

staan. Vergeten wij niet, dat hij controleur en voorlichter is, dat hij de zaken, waarin hij een oordeel geeft, dus door en door moet kennen en ook den wettelijken grondslag daarvan aldus moet kunnen beheerschen, dat hij dit oordeel tegenover de op dit terrein goed beslagene autoriteiten en ambtenaren zal kunnen verdedigen en handhaven.

Een dergelijke rechtskennis als hiertoe vereischt is, kan niet in een korte aanvullende studie worden verkregen.

Ook het zich eigen maken van de kennis der in acht te nemen ambtelijke verhoudingen sla ik hooger aan. Men zie hierin niet, dat de Overheidsaccountant zou moeten leeren in bijzondere mate den rug te buigen. Integendeel, ik ben van meening, dat zijn positie, indien zij met het gezag van bekwaamheid en inzicht wordt uitgeoefend, juist een groote onafhankelijkheid van oordeel toelaat. Wat is dan die kennis van ambtelijke verhoudingen, die voor vruchtdragenden arbeid van den Overheidsaccountant onontbeerlijk is? Het is een uitbreiding van de kennis van wetten en verordeningen. Deze zou men de anatomie van den Overheidsdienst kunnen noemen en de kennis van de ambtelijke verhoudingen dan als de physiologie, de leer der levensverrichtingen van den publieken dienst kunnen betitelen. Deze kennis is zeker niet door een kortstondig onderwijs te verwerven. Het best wordt zij in de praktijk, in de sfeer van den Overheidsdienst zelf geleerd. En dan is het wenschelijk dien leertijd door te maken en zoo noodig leergeld te betalen in een niet te hooge functie, waarin superieuren den discipel den weg kunnen wijzen en hem voor struikelen op dien weg kunnen behoeden.

Voor de derde onderschatting van de bijzondere eischen geeft de weergegeven critiek geen aanknoopingspunt. De Overheidsdiensten en -bedrijven vertoonen namelijk naar mijn oordeel in hun economische beteekenis en hun bedrijfseconomische en administratieve problemen zooveel bijzonders, dat zij een speciaal daarop gerichte studie van hun accountants vereischen. Het verband met de algemeene economie, bedrijfseconomie, inrichtings- en controleleer mag uiteraard niet worden verloren. Doch wil de studie van den Overheidsaccountant tot haar recht komen, zoo zal door de geheele opleiding en dus ook door het geheele examen de aandacht op het publieke bedrijfsbeheer en financiewezen gericht moeten worden.

Trek ik uit dit betoog de conclusie, dan kunnen deze naar mijn vaste overtuiging niet anders zijn dan de volgende:

- 1°. De instelling van een afzonderlijk, op de eischen van den Overheidsaccountant gericht examen is gerechtvaardigd;
- 2°. Met het oog op de kennis van ambtelijke verhoudingen is een stage van eenige jaren in publieken dienst wenschelijk, voordat de studie wordt aangevangen, althans voltooid.

Hiermede is het examen voor gemeente-accountant, dat èn de stage èn de bijzondere gerichtheid op den Overheidsdienst kent, m.i. gemotiveerd.

Ik zal de aandacht van den lezer thans niet verder vragen voor een beschrijving van de indeeling van het examen. Slechts merk ik op, dat deze indeeling niet de vrees voor een verzwaking van de eischen, aan een goed accountantsdiploma te stellen, rechtvaardigt. Naast de Vereeniging voor Gemeente-belangen, die, het nut van de instelling van dit examen inziende, hiervoor haar op het terrein van examens voor den Overheidsdienst beproefde organisatie beschikbaar wil stellen, zal de Vereeniging van Gemeente-accountants ongetwijfeld het hare doen om het examen terstond op een goed peil te brengen en het daardoor evenwaardig te doen zijn aan het meer op de eischen van het private bedrijfsleven gerichte Instituutsexamen.

Mocht in de toekomst samenwerking tusschen beide accountantsverenigingen uit vrijen wil mogelijk blijken of door de

invoering van een wettelijke regeling worden bevorderd aldus, dat beide examens gezamenlijk zouden worden verzorgd, zoo zou ik deze ontwikkeling zeer toejuichen.

Den Haag, October 1937.

Mr D. SIMONS

ADMINISTRATIEVE FABRIEKSORGANISATIE (I)

Bij de behandeling van een der vele problemen, behoorende tot het terrein der accountantscontrole, schreef de Heer R. A. Dijker in de eerste jaargang van dit maandblad: „Geen keten is sterker dan haar zwakste schakel” (vide R. A. Dijker, Taak van den Accountant ten opzichte van de opname van den goederenvoorraad, M. A. B. 1924, bld. 3 e.v.). Bij de opbouw der fabrieksorganisatie moet op analoge wijze rekening gehouden worden met de schakels van de keten van bedrijfshandelingen. Te dien aanzien kan men de volgende vergelijking stellen: „De maximum-productie van een bedrijf is (in verhouding) nooit groter dan die van de slechtst geoutilleerde afdeling”.

Voorgaande vergelijking geldt niet alleen in technisch doch eveneens in administratief opzicht. Zonder een doelmatige en efficiënte bedrijfsadministratie is geen goede verslaglegging van het bedrijfsgebeuren resp. geen goede planning van tijd en kosten mogelijk. Elke bedrijfsafdeling, die aan deze gebreken laboreert, zal storend werken op de controle van de bedrijfsgang. Behalve van de bedrijfsonderdelen, welke „zwangsläufig” onderling zijn verbonden, dienen ook de werkzaamheden van de afdelingen, welke zelfstandig grond- en hulpstoffen fabricceeren, in het algemeene organisatieplan te zijn ingeschakeld. Bovendien is zulks van belang voor het bepalen van de te bereiken werkelijke bezetting van elke afdeling, welke bij voorkeur met de optimale bezetting overeen dient te komen.

Het voor dit artikel gekozen onderwerp heeft betrekking op het vierde vraagstuk van het in 1936 gehouden examen Accountancy B van het Nederlandsch Instituut van Accountants, hetwelk van de kandidaten verlangde een beschrijving van de administratieve organisatie van een fabriek van geëmailleerde huishoudelijke artikelen. De fabriek specialiseert zich op enkele artikelen (schalen en borden), welke in verschillende maten worden vervaardigd. De navolgende onderdelen van het bedrijf zullen aan een min of meer vluchtige beschouwing worden onderworpen, t.w.:

1. De planning van de productie.
2. De inkoop van plaatijzer, grondstoffen, enz.
3. Het persen en bewerken van het z.g. „ruw”.
4. Het bereiden van het glazuur (email).
5. Het reinigen van de ruwe artikelen van vet en onzuiverheden.
6. Het emailleeren der ruwe artikelen.
7. De verkoop van het gereed product.

1. DE PLANNING VAN DE PRODUCTIE.

Van belang is, dat de inkoop, aflevering en productie op zoodanige tijdstippen plaats vinden, dat de benodigde materialen en grondstoffen in de vereischte sortering in voldoende hoeveelheden in de magazijnen gereed liggen op het oogenblik, dat zij ter verdere productie door de opvolgende afdelingen opgevraagd worden. Een eventueel tekort aan de vereischte materialen zou uit den aard der zaak een verliesgevende factor beteekenen, daar:

- a. niet het normale quantum van een serie in bewerking gegeven zou kunnen worden, of

- b. met het in bewerking geven van een productie-order gewacht zou moeten worden.

Tevens dient de bezetting van de machines zoodanig geregeld te zijn, dat zij de daarvoor in aanmerking komende orders onmiddellijk kunnen verwerken. Ook hier dient stagnatie bij de bewerking van productie-orders voorkomen te worden.

Om gevolg aan deze wenschen te kunnen geven, is het noodzakelijk de productie te plannen en tevens te controleeren, in hoeverre zij overeenkomstig de „begroting van materieel- en tijdsverbruik” verlopen is. Zonder deze controle heeft het plannen van de productie geen raison d'être.

Alhoewel te dezer plaatse de organisatie van de planning niet besproken zal worden, willen wij studeerenden er op wijzen, dat de administratie zoodanig opgebouwd dient te worden, dat zij de planning op snelle wijze de benodigde gegevens kan verschaffen, opdat onmiddellijk eventuele afwijkingen opgespoord en maatregelen genomen kunnen worden.

Het plannen dwingt den bedrijfsleider tot een zoo nauwkeurig mogelijke bepaling van de bewerkingstijden en het materiaalverbruik, zoodat de planning per serie kan beschikken:

- over een begroting van tijd voor elke bewerking per arbeider resp. per machine.
- over een begroting van de benodigde materialen of grondstoffen.

Te dien einde wordt een kaartsysteem (kaarten per serie) bijgehouden, waarop de begrotingscijfers zijn aangeteekend. Na voldoende ervaring worden de begrotingen gemaakt tot standaarden, welke regelmatig met behulp van de effectieve gegevens gecontroleerd en zoo noodig gewijzigd worden. Bovendien moet men bij de controle op de bedrijfsefficiency van deze standaarden gebruik maken.

Ten einde de productie te kunnen regelen wordt de planning regelmatig omtrent het verloop van de afzet en binnengekomen orders door de verkoopafdeling op de hoogte gesteld. Mede op grond van de verwachtingen worden het quantum der productie en de aanvangsdata door de planning bepaald.

Verder is het noodzakelijk vast te stellen, in hoeverre voorraden en productie van ruwe artikelen en email aan het door de hoofdproductie vereischte quantum zullen kunnen voldoen. Uit den aard der zaak dient de verlangde sortering in aanmerking genomen te worden, hetgeen een goed inzicht in de voorraden van elke soort vereischt. Op basis hiervan kan de grootte der productie van ruwe artikelen uit plaatijzer bepaald, en tevens, (rekening houdende met de voorraden), het quantum plaatijzer in verschillende afmetingen, dat daarvoor ingekocht moet worden, vastgesteld worden.

Bij gelijkmatige afzet zal een gelijkmatige productie op voorraad kunnen aansluiten. Bij een afzet, welke door verschillende omstandigheden aan groote schommelingen onderhevig is, zou het mogelijk kunnen zijn door middel van het aanhouden van een zekere voorraad de productie gelijkmatig te houden. Toch kunnen zich verschillende moeilijkheden voordoen. Vooral, indien nieuwe orders binnen een zekere termijn geleverd en de leveringsdata van loopende orders gewijzigd moeten worden, terwijl naar gelang van de variatie van het artikel (in casu enkele artikelen in verschillende maten) het inzicht in de productie bemoeilijkt wordt.

Niet alleen het plannen is derhalve van groot belang, doch ook aan de controle op de voortgang der productie-orders in de fabriek (vanaf de uitgifte der orders tot aan de opslag in het magazijn) dient alle aandacht geschonken te worden. Al deze feiten te doen kennen, is één der doeleinden van een goede administratie.

2. DE INKOOP VAN PLAATIJZER, GRONDSTOFFEN, ENZ.

Zooals boven reeds werd vermeld, zal deze afdeling, rekening houdende met de voorraden en de door de planning verwachte behoefte aan „ronden” plaatijzer, overgaan tot het bestellen van deze materialen, terwijl de data van levering in verband met de data van aanwending in het productie-proces bepaald moeten worden.

Uitgifte van bestelorders.

Te dien einde beschikt de afdeling over een register, waarin omtrent alle leveranciers: ontvangen offerten, leveringsdata, quantum per bestelling, condities, opgedane ervaring, enz., vermeld zijn. Aan de hand van genoemd register kan de afdeling vaststellen, bij welken leverancier ingekocht zal worden. Hiertoe worden doorgenummerde bestelorders in triplo uitgeschreven:

- unicaat voor toezending aan den leverancier;
- duplicaat op te bergen op datum van levering om dagelijks de te ontvangen orders na te gaan, en die fabrikanten te manen, wier orders over tijd zijn;
- triplicaat te sorteren per soort plaatijzer (om na te gaan, hoeveel men van elke soort in bestelling heeft).

Ook kunnen de bestellingen en ontvangsten op de voorraadkaarten in een afzonderlijke kolom staffelsgewijs worden bijgehouden. Hieraan zijn echter bij vele mutaties bezwaren verbonden, in welk geval een afzonderlijke kaart of het sorteren van de daartoe bestemde copieën voorkeur verdient.

Ontvangst van materialen.

Bij de ontvangst der materialen schrijft de magazijnmeester uit een doorgenummerd bonboek een ontvangstbon in duplo. Op het origineel wordt door den met de keuring der materialen belast zijnden Ingenieur, wiens functie geheel onafhankelijk moet zijn van die van den Inkoop, geparafeerd voor goedkeuring voor zoover de materialen aan de eischen voldoen, resp. aangeteekend het afgekeurde materiaal wegens door hem geconstateerde gebreken of fouten. Hierna wordt het origineel door den Ingenieur doorgegeven naar de Kantoor-voorraad-administratie, zoodat de magazijnmeester geen wijzigingen op het formulier kan aanbrengen.

Op laatstgenoemde afdeling wordt de ter zake ontvangen factuur vergeleken met de door den Ingenieur geparafeerde ontvangstbon en nagegaan, of hoeveelheid en kwaliteit overeenstemmen. Voorts worden de copieën van de bestelorder gelicht en op de eventueel in gebruik genomen kaarten (zie boven) de ontvangst van de bestelling aangeteekend. De op de factuur voorkomende prijzen worden vergeleken met de copie-bestelorder, terwijl de factuur verder wordt „doorgewerkt” (natellen, enz.). Het verloop van deze accuratesse-controle-handelingen wordt aangegeven door een blokstempel, waarin door de betrokken personen, na behandeling, wordt geparafeerd.

Veronderstellen wij, dat de materialen uit het buitenland betrokken en f.o.b. verschepingshaven geleverd worden. Ten einde zooveel mogelijk omrekeningen, tengevolge van de facturering in vreemde valuta, te vermijden, wordt bij elke valuta gebruik gemaakt van gemiddelde maandkoersen. (Buitengewone fluctuaties in de koersen laten wij hier buiten beschouwing). In dat geval worden de betrokken facturen maandelijks in totaal en niet dagelijks stuk voor stuk omgerekend.

Voor elk soort materiaal of grondstof is vastgesteld een standaard-inkoopprijs, (berustende op een gemiddelde inkoop-prijs en maandkoers), te verhoogen met een opslag voor rechten, kosten van vracht en assurantie (en eventueel andere inkoopkosten). Nadat deze bedragen op de facturen zijn ge-

steld, worden zij in het Inkoopboek geboekt. Door middel van een doorschrijfsysteem worden een losbladig Inkoopboek en Crediteurenkaarten, waarop de rekeningen alleen in vreemde valuta worden bijgehouden, in één arbeidsgang bijgewerkt. Het hangt van het aantal posten af, of een Inkoopboek voor verschillende materialen en grondstoffen per valuta voordeelen

biedt boven één Inkoopboek per soort materiaal met kolommen per valuta (model 1). Het Inkoopboek wordt maandelijks geteld, waarna de vreemde valuta wordt omgerekend tegen de aangenomen gemiddelde koersen. De berekende totalen worden als volgt gejournaliseerd:

Model 1.

INKOOPBOEK							Gld.-CRE-DITEUREN	£-CREDITEUREN	R.M.-CRE-DITEUREN	MATERIALEN	OPSLAG RECHTEN	OPSLAG IN-KOOPKOSTEN	MATERIALEN IN MAGAZIJN	DIVERSEN
CREDITEUR (één valuta)														
DAT.	BESTEL-BON Nr.	FACT. Nr.	VAL.	D.	C.	SALDO				(standaard-inkoopprijs)			(standaard-voorraadprijs)	BEDRAG
														OMSCHRIJVING

Plaatijzer in magazijn
Inkooprijverschillen (D of C)

AAN Gld.-Crediteuren
AAN £-Crediteuren
AAN R.M. Crediteuren
AAN Berekende rechten
AAN Berekende inkoopkosten

De rekening Plaatijzer in magazijn wordt belast tegen de standaard-inkooprijzen, verhoogd met de opslagen voor rechten en inkoopkosten, welke bedragen tezamen de standaard-voorraadrijzen vormen.

De voor- of nadeelige inkooprijverschillen worden maandelijks bepaald door het verschil tussen de getotaliseerde standaard-inkooprijzen en de in totaal omgerekende vreemde-valutabedragen. Daar zoowel de standaard- als de werkelijke inkooprijzen op dezelfde maandkoersen berusten, zijn bij deze boekingen mogelijke koersverschillen uitgeschakeld, zoodat op grond van de rijverschillen de inkooppolitiek beoordeeld kan worden.

Tegenover de in de materialen berekende rechten en inkoopkosten worden gesteld de uit dien hoofde optredende werkelijke kosten, blijkende uit Splitsingsboeken. Op grond hiervan kunnen zoowel de opslagen als de „applicability” der werkelijke kosten beoordeeld worden.

Koersrisico.

Periodiek worden de saldi der Crediteurenkaarten omgerekend tegen dagkoers. De verschillen tussen de totalen der omgerekende saldi en de saldi der grootboekrekeningen £-Crediteuren, R.M.-Crediteuren, enz., geven aan koerswinsten of -verliezen per valuta. (Per Crediteur behoeven deze niet bekend te zijn). Uit deze verschillen blijkt, in hoeverre de desbetreffende afdeling er in geslaagd is, zich overeenkomstig de aangenomen koersen te dekken of het uit de koersverschillen voortvloeiende risico zooveel mogelijk te beperken. Belangrijke nadeelige verschillen wijzen op een onjuiste dekkingspolitiek.

Kantoor-voorraadadministratie.

Ten kantore wordt de voorraadadministratie gevormd door kaarten per artikel, waarop de mutaties door staffeling worden bijgehouden. Daar in de administratie de standaard-voorraadrijzen worden verwerkt, behoeven op de kaarten slechts de hoeveelheden vermeld te worden, terwijl in de kop der kaarten de standaardprijs en de daarin plaats vindende wijzigingen worden aangetekend. De kaarten kunnen worden voorzien van

ruiters, welke naar eisch van de daarmede aan te geven betekenis een verschillende kleur hebben, b.v. groen: voorraad onder minimum; geel: bestellingen na de daarvoor gestelde datum nog niet geleverd; rood: datum van levering gewijzigd; enz.

De voorraadkaarten worden bijgewerkt aan de hand van de facturen en van de afgifte-recapitulatie-lijsten wegens verbruikt materiaal.

Magazijn-voorraad-administratie.

Door den magazijnmeester worden de voorraden geadministreerd op kaarten, waarvan de groepeerings overeenstemt met die van het kantoor. De bijboekingen vinden plaats aan de hand van de achtergebleven copieën der ontvangstbonnen; de afboekingen aan de hand van de bij de afgifte der materialen aan den magazijnmeester te verstrekken materiaalstrooken van de productie-orders.

Interne controle der voorraden.

Door de gegeven functie-verdeeling wordt een interne controle mogelijk gemaakt, welke als volgt uitgeoefend kan worden. De saldi der zich op het magazijn bevindende voorraadkaarten worden door den magazijnmeester periodiek op gecyclostyleerde voorraadlijsten overgenomen, welke door den internen controleur vergeleken worden met de saldi der voorraadkaarten der kantooradministratie. Laatstgenoemde telt tevens een deel der voorraden in natura en vergelijkt zijn tellingen met de saldi der voorraadlijsten. Ten slotte dienen de saldi der voorraden, omgerekend tegen de standaard-voorraadrijzen, te sluiten met de saldi der desbetreffende grootboekrekeningen.

(Wordt vervolgd)

C. VAN DER BURG
Accountant N.I.v.A.

NIEUWS IN ZAKE WETGEVING, RESOLUTIES EN BESLISSINGEN OP HET GEBIED

DER BELASTINGEN

Red.: Mr. Dr. E. TEKENBROEK

(Bijdragen en mededeelingen zende men aan den Secretaris der Redactie)

Op zich zelf staande werkzaamheden

Hiervan kan slechts gesproken worden als van den aanvang