belaste functionaris.

Wat de ontvangst van de goederen betreft kan de organisatie zodanig zijn, dat de ontvangst wordt gemeld aan de kantoorvoorraadadministratie en aan de functionaris, belast met de controle van de inkoopfacturen. Periodiek moet overeenstemming geconstateerd worden tussen de bijboekingen in de magazijnadministratie en de totalen, die via de gecontroleerde inkoopfacturen op de grootboekrekening „magazijn” verschijnen. Hierbij dient echter tevens te worden geconstateerd, dat alle inkoopfactoren, die op het magazijn betrekking hebben, ook inderdaad op deze rekening worden geboekt.

Het komt mij voor, dat op grond van bovengenoemde organisatie het in detail checken van de inkoopfacturen achterwege kan blijven. Wel dient te worden geconstateerd de overeenstemming tussen het totaal van het inkoopboek en de tellinglijst uit de magazijnadministratie, gegevens, welke door 2 functionarissen onafhankelijk van elkaar worden samengesteld.

Tevens zullen de voorraadkaarten met de tellinglijst moeten worden vergeleken en het verband tussen hoeveelheden en bedragen worden gelegd. De periodieke voorraadopnemingen spelen voorts een grote rol in dit controle-systeem.

Uitgaande van de besproken verkooporganisatie is tevens duidelijk, dat de zo gevreesde verschuivingen aan de ingangszijde van de magazijnadministratie voor de fraudeur niet tot resultaat kunnen leiden, daar deze organisatie dwingt tot juiste aflevering en juiste facturering.