

DE INTERNE VERSLAGLEGGING IN GROTE ONDERNEMINGEN

door Th. M. van Erp

In elke onderneming van enige betekenis brengt de administratie periodiek aan de directie verslag uit omtrent de gang en stand van zaken in het bedrijf, welk verslag bestaat uit een aantal naar behoefte en vermogen gedetailleerde financiële en statistische overzichten. Het „officiële” jaarverslag heeft een ander karakter, en valt buiten het bestek van dit artikel.

In een klein bedrijf is bij de traditionele bedrijfsvoering de rechtstreekse verslaglegging aan de directie wel bruikbaar. De directie immers beslist in principe over alles, ook over de details, en het is daarom juist, dat zij rechtstreeks kennis neemt van het gehele bedrijfsgebeuren zoals dit in de administratie tot uitdrukking komt en dat zij mede op grond hiervan controle uitoefent en eventueel nieuwe maatregelen treft.

Met de groei van een bedrijf ontstaat de noodzakelijkheid, dat de directie een deel van haar bevoegdheden delegeert en daaruit volgt ook de noodzaak de betrokken functionarissen van het nodige cijfermateriaal te voorzien, teneinde hen, mede hierdoor, in staat te stellen de hun opgelegde verantwoordelijkheid te dragen. In vele gevallen beperkt de verslaglegging aan de onder-commandanten zich tot een overzicht van de kosten (en eventueel omzetten) van hun afdeling, waarbij als vergelijkingsbasis wordt gebezigd een voorgaande periode, de overeenkomstige periode van het vorige jaar of, in een toenemend aantal gevallen, het budget. De berichtgeving aan de directie bestaat dan uit een verzameling van de hierbovenbedoelde detailoverzichten waaraan wordt toegevoegd een recapitulatie (de winst- en verliesrekening) en soms een balans.

Bij het grote bedrijf, dat uitsluitend kan worden geleid door middel van een vergaande delegatie van bevoegdheden, is de noodzaak van verstrekking van bedrijfsgegevens aan chefs en diensthoofden in nog sterker mate aanwezig. Bovendien rijst hier de vraag, welke gegevens aan de directie moeten worden voorgelegd. Het is voor haar immers fysiek onmogelijk kennis te nemen van alle gegevens, welke de administratie aan het bedrijf overlegt. Bovendien is kennisneming van alle gegevens voor haar zelfs ongewenst, omdat hierdoor de aandacht van de hoofdzaken wordt afgeleid.

In vele gevallen is de „afstand” tussen de chefs op het laagste niveau en de directie zó groot, dat het probleem van de samenvatting van de bedrijfsgegevens zich ook op de daar tussen gelegen niveaus voordoet, als gevolg waarvan de verslaglegging diverse fasen doorloopt alvorens de directie te bereiken. Aan de hieruit voortvloeiende vraagstukken worden in dit artikel enige beschouwingen gewijd.

Beginnen wij met nader te preciseren, aan welke functionarissen verslag wordt uitgebracht.

Voor de hand ligt, dat het organisatieschema van het betrokken bedrijf hierbij de weg wijst. Indien er evenwel geen duidelijke en welomlijnde organisatorische opbouw van het bedrijf is, dan zal de administrateur er niet in slagen een goed uitgebalanceerd verslagleggingsschema te ontwerpen. Het is hetzelfde probleem dat wij ontmoeten bij de invoering van een budgetaire verantwoordelijkheid; reeds vele plannen

tot invoering van een systematische budgettering hebben schipbreuk geleden, als gevolg van een onjuiste en/of onscherp gedefinieerde organisatie van het betrokken bedrijf.

De administrateur moet, voor een goede uitoefening van zijn functie, nauwkeurig op de hoogte zijn van de organisatie van het bedrijf en waar fouten hierin hem beletten een goed verslagleggingsschema op te stellen, zal er logischerwijze van hem een sterke drang tot verbetering van de organisatorische opbouw uitgaan. Het is duidelijk, dat hij dit alleen zal kunnen op grond van kennis en van inzicht in de leer van de organisatie ¹⁾.

De hoofdribben van elke organisatie vertonen steeds het beeld van een pyramide; dwars op de zuiver hiërarchieke lijnen vindt men als regel nog functionele lijnen.

Waar de verslaglegging de organisatorische opbouw moet volgen, zal ook deze een in hoofdzaak pyramidale opbouw moeten vertonen. Iedere trede omlaag in de verslagpyramide geeft meer details. Beneden de directie wordt de detaillering groter, maar het deel van het bedrijf, dat door het verslag wordt omspannen, kleiner, waardoor steeds een evenwicht tussen inzicht en detaillering kan worden bereikt.

Figuur 1 geeft een beeld van de opbouw van de verslaglegging volgens de hiërarchieke lijnen.

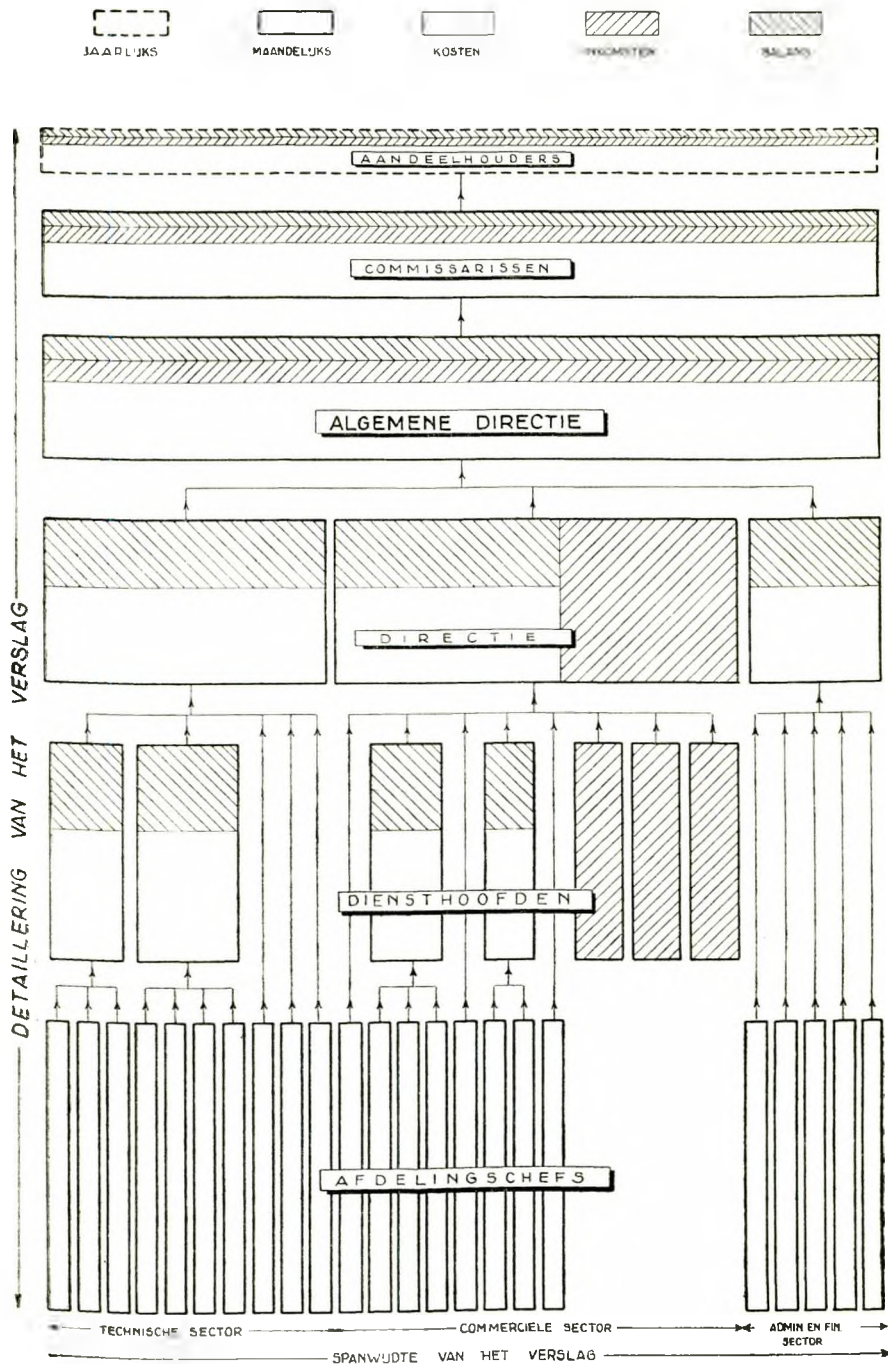
De functionele lijnen in de organisatie zijn oorzaak, dat niet met deze verslagleggingspyramide kan worden volstaan en derhalve moeten zekere dwarsdoorsneden worden samengesteld. Deze dwarsdoorsneden zijn een samenvatting van gelijksoortige gegevens uit verschillende bedrijfsonderdelen dan wel detail-overzichten van bepaalde hoofd-onderdelen. Welke dwarsdoorsneden moeten worden gemaakt, moet van geval tot geval worden bepaald aan de hand van het organisatieschema. Bij een samengesteld bedrijf met filialen, welke elk op zichzelf weer een eenheid vormen, kan men een dwarsdoorsnede maken van een bepaalde functie in al die filialen.

In vele industriële ondernemingen loopt de hoofdlijn van de organisatie naar de gezichtspunten: productie, verkoop en financiën/administratie. Daarnaast worden afzonderlijke functionarissen verantwoordelijk gesteld voor de gang van zaken bij bepaalde artikelen of artikelgroepen; ook in dit geval zijn dwarsdoorsneden bij de verslaglegging noodzakelijk.

Een voorbeeld uit de praktijk kan worden gegeven aan de hand van het verslagleggingsschema van de K.L.M. voor de buitenlandse kantoren. Er zijn in het buitenland ca. 70 vestigingen, welke alle volgens een uniform schema zijn opgebouwd en waarin de navolgende functies kunnen worden onderscheiden: Verkoop, Stationsdienst, Technische Dienst, Civiele Dienst, Financiën en Administratie. In sommige vestigingen komt slechts één van deze functies voor, terwijl de grote vestigingen alle functies omvatten. Bij de centrale leiding in Nederland zijn voor elk van deze functies verantwoordelijke leiders, maar deze

¹⁾ De leer van de organisatie wordt bij de leergangen voor het onderdeel „Bedrijfs-huishoudkunde” van het N.I.v.A. onderwezen. Het is te betreuren, dat zo vele kandidaten zich onvoldoende rekenschap geven van het grote belang van dit onderdeel voor de praktijk; de heersende mening is, dat het hier om directieproblemen gaat, en men realiseert zich niet, dat zowel de accountant (in zijn functie van adviseur van de bedrijfsleiding) als de administrateur bij de opbouw van de organisatie een gezaghebbende stem moeten kunnen laten horen.

OPBOUW VAN EEN VERSLAGLEGGINGSSCHEMA VOLGENS DE HIËRARCHIEKE LIJNEN



oefenen uiteraard geen rechtstreeks hiërarchisch gezag uit over de 70 vestigingen in het buitenland. In het verslagleggingsschema volgens de hiërarchieke lijnen worden de overzichten van de buitenlandse organisaties rayonsgewijs en vervolgens werelddeelsgewijs samengevat, zodat de functionele leiders hierbij worden gepasseerd. Waar zij niettemin een duidelijke verantwoordelijkheid voor hun onderdeel dragen, wordt ten behoeve van hen maandelijks per functie een dwarsdoorsnede van alle buitenlandse vestigingen gemaakt. Er ontstaat dan een totaaloverzicht van de commerciële organisaties, de stationsdiensten enz.

De verslagleggingspyramide omvat zowel overzichten van kosten en opbrengsten als balansen. Het verdient aanbeveling de samenstelling van balansen niet op het laagste niveau te doen beginnen; juist bij de balans komen beleidsvragen naar voren (men denke bijv. aan crediet-politiek, voorraadvorming, investeringen, liquiditeit e.d.), welke niet op het niveau van een normale afdelingschef plegen te worden behandeld en de kleinste deelbalans kan derhalve een grotere eenheid omspannen dan het „laagste” overzicht van kosten en inkomsten (zie ook figuur 1).

In vele ondernemingen worden geen tussentijdse balansen opgemaakt, maar nog afgezien van het bezwaar, dat als gevolg hiervan het verslag geen administratief sluitend geheel vormt, kan de balans bij de beoordeling van het bedrijfsbeleid in bijna geen enkele onderneming worden gemist. Elke poging om door middel van extra-comptabele gegevens een inzicht te verkrijgen, bergt door het ontbreken van het onderlinge verband grote gevaren in zich.

Tenslotte dient in dit verband nog de vraag te worden gesteld, wat de kleinste eenheid is waarover nog afzonderlijk verslag wordt uitgebracht. Het spreekt vanzelf, dat de organisatie van het bedrijf en de mate van zelfstandigheid van de betrokken afdelingschef bij de bepaling hiervan de voornaamste factoren zijn en een principieel antwoord kan dan ook niet worden gegeven. In het algemeen moet worden aanbevolen de „laagste” eenheid vooral niet te klein te nemen, mits deze eenheid een zekere homogeniteit vertoont. Wanneer in Calcutta, Athene en Caracas kleine filialen zijn, dan is een samenstrekking hiervan bij de verslaglegging uiteraard fout. Wanneer daarentegen een aantal kleine afdelingen onder één chef is gegroepeerd, dan is het iedere maand weer uitsplitsen van de kosten over deze afdelingen overbodig.

Dit achterwege laten van het maandelijks volgen van de kosten voor ieder bedrijfsonderdeel betekent geenszins, dat hierop geen controle wordt uitgeoefend. Bij de jaarlijkse opstelling van het budget kan voor-calculatorisch een verfiinde splitsing worden gemaakt, waarbij elke afdeling tot in alle uithoeken wordt bekeken. De maandelijks nacalculatie kan dan met grotere eenheden werken en indien zich daarbij bepaalde afwijkingen van het budget voordoen, dan is er altijd nog het zoeklicht-onderzoek dat uitkomst kan bieden. Bovendien kan in de personeels-statistiek een vergaande detaillering worden doorgevoerd, waardoor een belangrijke kostenpost in elk geval, zij het dan op grove wijze, kan worden gevolgd.

Het op deze wijze beperken van het aantal kostenplaatsen komt ook de efficiëncy in de administratie zeer ten goede.

Een volgend punt, dat bij de voorbereiding van de verslaglegging zorgvuldig moet worden overwogen, is de inhoud van elk deel-verslag, waarbij een nauwe samenwerking tussen de bedrijfsleiding en de admini-

stratie noodzakelijk. Door een juiste keuze van de waar te nemen critische momenten kunnen beknoptheid (en dus leesbaarheid) van het verslag en een grote mate van inzicht samengaan. Bij deze keuze is het oordeel van de administrateur vaak beslissend; hij kan op grond van zijn bedrijfs-economisch inzicht en zijn kennis van de door de administratie geboden mogelijkheden een waardevolle steun voor de bedrijfsleiding zijn.

Het verslag zal maandelijks terugkerende gegevens omvatten (budget-resultaten, omzetten, productierendementen, uitvalcijfers, gegevens over verzuim enz.). Bovendien kunnen van maand tot maand bijzondere punten nader worden belicht.

Voor dit alles heeft de administrateur zowel een grondige kennis van de problemen van het bedrijf, als een gedegen bedrijfseconomisch inzicht van node.

Een belangrijke eis welke aan het verslag moet worden gesteld is, dat de daarin voorkomende cijfers uit bedrijfseconomisch gezichtspunt juist zijn. Op dit punt plegen theorie en praktijk ver van elkaar verwijderd te zijn; weliswaar worden bij het vaststellen van de jaarstukken vaak bepaalde globale correcties op de winst aangebracht, b.v. met het oog op waarderings- of afschrijvingsprincipes, maar een systematische verwerking van deze principes in de boekhouding ontmoet men nog zelden.

Een goed voorbeeld vormen de afschrijvingen op de vaste activa; de administratieve praktijk houdt gewoonlijk geen rekening met de vervangingswaarde en schrijft niet af wanneer de boekwaarde nihil is.

Verder wordt hier genoemd het intracomptabel incalculeren van rente over het geïnvesteerde vermogen, dat in de praktijk nog veel tegenstand ontmoet. Een soortgelijk geval wordt gevormd door de afschrijvingen op de dubieuze vorderingen; meestal worden deze niet in de periodieke verslagen verwerkt door middel van dynamische reserveringen, maar wordt eenmaal per jaar een bedrag terzijde gelegd. Soms wordt ook het argument gebezigd, dat de afschrijvingsrekening voldoende is om de bestaande risico's op te vangen.

Deze voorbeelden zijn symptomen van een onjuiste berekening van de kosten in bedrijfseconomische zin en als gevolg hiervan bestaat het gevaar, dat men komt tot een onjuiste vaststelling van de kostprijs. Het is de taak van de administrateur het bedrijf van de juiste opvattingen te overtuigen en in de interne verslaglegging moeten deze opvattingen doorwerken. Het is ook slechts op deze wijze, dat een verantwoorde bepaling van de winst kan worden verkregen. Dat de directie bij de vaststelling van de „officiële” winst andere overwegingen kan laten gelden, is hiermede geenszins in strijd. Bijzondere boekingen als gevolg van deze overwegingen (geheime reservering, dividendpolitiek, fiscale aspecten) worden strikt gescheiden gehouden van de eigenlijke bedrijfsresultaten ²⁾.

Behalve aan de juistheid in bedrijfseconomische zin, moet uiteraard aandacht worden geschonken aan de administratieve juistheid en ten aanzien hiervan pleegt de praktijk in een ander uiterste te vervallen. Met pijnlijke nauwkeurigheid worden de uitgaven in de boekhouding verwerkt en met even grote nauwgezetheid in de verslagen weergegeven. Het opsporen van de aan het eind van een verslagperiode nog onbe-

²⁾ Zie ook M. J. van der Ploeg: De Administratie als hulpmiddel bij het bedrijfs-beheer, 2e druk, blz. 113.

taalde kosten wordt een obsessie en men tracht door het zo lang mogelijk open houden van de rekening nog zo veel mogelijk in de juiste maand te brengen. Dit alles heeft niet tot gevolg, dat de juistheid van het verslag in bedrijfseconomische zin groter wordt, maar wel dat de publicatie wordt vertraagd. Vele in het verslag voorkomende cijfers zijn slechts binnen zekere grenzen juist; men denke aan de afschrijvingen (levensduur!), de dynamische reserveringen (voor revisies, voor dubieuze vorderingen, voor assurantie eigen risico enz.), de hoogte van de ingecalculerde rente enz. Al deze kostenfactoren kunnen slechts bij benadering worden vastgesteld en kunnen op zijn best een beeld geven dat de werkelijkheid zo veel mogelijk benadert. Dit moet de administrateur er toe brengen, ook bij de verwerking van de overige cijfers met een zekere tolerantie rekening te houden; de kwaliteit van het verslag wordt hierdoor geenszins geschaad en het komt de snelheid zeer ten goede. In de techniek is het tolerantiebeprij overbekend; de administraties klemmen zich vaak nog vast aan een nauwkeurigheid tot op de cent, ook waar deze geheel overbodig is. Dat deze nauwkeurigheid ook niet bevorderlijk is voor de efficiëncy in de administratie spreekt wel vanzelf.

Volledigheidshalve wordt nog vermeld, dat ook de snelheid in de verslaglegging de waarde hiervan zeer vergroot. Binnen 2 à 3 weken na het einde van de maand moeten de deelverslagen op het laagste niveau gereed zijn; voor het samenvattende verslag voor de gehele onderneming is een termijn van 4 à 5 weken meestal onvermijdelijk maar in feite te lang.

Elk deelverslag van enige omvang dient op zichzelf weer pyramidaal te zijn opgebouwd: eerst een samenvatting en daarna verdere detaileringen. De vorm van de cijfer-overzichten verdient daarbij wel de aandacht, doch het zou te ver voeren hierover te dezer plaatse uit te weiden. Praktijkvoorbeelden kan men hier en daar in de literatuur vinden ³⁾).

In de verslagen voor de chefs op hoger niveau is een beknopt commentaar van de administrateur op zijn plaats, van welke gelegenheid gebruik kan worden gemaakt van maand tot maand bepaalde details aan een nader onderzoek te onderwerpen. Ook het veelvuldig gebruik van grafische voorstellingen is hier zeer aan te bevelen.

Voor het overige moge hier worden verwezen naar de vele, kennelijk aan de praktijk getoetste, opmerkingen in het meergenoemde boek van S. A. de Vries ⁴⁾).

Tot slot nog een opmerking over de publicatie van het verslag in het bedrijf. Waar elk „hoger” verslag gebaseerd is op een aantal verslagen van lagere orde, zal de hogere chef zijn ondergeschikten naar aanleiding hiervan vragen stellen of wellicht ter verantwoording roepen.

Teneinde hier wrijvingen te voorkomen verdient het aanbeveling, dat de administrateur begint met de publicatie van de verslagen op het laagste niveau en deze met de betrokkenen bespreekt. Pas wanneer zij met de gegeven opstellingen accoord gaan, kan het op de volgende trap gelegen verslag worden vrijgegeven. Op deze wijze wordt voortgegaan tot aan de directie, zodat deze alle vragen welke naar aanleiding van het verslag mochten rijzen, onmiddellijk op vruchtbare wijze met het

³⁾ Zie o.a. S. A. de Vries. De administratie van industriële ondernemingen, 3e druk, blz. 198 en de modellen 58 en 59.

⁴⁾ t.a.p. blz. 194 e.v.

bedrijf kan bespreken. Een kleine vertraging in de publicatie van het directieverslag is door deze methode onvermijdelijk, maar dit nadeel is te verwaarlozen tegenover de voordelen van een verslag, dat tevoren door alle bedrijfsonderdelen is gezien en accoordbevonden, zodat niemand plotseling bij de directie kan worden ontboden om over cijfers van zijn afdeling te spreken, die hij zelf nog niet kent.

Ik ben mij bewust van de beperkingen van dit artikel; niet alleen is de inhoud beknopt gehouden, maar ook is afgezien van theoretische beschouwingen. Voor dit laatste zou een geheel andere opzet noodzakelijk zijn geweest en ik hoop nog eens in de gelegenheid te zijn mijn krachten hierop te beproeven.

De interne verslaglegging is evenwel een probleem, waarmede tallozen letterlijk worstelen. Ik weet dat uit gesprekken met anderen, uit waarnemingen in diverse bedrijven en ik weet het bovenal uit eigen ervaring. Deze ervaring is een harde leermeesteres en zij heeft mij zeker duidelijk gemaakt, dat ik mij nog lang geen grootmeester in de verslagleggingskunst mag noemen. Anderzijds heeft de ervaring mij ook een aantal grondslagen geleerd, welke bij de samenstelling en opbouw van een verslag als algemeen geldend kunnen worden beschouwd. Hierbij kon ook een dankbaar gebruik worden gemaakt van de door anderen verworven ervaringen. De gedachte, dat ik sommige collega's wellicht zou kunnen helpen bij de oplossing van hun problemen heeft mij de moed doen opbrengen, welke altijd weer is vereist voor de aanbieding ter publicatie van een geschrift in de vakpers.
