

DE BETEKENIS VAN DE INKOOPFACTUREN VOOR DE CONTROLE VAN DE JAARREKENING

door J. C. Viveen

In het voorgaande nummer van het M.A.B. betreurde de Heer Reder het, dat in de meningenstrijd over de grondslagen van de accountantscontrole de discussie in hoofdzaak plaatsvindt rondom de detailcontrole van de inkoopfacturen. Ik kan dit echter niet zozeer betreuren, omdat op dit punt de meningenstrijd niet vaag maar concreet is, waardoor discussie mogelijk wordt.

Ik wil dan ook in dit artikel slechts bedenkingen uiten tegen de zienswijze van de Heren G. Diephuis en J. C. Wisse, inzake dit probleem. Prof. Dr A. Meij wenst een detailcontrole van de inkoopfacturen ter bepaling van het bedrijfsniveau. Teneinde misverstand te voorkomen wil ik er op wijzen, dat niveaubepaling niet identiek is met de bepaling van de volledigheid. Bij niveaubepaling gaat het ook om de vraag of niet meer verantwoord is dan verantwoord had moeten worden. Indien men de woorden van Prof. A. Meij anders interpreteert n.l. dat het bij de niveaubepaling slechts om de volledigheid gaat (ik kan niet aan de indruk ontkomen, dat de Heer G. Diephuis en de Heer J. C. Wisse dit doen), dan verdenkt men de Hooggeleerde Heer wel van een grote naïeviteit; m.i. ten onrechte. Immers reeds in 1927 betoogde Prof. A. Meij, dat waar men uit externe stukken zal moeten afleiden of niet meer moet worden verantwoord dan gedaan werd, die stukken het bewijs niet kunnen leveren, dat het totaalcijfer juist is, men zal dit op andere wijze (uit het verband met andere gegevens) hebben na te gaan ¹⁾).

Zowel de Heer G. Diephuis als de Heer J. C. Wisse gaan in hun bestrijding van het standpunt van Prof. A. Meij geheel uit van de praemisse, dat de jaarrekening met betrekking tot het bedrijfsniveau (indien tenminste winst wordt gemaakt) niet geapprecieerd kan zijn, want dan zouden gelden aan het bedrijf moeten toevloeien, hetgeen zij als een ongerijmde mogelijkheid van de hand wijzen.

De Heer J. C. Wisse merkt op, dat een dergelijke manipulatie zich slechts laat indenken bij zeer bepaalde investigations. Dit betoog is mij niet duidelijk. De jaarrekeningcontrole is een controle met algemene doelstelling. De gecertificeerde jaarrekening kan dan ook voor diverse oogmerken gebruikt worden, derhalve tevens voor die bepaalde doeleinden, waarvan de Heer J. C. Wisse blijkbaar meent, dat steeds afzonderlijk advies (investigations) aan een accountant zal worden gevraagd.

Bij de investigation zal de accountant meestal kunnen volstaan met de vaststelling, hetzij van de minimumpositie, hetzij van de maximumpositie, teneinde een verantwoord advies te kunnen geven. Het hierbij door de accountant uitgebrachte rapport zal geen misverstand kunnen wekken, omdat die hierin gegeven maximum- of minimumpositie verbonden is met het specifieke doel, welk doel uiteraard ook uit het rapport zal blijken. Bij de controle van de jaarrekening gaat het echter om een certificaat van juistheid d.w.z. de gegeven voorstelling dient juist te zijn en mag noch geapprecieerd, noch gedeprimeerd zijn. Is het nu zo ongerijmd, dat gelden naar het bedrijf zullen vloeien om het bedrijfsniveau en de resultatenrekening te flatteren?

Laat ik mij beperken tot een concreet geval. In Nederland is het niet

¹⁾ Prof. A. Meij: „Interne controle en controletechniek”. M.A.B., October 1927.

ongebruikelijk, dat bij een prospectus voor een emissie de laatste jaarrekening wordt toegevoegd. De emitterende vennootschap zal 'er belang bij hebben de zaken zo gunstig mogelijk voor te stellen. Veronderstellen we verder dat de oude aandelen uitsluitend of bijna uitsluitend in handen zijn van een kleine familiegroep. In dit geval zal het toch niet als ongerijmd worden beschouwd, als deze familiegroep gelden aan het bedrijf doet toevloeien om de laatste jaarrekening te flatteren. Juist een gunstige laatste jaarrekening betekent, dat de zaak vooruit gaat. De schade zal voor die groep relatief gering zijn. Het te storten bedrag is gelijk aan het verschil tussen geflatteerde winst en werkelijke winst. Dit gestorte bedrag ontvangt de groep weer als winstuitkering terug, weliswaar verminderd met een aandeel voor de fiscus en eventuele andere winstgerechtigden. Het financiële voordeel van het slagen van deze emissie tegen een koers gebaseerd op de geflatteerde winsten kan voor deze groep aandeelhouders veel groter zijn (of schijnen, want dat is beslissend voor deze manipulatie) dan het bedrag, dat de groep verliest met de flattering van de winst.

Inderdaad betekent dit, dat de interne organisatie integraal zal moeten worden doorbroken. Zowel de Heer Diephuis, als de Heer Wisse zijn echter bij hun motivering voor de afschaffing van detailcontrole van inkoopfacturen van deze veronderstelling uitgegaan.

De toegepaste cijferbeoordeling, hoe scherp en deskundig zij moge zijn, zal de bedoelde handelingen geenszins aan het licht behoeven te brengen.

Indien men nu aanneemt, dat het externe stuk voor de controle nog een waardevolle basis is, dan kan niet worden ontken dat bovenbedoelde manipulaties met betrekking tot de flattering van het bedrijfsniveau door een detailcontrole met inkoopfacturen wordt ontdekt.

Hieruit volgt, dat detailcontrole van inkoopfacturen voor de bepaling van het bedrijfsniveau wel terdege zin heeft.

Ik meen dan ook, dat motieven voor afschaffing van detailcontrole van inkoopfacturen alleen gezocht kunnen worden in de betrouwbaarheid van de *functionele* verbandscontrole, waarop de Heer A. A. de Jong de nadruk legt²⁾ en welke verbandscontrole zowel een *positieve* als een *negatieve* strekking heeft, alsmede in de omstandigheid, dat het doen vervaardigen van inkoopfacturen voor de met het beheer belaste instantie weinig moeilijkheden zal baren. Deze motieven zijn echter niet nieuw. Reeds van oudsher zijn deze mogelijkheden bekend.

Niettemin meen ik, dat bij die bedrijven, waar de functiescheiding zeer ver is doorgevoerd de functionele verbandscontrole een zodanige zekerheid geeft, dat een omvangrijke detailcontrole van inkoopfacturen economisch niet verantwoord is. Zolang aan deze voorwaarde echter in het algemeen niet wordt voldaan zal detailcontrole van inkoopfacturen nog als een normale controle-procedure moeten worden gezien.

²⁾ Drs A. A. de Jong: „De eigen actie van de openbare accountant“. M.A.B., Maart 1953.