

# DE BETEKENIS VAN DE VOORRAADADMINISTRATIE VOOR DE CONTROLE OP DE INKOPEN

door Drs L. J. M. Roozen.

De heer G. P. J. Hogeweg heeft in de aflevering no. 3 van de lopende jaargang een betoog gehouden tegen „de contrôle op de inkopen door middel van afchecken van de inkoopfacturen direct met de inkoopzijde van de voorraadadministratie.”

Blijkens mededeling van de schrijver wordt op de Instituutscursussen juist de nadruk gelegd op de noodzakelijkheid van zodanige contrôle-methode en de juistheid van die mededeling is tot dusver in dit tijdschrift niet betwist.

Hogeweg daarentegen besluit zijn redenering met de conclusie, dat de bewuste contrôle-methode geen enkel belangrijk voordeel heeft, en omdat zij bovendien kostbaarder is, zou de propaganda voor dit systeem moeten worden gestaakt.

Het komt mij echter voor, dat zowel het door de schrijver weergegeven standpunt van de cursusleiders als zijn eigen zienswijze te weinig rekening houdt met de bijzondere omstandigheden, welke zich in het gecontroleerde bedrijf kunnen voordoen.

In het navolgende meen ik, aan te tonen, dat de contrôle op de inkopen via de magazijnadministratie, met voorbijgaan van het inkoopboek, in bepaalde omstandigheden niet alleen beter, doch volstrekt geboden is.

Ter voorkoming van misverstand moge ik er op wijzen, dat ik het standpunt deel van diegenen, die het vraagstuk van de meest rationele contrôle-methode niet primair zien als een afweging van offer en nut, doch veeleer hoe een volkomen contrôle wordt verkregen. Immers: alleen wanneer aan de laatste eis is voldaan, kan überhaupt van „nut” der contrôle worden gesproken. Eerst daarna rijst de niet onbelangrijke, doch secundaire vraag: welke van de denkbare methoden, die een volkomen contrôle inhouden, is de relatief goedkoopste? „Relatief” wil hier zeggen: mede met het oog op de eventuele bijkomende voordelen van die methoden, met name bij de vervulling van de interne functie.

Ik breng nu mijn betoog in direct verband met de primaire eis van de volkomenheid der contrôle, door te stellen, dat de omstandigheden in het gecontroleerde bedrijf kunnen meebrengen, dat een volkomen contrôle alléén door toetsing der voorraadadministratie aan de inkoopfacturen bereikt kan worden.

Deze omstandigheden zijn:

- I. het aantal artikelen is zó groot, dat een splitsing per artikel in het inkoopboek niet mogelijk is;
- II. de inkoopsprijzen lopen per artikel, gelijktijdig en/of volgtijdelijk, zózeer uiteen, dat hun gemiddelde over een periode niet aan enige norm kan worden getoetst;
- III. de verhouding tussen de inkoopwaarde en de verkoopwaarde is niet voor alle artikelen dezelfde.

Deze drie omstandigheden moeten zich, zoals blijken zal, gelijktijdig voordoen.

\*\*

Ter verduidelijking van mijn bewijsvoering laat ik een zeer korte schets

van de verbandscontrôle, voorzover deze de goederenbeweging betreft, voorafgaan.

Dit deel van de contrôle-keten loopt over de volgende schakels:

1. vaststelling van de waarde der inkopen;
2. vaststelling van de hoeveelheden der inkopen;
3. vaststelling van de hoeveelheden der begin- en eindvoorraden;
4. vaststelling van de hoeveelheden der verkopen;
5. vaststelling van de waarde der verkopen.

De vaststelling van de waarde der inkopen (1) geschiedt in beginsel door kennismeming van de inkoopfacturen, die, zijnde externe stukken, als bewijsmiddel kunnen dienen. Meestal zullen deze facturen in een inkoopboek zijn aangetekend. In dat geval gebruikt de accountant bij voorkeur — doch voorzover mogelijk! — dit boek en wel op de zelfde wijze als het bedrijf dit doet: ter verzameling van zijn bevindingen. Dat gaat immers gemakkelijker dan wanneer hij die aantekeningen zelf weer stuk voor stuk zou moeten maken. (Dit is wat in wezen geschiedt, wanneer men spreekt van „de contrôle van het inkoopboek”). De facturen zijn ook aangetekend in de voorraadadministratie, zo deze er is, en de accountant kan dus ook gebruik maken van die administratie. Dit laatste is echter op zichzelf minder eenvoudig en verhoogt dus de kosten van de contrôle.

De vaststelling van de hoeveelheden der inkopen (2) kan tegelijk, d.w.z. in één „contrôle-gang”, met die van de waarde der inkopen (1) geschieden, indien in het inkoopboek tevens de hoeveelheden artikels-gewijs gerubriceerd (kunnen) worden. Zo dit laatste niet het geval is, moet de accountant van de voorraadadministratie gebruik maken, om de hoeveelheden der inkopen uit de waarden der inkopen af te leiden. Veelal kan dit voor een contrôleperiode een totalen-afleiding zijn, n.l. in de gevallen, waarin de afzonderlijke inkoopsprijzen niet of niet noemenswaard van hun gemiddelde afwijken: per artikel wordt dan naar dit gemiddelde beoordeeld, of het totaal der als inkoop verantwoorde hoeveelheden in verhouding staat tot het totaal van de als inkoop verantwoorde waarde.

De begin- en eindvoorraden (3) worden vastgesteld door opneming van die voorraden. Dit kan geschieden door opneming-ineens aan het begin resp. het einde van de contrôle-periode, waarbij men tevens de voorraadadministratie op haar juistheid kan toetsen, doch dit laatste is dan niet essentieel. Als er geen voorraadadministratie is, moet de opneming op deze wijze geschieden. Zo zij er wel is, biedt zij de mogelijkheid tot een voortgezette opneming in gedeelten. Deze methode is waardevoller, omdat fouten en fraude eerder worden ontdekt en goedkoper, in zoverre zij pieken in de contrôlearbeid voorkomt. Bij deze methode is echter de voorraadadministratie een onmisbaar instrument.

De hoeveelheden van de verkopen (4) volgen uit 2 en 3 (bij fabrieken schuift zich hier nog de beoordeling van de technische rendementen tussen).

Uit de hoeveelheden van de verkopen leidt de accountant de waarde dier verkopen (5) af.

De punten 4 en 5 vallen buiten mijn bestek, zodat ik deze verder onbesproken laat.



De schaakstukken staan nu zo gerangschikt, dat het eindspel zichtbaar wordt.

Ad I. Het aantal artikelen kan zó groot zijn, dat zij niet in het inkoopboek kunnen worden gerubriceerd. In dat geval kan de waarde van de inkopen nog wel via het inkoopboek worden vastgesteld (immers de waarde is een voor alle artikelen gemeenschappelijke noemer), doch de hoeveelheden der inkopen vragen nu een van de vaststelling der waarde gescheiden controle-handeling. Onder 2 hebben wij gezien, dat, zo er per artikel een vast verband bestaat tussen hoeveelheid en waarde (d.w.z. er zijn vaste of nagenoeg vaste prijzen), de hoeveelheden van de inkopen in totaal per periode kunnen worden afgeleid uit de totaalwaarde per periode.

Ad II. Indien echter dit vaste verband ontbreekt, wordt de vaststelling van de hoeveelheden der inkopen niet alleen een afzonderlijke controle-handeling, doch tevens een geheel *zelfstandige* vaststelling. Dit laatste betekent, dat men hiertoe moet teruggrijpen naar het bewijsmateriaal: de inkoopfacturen. Post voor post moet het (steeds wisselende) verband tussen waarde en hoeveelheid aan de hand van de facturen worden vastgesteld, zodat ook de hoeveelheid post voor post moet worden gecheckt. Voorts eist het verdere verloop van de verbandscontrole (zie 3 t/m 5), dat de hoeveelheid van de inkopen artikel voor artikel wordt vastgesteld.

Uit dit alles volgt de dwingende conclusie, dat de voorraadadministratie met de hoeveelheden volgens de inkoopfacturen wordt gecontroleerd (er moet dus een voorraadadministratie zijn!). Het ligt voor de hand, dat men dan beter ook de waarde volgens deze facturen met de voorraadadministratie kan vergelijken. Het apart controleren van het inkoopboek met de waarde volgens de inkoopfacturen en de vergelijking daarna van de totaalwaarde volgens het inkoopboek met de totaalwaarde volgens de recapitulatie uit de voorraadadministratie, wordt een volstrekt overbodige omweg en een gedeeltelijke doublure!

Ad III. Deze voorwaarde is slechts van min of meer theoretische betekenis. Het zal immers praktisch vrijwel niet voorkomen, dat in een (handels)bedrijf op alle artikelen procentueel evenveel of nagenoeg evenveel winst wordt gemaakt. In dat geval zou er een vaste verhouding bestaan tussen de totaalwaarde van alle inkopen gezamenlijk en de totaalwaarde van alle verkopen gezamenlijk. De controle-schakels 2 t/m 4 worden vervangen door de opnemings-ineens van de begin- en eindvoorraad en de waardering van die voorraden. (systeem van controle d.m.v. één bruto winstpercentage).

Bij de controle van kleine handelszaken gaat men wel van de fictie uit, dat, hoewel op de onderscheiden artikelen procentueel een verschillende winst wordt gemaakt, niettemin de bruto-winst over de totaal omzet aan een zekere norm kan worden getoetst.

Ik wil in het midden laten, of dit controlesysteem onder bepaalde verhoudingen verdedigbaar is, zeker is, dat het niet in *alle* gevallen tot een volkomen controle leidt.

In de meeste bedrijven zelfs zal het systeem van de controle d.m.v. één bruto winstpercentage beslist onvoldoende zijn.

Wil men de bruto winst per artikel beoordelen, dan wordt, onder de omstandigheden I/II, een vergelijking van de inkoopfacturen met de voorraadadministratie weer noodzakelijk, want het komt er dan op aan, dat de facturen onder het juiste hoofd zijn geboekt.

Het mag na het voorgaande wellicht overbodig worden genoemd, op te merken, dat bij het onder de omstandigheden I t/m III achterwege laten van de controle van de voorraadadministratie met de inkoopfacturen, de schakels 1 en 2 losraken en fouten en onregelmatigheden, met name door een te lage boeking in die administratie van de ingekochte hoeveelheden, onontdekt blijven.

Ook bij de controle d.m.v. bruto-winstpercentages per artikel zijn fouten en fraude mogelijk, die niet ontdekt worden, met name hierin bestaande, dat de inkopen van procentueel meer winstgevende artikelen in de voorraadadministratie worden geboekt onder de minder winstgevende artikelen.

## NASCHRIFT.

Ik ben de heer Roozen erkentelijk voor zijn bovenstaande uiteenzetting naar aanleiding van mijn artikel in het Maart-nummer van dit blad.

Allereerst merk ik op, dat ook mijn streven, bij elk voorschrift omtrent een te volgen controle-systeem, gaat naar het verkrijgen van een volkomen controle en ik meen in mijn artikel te hebben aangetoond, dat een volkomen controle op de omschreven wijze wordt verkregen.

Roozen meent, dat wanneer zich drie door hem genoemde omstandigheden tegelijkertijd voordoen, alleen het systeem van directe controle der facturen met de voorraadkaarten tot een volkomen controle kan leiden. De omstandigheden door hem onder I en III genoemd komen regelmatig, wij mogen wel zeggen in bijna alle bedrijven voor. Ik heb daarmee in mijn beschouwing dus volledig rekening gehouden.

De omstandigheid onder II genoemd, n.l. sterk uiteenlopende inkoop-prijzen, is een bijzondere. In normale tijden ziet men dat zelden. In de oorlogsjaren en nu ook nog, zijn de prijzen van enige artikelen weinig stabiel. Er kunnen belangrijke prijsverschillen ontstaan naar het land van herkomst bijv. Hetzelfde artikel kan op een bepaalde datum zeer verschillend noteren, naar gelang men het uit het ene of het andere land betreft, en in verband met deviezenpositie, levertijden, enz. is de bedrijfs-leider wel eens genoodzaakt ook of uitsluitend tegen de hogere prijs te kopen en dan kan dus het geval zich voordoen, dat de gemiddelde prijs geen voldoende zekerheid geeft omtrent de totale, in de loop van een controle periode, ingekochte hoeveelheid.

Maar dat behoeft geen reden te zijn om het door mij beschreven controle-systeem te verlaten. Voor de meestal niet talrijke artikelen, waarbij zich die grilligheid van de inkoop-prijzen voordoet, zal de controlerende accountant het systeem aanvullen met het vergelijken van die op de kaart geboekte inkopen met de desbetreffende facturen. En dat zal hij doen bij de periodieke controle van de tellinglijsten uit de voorraadadministratie. Maar alleen voor die artikelen, waarvan de inkoopwaarde volgtijdelijk en gelijktijdelijk zeer uiteenlopen. En dat zijn er tegenover het grote aantal artikelen, meestal relatief weinig.

De bezwaren, verbonden aan het systeem van volledig controleren van de voorraad-administratie met alle facturen, worden daardoor vermeden en een volkomen controle op de goederenbeweging is verkregen. Het doet mij genoegen, dat het artikel van de heer Roozen mij de gelegenheid verschafte tot deze aanvulling van mijn uiteenzetting. G. P. J. H.