

<i>Bespreking van enige bedrijfseconomische begrippen; Beginselen van de administratieve organisatie en techniek van G. H. Rigter</i>	blz. 81
(Comments on some business economic concepts; Principles of accounting organization and technique by G. H. Rigter)	
door J. H. Textor	
<i>Ingekomen boeken (Books Received)</i>	blz. 82
<i>Repertorium van tijdschriftliteratuur op het gebied van accountancy en bedrijfshuishoudkunde</i>	blz. 83
(Literature abstracts from periodicals in the field of accountancy and business economics)	

BEDRIJFSECONOMIE EN BEDRIJFSADMINISTRATIE

door Prof. Dr J. L. Mey Jr

1. Inleiding.

Hoewel het meer en meer in onze kringen gewoonte wordt het onderdeel der accountancy, dat voorheen als inrichtingsleer werd aangeduid, toegepaste bedrijfshuishoudkunde te noemen, schijnt het toch niet geheel duidelijk hoe de verhouding tussen inrichtingsleer en bedrijfshuishoudkunde nu moet worden gezien. ¹⁾ In zijn prae-advies uitgebracht voor de op 6 October j.l. gehouden accountantsdag van het Nederlands Instituut van Accountants stelt mijn collega *van der Schroeff* de eis: dat de inrichtingsleer in sterker mate op de bedrijfseconomie zal dienen te worden gebouwd. ²⁾ Meer gepreciseerd komt die eis hierop neer, dat het administratieve apparaat als een integrerend deel van de organisatie moet worden beschouwd. „De inrichtingsleer zal daarbij zodanig moeten worden ontwikkeld, dat zij over het gehele gebied van het vak een toepassing vormt van de uitkomsten der bedrijfseconomie en daarvan inzonderheid van de leerstukken van de waarde, van de kostprijs en van de organisatie”. ³⁾ Op die punten nu meent *van der Schroeff* een achterstand te moeten constateren, die hem er toe brengt de inrichtingsleer als het minst ontwikkelde deel der accountancy te bestempelen. ⁴⁾

De juistheid van dit verwijt kan niet worden ontkend. De administratieve inrichtingsleer zoals deze zich in ons land als onderdeel van de accountancy heeft ontwikkeld, heeft haar probleem voornamelijk gezocht in een zodanige opbouw van de administratieve organisatie, dat een doeltreffende controle van de administratie mogelijk is. De wijze, waarop de inrichtingsleer werd gedoceerd, en meer nog wellicht waarop zij in concreto wordt toegepast, verraadt haar band met de controle en de controle-techniek meer dan duidelijk.

Hoewel bedrijfseconomische doelstellingen en hun verwezenlijking haar niet vreemd zijn geweest, mag toch wel worden gesteld, dat zij niet in de eerste plaats de aandacht van haar beoefenaren hebben gehad. De moderne bedrijfsadministratie moge voor de beoefenaren der accountancy op zichzelf weinig nieuws hebben geboden, erkend moet toch wel, dat de stoot tot vervanging van verouderde administratie-systemen en

¹⁾ Hoe men die verhoudingen ook zou willen zien, ik geloof niet dat de begrippen toegepaste bedrijfshuishoudkunde en inrichtingsleer elkaar ooit zullen kunnen dekken zonder de inhoud daarvan geweld aan te doen.

²⁾ Prae-advies pag. 4.

³⁾ Prae-advies pag. 6.

⁴⁾ Prae-advies pag. 3.

-technieken door meer moderne aan bepaalde bedrijfseconomische eisen beantwoordende niet van hen is uitgegaan, maar van bedrijfseconomen en bedrijfseconomisch geschoolde administrateurs.

Met *van der Schroeff* ben ik van mening, dat de wijze waarop de administratieve inrichtingsleer zich als onderdeel van de accountancy, of wil men rekeningwetenschap, heeft ontwikkeld van het standpunt der bedrijfseconomie uit gezien niet geheel bevredigend is. Van haar jarenlange echtvereniging met de contrôle-leer draagt zij zonder enige twijfel het stempel. Dat zij voornamelijk door en voor accountants werd beoefend heeft haar een grote mate van eenzijdigheid bezorgd. Niettemin zie ik haar tekortkomingen enigszins anders dan zij door mijn collega in zijn referaat werden naar voren gebracht.

Het komt mij daarom van belang voor nu *van der Schroeff* de taak van de administratieve inrichtingsleer in verband met de eisen, die het economisch bedrijfsbeheer aan de administratie stelt of althans zou moeten stellen, aan de orde heeft gesteld en daarbij ongetwijfeld de bedoeling heeft gehad gedachtenwisseling over dit uiterst belangrijke onderwerp uit te lokken, aan te geven wat naar mijn mening niet en wel van de administratie en bijgevolg van de leer der administratieve inrichting moet worden verlangd.

Ik wil mij daarbij voorlopig beperken tot het tweede gedeelte van zijn betoog en thans niet stilstaan bij de eis van continuele waarderegistratie, die door de schrijver in het eerste gedeelte van zijn opstel werd uitgewerkt. Niet omdat dit gedeelte minder belangrijk zou zijn, maar omdat de discussie over deze eis naar het mij voorkomt uitsluitend op bedrijfseconomisch terrein ligt. Eerst in zijn uitwerking komen administratieve problemen naar voren. Het betoog van *van der Schroeff* geeft van deze problematiek echter nog slechts een aanduiding. Hij meent hier „niet verder te kunnen gaan dan een aantal algemene opmerkingen”.⁵⁾

Vruchtbaarder dan met de schrijver over die algemene opmerkingen van gedachten te wisselen komt het mij voor op het tweede gedeelte van zijn betoog enige aanvullende en ten dele ook critische opmerkingen te maken.

In hoofdzaak aanvullend zal mijn beschouwing dienen te zijn. In zijn algemeenheid kan ik, zoals gezegd, het bezwaar dat de inrichtingsleer onvoldoende gezocht heeft naar aanpassing van de administratie aan bedrijfseconomische eisen zonder enige reserve onderschrijven.

2. De verwerking van bedrijfseconomische standaards in de administratie.

Evenals *van der Schroeff* ben ik van mening dat de consequenties, die de aanvaarding van de bedrijfseconomische eis van het gebruik van standaards voor de inrichting der administratie heeft, door de inrichtingsleer onvoldoende zijn doordacht. Ook moet toegegeven worden, dat als gevolg hiervan de wijze waarop de administratie wordt gevoerd van bedrijfseconomisch standpunt uit onbevredigend is.

Men kan intussen de administratie zoals zij wordt gevoerd niet verwijten dat zij *geschiedenis* schrijft.

⁵⁾ De lezer vindt bovendien een nadere bespreking en poging tot motivering van deze eis in de in het nummer van December 1951 van dit blad begonnen artikelenreeks van A. Mey: Waardeverantwoording, winstcalculatie en waarderingsmoment. Kunnen zijn beschouwingen wellicht als de reeks eenmaal is afgesloten nopen tot commentaar, thans lijkt dit praematuur.

De administratie is ook als „tool of management” nimmer iets anders dan registratie en registratie is alleen maar mogelijk met betrekking tot hetgeen heeft plaats gehad. Het toekomstige of zelfs het heden leent zich alleen maar voor registratie zodra het verleden is geworden.

Men mag en moet van de administratie echter wel verlangen, dat zij registreert op een wijze, die voor de bedrijfshuishouding en haar leiding interessant is.

Inderdaad is de administratie zoals zij in de meeste bedrijven wordt gevoerd niet interessant voor de bedrijfsleiding.

Dat is dunkt me echter geen gevolg van het feit, dat nog niet overal de techniek, die men tegenwoordig moderne bedrijfsadministratie pleegt te noemen, ingang gevonden heeft. Er ligt dus ongetwijfeld voor de administratieve inrichtingsleer een taak, een taak die haar beoefenaren, in het bijzonder de accountants, wellicht te lang hebben verwaarloosd. Te lang reeds wordt gewacht op critische beschouwing en afbakening van de grenzen voor de toepasbaarheid van de bovenbedoelde techniek. Het moet dan ook aan de te geringe aandacht voor haar grondslagen en het ontbreken bij haar beoefenaren van bezinning op haar grondslagen worden geweten, dat de techniek van de zgn. moderne bedrijfsadministratie min of meer klakkeloos is geaccepteerd en „schlabonenmässig” wordt toegepast als een universeel middel de administratie aan bedrijfseconomische eisen te doen beantwoorden.

De gebreken van de administratie moet men zoeken in het feit, dat zij niet is ontwikkeld tot een instrument, dat niet alleen een scherp inzicht geeft in mogelijke, verwachte en bereikte resultaten, maar bovendien zichtbaar maakt de mate, waarin degenen die in de bedrijfshuishouding samenwerken voor de verschillende hierboven genoemde resultaten verantwoordelijk zijn.

Wanneer men de interne organisatie kan omschrijven als de wijze, waarop functies, de daaruit resulterende taken en de daaruit voortvloeiende verantwoordelijkheid over de organen der bedrijfshuishouding zijn verdeeld, dan zal de administratie als „tool of management” zo volledig mogelijk op die organisatie dienen aan te sluiten. Zij zal moeten zichtbaar maken in hoeverre die organen in hun taak met betrekking tot de verwezenlijking van de doeleinden der bedrijfshuishouding zijn geslaagd en in hoeverre zij daarin hebben gefaald.

Op dit punt nu meen ik, dat ook in de administraties, die op de leest der zgn. moderne bedrijfsadministratie zijn geschoeid, nog wel iets ontbreekt. De oorzaken hiervoor liggen naar mijn mening voornamelijk in het feit, dat men in de meeste bedrijven niet beschikt over een voldoende ontwikkeld systeem van standaards en budgetten.

Van der Schroeffer deed dan ook, naar het mij voorkomt, goed werk in het tweede gedeelte van zijn referaat op deze leemte te wijzen. Ik meen echter dat zijn betoog op dit punt wel enige aanvulling en verduidelijking behoeft en wel in het bijzonder, omdat hier niet alleen een taak voor de administratieleer is weggelegd maar ook voor de bedrijfseconomie. Er zijn hier, zie ik goed, twee taken en wel in de eerste plaats het formuleren van de eisen, waaraan een systeem als hier bedoeld zou moeten voldoen en vervolgens het aanpassen van de administratie aan dit systeem. Zonder nu hiervan een schuldvraag te willen maken mag hier toch wel worden geconstateerd, dat met betrekking tot dit eerste punt de bedrijfseconomie en wel in het bijzonder de organisatie-leer hier nog onvoldoende richting aan de administratie-leer heeft gegeven. Zo heerst nog veelal de opvatting

dat dezelfde standaards gebezigd kunnen worden voor kostprijsberekening, budgettering en planning.

Reeds jaren geleden heeft *Limperg* er op gewezen, dat de standaards waaruit een budget is opgebouwd niet mogen worden geïdentificeerd met die waarop de kostprijscalculatie is gebaseerd.

Wanneer nu *van der Schroeff* in zijn prae-advies opmerkt ⁶⁾: „dat de standaards een toets vormen op efficientie, omdat een vergelijking van de op basis van de standaards berekende kosten met de werkelijk gebrachte offers opgetreden verspillingen of behaalde efficientievoordelen doet kennen” dan moet worden geconstateerd, dat hier een gevaar voor verwarring en misverstand bij de lezers dreigt. Immers die standaards, die voor de kostprijsberekening werden opgesteld, kunnen niet worden vergeleken met de werkelijkheid teneinde verspillingen of efficientievoordelen te leren kennen. Daarvoor zijn andere standaards noodzakelijk, standaards nl. die niet gebaseerd zijn, niet gebaseerd kunnen zijn, op een normale productie-omvang.

We zullen bovendien verschillende standaards behoeven voor de beoordeling van de werkdadigheid op verschillend niveau. In de eerste plaats hebben we standaards nodig om de quantitatieve verspillingen te constateren, welke bij de uitvoerende arbeid optreden. Uit deze standaards moeten zowel de invloed van prijsfluctuaties als die van variaties in de bedrijfsdrukte geheel geëlimineerd zijn. Op dit niveau bestaat alleen verantwoordelijkheid voor verspillingen van tijd en materiaal gedurende de uitvoering van het productieproces. Het zullen gewoonlijk de bazen zijn, die op deze „supervisory level of management” verantwoordelijkheid dragen. ⁷⁾ Afwijkingen tussen werkelijke en normale bedrijfsdrukte als ook afwijkingen tussen standaardprijzen en werkelijk betaalde prijzen behoren echter tot een ander en hoger niveau van verantwoordelijkheid. ⁸⁾ Wat deze laatste betreft, men is veelal geneigd de invloed van prijsveranderingen geheel buiten iedere verantwoordelijkheid te laten door het fixeren van betrekkelijk willekeurig bepaalde vaste verrekenprijzen. De afwijkingen tussen deze laatste en de betaalde prijzen worden in de administratie wel verzameld, men doet er echter gewoonlijk niets mee. Er valt ook weinig mee aan te vangen, aangezien deze afwijkingen in geen enkel opzicht interessant zijn. De vaste verrekenprijs heeft slechts de betekenis de quantitatieve verantwoording in een geldverantwoording om te zetten en aldus opname daarvan in de boekhouding mogelijk te maken.

Het is echter mogelijk deze vaste verrekenprijs om te zetten in een standaard voor de inkooppolitiek of als men de vaste verrekenprijs wil behouden een normatieve inkoopprijs daarnaast te bezigen. Niet altijd toch zal het mogelijk zijn aan de vaste verrekenprijs een normatieve inhoud te geven, zeker niet bij sterk fluctuerende inkoopprijzen. Niettemin moeten we ook in dat geval trachten te komen tot een standaard of norm voor de beoordeling van het inkoopbeleid. Hier hebben we dan een standaard voor de beoordeling van de bedrijfspolitiek op hoger niveau.

Verantwoordelijkheid voor de geconstateerde afwijkingen tussen norm en werkelijkheid dragen hier de leiders van de inkoopafdelingen of in het algemeen, zij, die met de inkoopfunctie zijn belast. Het zal zonder meer

⁶⁾ Prae-advies pag. 20.

⁷⁾ Vgl. Petersen and Plowman: *Business Organization and Management*, Chicago 1948 pag. 171 e.v.

⁸⁾ Men zou hier het niveau kunnen aanduiden als: executive level of management. Vgl. Petersen and Plowman t.a.p. pag. 138 e.v.

duidelijk zijn, dat deze standaards in de meeste gevallen soepeler zullen moeten worden gehanteerd dan de quantitatieve verbruiksstandaards, soepeler naarmate de bedrijfshuishouding minder invloed op de prijzen van de door haar aangetrokken productiemiddelen kan uitoefenen.

Niettemin met welke graad van soepelheid deze standaards ook worden toegepast, nutteloos als middel tot controle van de inkooppolitiek zullen zij niet zijn. De met de inkoop belaste functionarissen zullen naar mag worden verwacht toch met groter zorgvuldigheid te werk gaan als zij weten gehouden te zijn voor de afwijkingen van de standaards verantwoording te moeten afleggen dan wanneer dit niet het geval is. Is deze standaard eenmaal vastgesteld, dan heeft de administratie tot taak zichtbaar te maken, in hoeverre het genoemde inkoopbeleid tot afwijkingen van de gestelde norm heeft geleid, terwijl tevens daaruit zal moeten worden afgeleid wie voor deze afwijkingen verantwoordelijk is. Of deze afwijkingen in- of extra-comptabel zichtbaar zullen worden gemaakt is hier uiteraard van secundaire betekenis.

De standaard voor de te bereiken productie-omvang of bedrijfsdrukke is eveneens een standaard op hoger niveau. In de meeste gevallen zal hij moeten dienen om het verkoopbeleid te toetsen. Het gaat hier niet om afwijkingen in de eerste plaats van de normale, als grondslag van de calculatie gebezigde, bedrijfsdrukke en de werkelijk bereikte. Deze afwijkingen en de gevolgen, die zij voor het bedrijf hebben gehad, zijn in hun totaliteit althans evenmin bijzonder interessant. De vele moeite die men zich in de zich als modern aandienende bedrijfsadministratie geeft om deze verschillen tot uitdrukking te brengen is voor een groot deel als monnikenwerk te kwalificeren.

De afwijking tussen de aanvankelijk mogelijk geachte en de later bereikte productie-omvang is echter wel en zelfs in hoge mate interessant, in het bijzonder omdat ook hiervoor weer een bepaalde instantie of bepaalde instanties verantwoordelijkheid dragen. Het is daarom niet alleen noodzakelijk, dat geconstateerd wordt dat de mogelijk geachte productie-omvang niet werd behaald, bovendien mag van de administratie worden verlangd, dat zij de gevolgen daarvan zichtbaar maakt op zodanige wijze, dat zij gesplitst worden in overeenstemming met de verantwoordelijkheid van degenen, die het verkoopbeleid hebben gevoerd. De administratie zal dus uiteindelijk dienen aan te geven, althans zoveel mogelijk, wat het falen van het verkoopbeleid van onderscheiden functionarissen respectievelijk aan het bedrijf heeft gekost. Dat dit verlangen in het bijzonder aan de administratie hoge eisen zal stellen behoeft geen betoog. Het valt echter niet te ontkennen, dat het redelijke eisen zijn, die hier gesteld worden. Op deze wijze zou de administratie kunnen worden tot een op redelijke wijze geperfectioneerd „tool of management”.

Het voldoen aan de hier geformuleerde eisen zal dus betekenen, dat afwijkingen moeten worden zichtbaar gemaakt zowel in het verbruik van grondstoffen, hulpmaterialen, man-uren als machine-uren, die door het niet-bereiken van de gestelde en mogelijk geachte normen veroorzaakt worden, terwijl ook de bedragen aan „overhead expenses”, die niet ten laste van het productie-proces kunnen worden gebracht door de hiergenoemde oorzaken benevens de afwijkingen tussen de prijsnormen en de voor de verworven productiemiddelen betaalde prijzen afzonderlijk tot uitdrukking zullen moeten komen.

Tenslotte blijven er afwijkingen over, waarvoor indien er van verantwoordelijkheid zou kunnen worden gesproken alleen het bestuur van de

bedrijfshuishouding dus de hoogste leiding verantwoordelijkheid kan dragen. Hiertoe behoren allereerst de gevolgen van de afwijkingen tussen de bedrijfsdrukte, waarop het bedrijf is ingesteld, dus de normale bedrijfsdrukte en die welke *kan* worden bereikt.

Is hier een permanente afwijking te constateren, dan kan met reden de vraag worden gesteld of hier geen sprake is van een te grote opzet van het bedrijf. De invloed van die te grote opzet op de resultaten zal de administratie eveneens zichtbaar dienen te maken. Voorts moet hier worden gedacht aan de consequenties van het feit, dat in het betrokken bedrijf niet de voor dat bedrijf meest doelmatige werkwijze wordt gevolgd. Ook de gevolgen van deze afwijkingen zullen voor de verantwoordelijkheid komen van het bestuur, dat de gevolgde werkwijze heeft gekozen of althans toelaat, dat daarin wordt volhard. Het zal moeten verantwoorden waarom zulks geschiedde. De gevolgen daarvan zullen het bestuur en degenen aan wie het bestuur verantwoordelijk is echter niet mogen worden onthouden.

3. Mogelijkheid van beperking in administratieve arbeid door het gebruik van standaards.

Hebben we in het bovenstaande eisen gesteld die wellicht een belangrijke uitbreiding aan de administratie zullen geven, het gebruik van standaards kan anderzijds ook tot belangrijke vereenvoudiging en daardoor besparing van arbeid leiden. Men denke slechts aan de mogelijkheid van het op korte termijn uitvoeren van voorcalculaties ook voor zeer ingewikkelde productie-processen.⁹⁾

Bovendien kan het gebruik van standaards met zich brengen dat veel registrerend werk hetzij achterwege kan blijven hetzij op eenvoudiger en minder gedetailleerde wijze zal kunnen plaats vinden. In het opsporen van de mogelijkheden en het aangeven van de wegen tot hun bereiking ligt eveneens een belangrijke taak voor de inrichtingsleer.

Ik wil hierop thans niet nader ingaan, maar mij beperken tot een vraag die ook in het prae-advies van *van der Schroeff* aan de orde werd gesteld n.l. de vraag of door het gebruik van standaards de voorraadadministratie kan worden vereenvoudigd of zelfs voor een belangrijk deel kan worden gemist.

Door *van der Schroeff* is in zijn prae-advies meegedeeld, dat vele grote bedrijven in de Verenigde Staten van voorraadadministratie hebben afgezien en slechts met behulp van quantitatieve verbruiksstandaards het verbruik retrograde bepalen en waarschijnlijk periodiek de mate van overeenstemming met het langs de weg der inventarisatie vastgestelde, feitelijke, verbruik constateren. Het komt ons voor dat hieraan grote bezwaren verbonden zijn in verband met de verantwoordelijkheid voor het verbruik der opgeslagen goederen. Zijn bijv. verschillende productie-afdelingen op één magazijn of opslagplaats aangewezen, dan is het onmogelijk vast te stellen wie voor afwijkingen tussen het uit de productie met behulp van standaards afgeleide en het werkelijke, door inventarisatie vastgestelde, verbruik verantwoordelijk is.

Er is nog een ander bezwaar aan het gebruik van deze standaards verbonden. Men gaat van de veronderstelling uit, dat verbruiksstandaards vaste voor de productie noodzakelijke hoeveelheden voorstellen. Dit is naar mijn mening niet het geval. Ook de verbruiksstandaards kunnen

⁹⁾ Hier zal men vanzelfsprekend de standaards der kostprijs-calculation moeten bezigen.

en zullen veelal moeten variëren met de bedrijfsdrukke. Dit reeds maakt hun toepassing als retrograde meetapparaat van het verbruik feitelijk onmogelijk. De gedachte, dat men de standaards, bepaald voor het verbruik bij normale productie, welke de kostprijscalculatie hanteert, hier eveneens zou kunnen bezigen, is, het behoeft na het bovenstaande geen betoog, onjuist.

Tenslotte komt het mij voor dat dit probleem nog een derde zijde heeft. Het gaat hier om het feit, dat de standaards feitelijk ook zullen wisselen en moeten wisselen met de *prijzen* der te combineren productiemiddelen. Stijgt het ene productiemiddel in prijs in verhouding tot het andere dan wordt het doelmatig van het eerste minder, van het laatste meer te gebruiken, m.a.w. het punt van de gunstigste quantitatieve verhouding tussen de productiemiddelen verplaatst zich. Ook deze betrekkelijkheid van de standaard maakt hem als vervanger van de progressieve materiaalverantwoording onbruikbaar of althans doet bij zijn toepassing ingewikkelde en moeilijk op te lossen problemen ontstaan.¹⁰⁾ Het gevaar lijkt in ieder geval niet denkbeeldig, dat de standaards, indien zij als middel tot retrograde bepaling van het verbruik worden gebezigd, aan, om de hierboven gereleveerde redenen noodzakelijke, flexibiliteit zullen inboeten.

Men zou deze opmerkingen en bezwaren als irrationeel perfectionisme kunnen aanduiden. Ook dit artikel heeft echter niet de bedoeling perfectionisme te prediken. Van geval tot geval zal moeten worden nagegaan hoe ver men kan en moet gaan. De berekenbare voordelen en nadelen niet alleen, maar ook de onvoorzienbare risico's, die men bij beperking van de administratieve arbeid heeft te aanvaarden zullen punt van overweging moeten uitmaken.

Het behoeft intussen geen nader betoog, dat de huidige administraties aan die hier gestelde eisen, ook al worden ze als moderne bedrijfsadministraties aangeduid, niet kunnen voldoen. De huidige administratieve hulpmiddelen maken een ontwikkeling van de administratieve organisatie echter zeer waarschijnlijk wel mogelijk. Naarmate deze laatste worden verbeterd, zullen de wenselijkheden hier gesteld meer tot de bereikbare mogelijkheden gaan behoren.

Het wil mij voorkomen, dat de naaste taak van de leer van de administratieve organisatie voornamelijk gelegen is in het nagaan van de mogelijkheden tot uitbouw van het administratieve apparaat in de hier aangegeven richtingen en in het aangeven van de consequenties die beperkingen in dit opzicht met zich zullen brengen. Een taak, die zij in nauwe samenhang met de ontwikkeling der bedrijfseconomie slechts zal kunnen vervullen. Een taak tenslotte waarvan het niet-ervullen tot nu toe haar niet als een verzuim kan worden aangewreven, althans niet in die zin, dat zij verzuimde zich van de resultaten der moderne bedrijfseconomie rekenschap te geven.

Immers tot nu toe heeft de bedrijfseconomie hier nog geen klaar geformuleerde eisen gesteld.

De hier gegeven beschouwingen mogen als poging daartoe worden beschouwd.

¹⁰⁾ Vgl. mijn artikel: Over Kostenstandaard en hun bepaling in Mbl. v. Bedr.adm. 1947 nr. 1.