

dat het juist de Rotterdamse School is, die aan den grondlegger van de Amsterdamse richting in de bedrijfseconomie als eerbewijs de hoogste onderscheiding verleent, waarover zij beschikt. Een onderscheiding, die des te hogere waarde heeft, omdat zij van deze kant komt en die niet alleen den man siert, wien dit eerbewijs toevalt, maar niet minder de School die de breedheid van visie toont om over bestaande verschillen van inzichten heen dit doctoraat te verlenen. Ligt er voor den grijzen jongen doctor door droevige familieomstandigheden een sluier van diepe rouw over de dag der plechtigheid, voor economisch Nederland in alle kringen, waarin Limperg verkeert, werkt of gewerkt heeft, is de 8ste Mei 1947 een feestdag. Bij de talrijke gelukwensen, die ongetwijfeld reeds zijn binnengekomen, voegt de Redactie van dit Maandblad de hare. Jonge doctor, proficiat!

DE THEORETISCHE GRONDSLAGEN DER ADMINISTRATIEVE INRICHTINGSLEER

door A. B. Frielink

1. Inleiding

Sedert Prof. Polak in 1922 op de 13e accountantsdag de vraag aan de orde stelde of een algemene inrichtingsleer bestaanbaar is, bij de behandeling waarvan hij tot een min of meer positief antwoord geraakte, zijn er nog betrekkelijk weinig pogingen ondernomen om aan de verwachtingen in dit opzicht te voldoen.

Wel liet in 1928 Dr. Sternheim als tweede deel van het Leerboek der Accountancy een werk over de administratieve inrichtingsleer het licht zien, doch meer dan enkele, weliswaar belangrijke onderdelen van de organisatie en de techniek der boekhouding zijn hierin niet opgenomen, konden ook moeilijk opgenomen worden, daar de administratieve methoden hun snelle ontwikkeling van de laatste decennien nog niet hadden doorgemaakt. Verder behandelde het werk uitsluitend de administratie van ondernemingen, in het bijzonder industriële ondernemingen, getuige ook de nagenoeg de helft van het boek beslaande behandeling der kostprijsberekening.

Voorts is nog verschenen van de hand van Ch. A. J. Janssens: „Hoofdlijnen der inrichtingsleer”, doch dit mocht in vele opzichten geen verbetering ten aanzien van Dr. Sternheim's boek worden genoemd.

Toch is er behoefte aan theoretische grondslagen, voornamelijk bij de opleiding van toekomstige beoefenaren der inrichtingsleer. Bij gebreke van theorie zal het de leerling immers moeilijk vallen uit te maken wat in een voorgelegd probleem principiële betekenis heeft. Is er daarentegen wel een theorie, dan bestaat voor hem de mogelijkheid, om, zodra hij zich deze heeft eigen gemaakt, de aard van het probleem te onderkennen en de richting van de oplossing te vinden door toepassing van de theoretische kennis.

Bij de practijkmensen wordt de behoefte aan theorie veel minder gevoeld. Bij het aanvatten van een probleem gaan zij grotendeels op hun ervaring af; meestentijds nemen zij, al dan niet bewust, een bestaande administratie tot voorbeeld, passen deze aan de bijzondere omstandigheden aan, moderniseren hier en daar en komen zo tot een min of meer logische opzet. Het valt niet te ontkennen, dat deze ervaringsmethode vaak tot goede resultaten leidt. Doch, wat is theorie anders dan gesystematiseerde ervaring van velen? De te hooi en te gras opgedane ervaring zal dan ook slechts nuttig kunnen werken voor de toekomst, indien zij haar neerslag vindt in een systematisch opgebouwde theorie. Slechts

op deze wijze is het mogelijk de ervaring aan volgende geslachten door te geven.

Het onderstaande is een poging om tot een afgeronde, theoretische basis voor de administratieve inrichtingsleer te komen, welke bij de toepassing in een bepaald geval tot richtlijn kan dienen. Ik ontveins mij niet, dat deze eerste poging niet direct volledig geslaagd kan zijn; discussie zal het vraagstuk verder kunnen brengen.

Inzicht in hetgeen voor elke toepassing van belang is, is een ander chapiter. In wezen komt dit neer op toepassing van de economie. Dit inzicht zal steeds geacht worden aanwezig te zijn, zodat toepassing van de inrichtingsleer zonder grondige kennis van de economische wetenschap (voor bedrijfshuishoudingen: van de bedrijfseconomie) als uitgesloten aangemerkt moet worden.

2. Het onderwerp van de inrichtingsleer

Alvorens wij kunnen gaan spreken over de grondslagen van het vak, zal er overeenstemming moeten bestaan ten aanzien van hetgeen valt onder het begrip „administratieve inrichtingsleer”.

Ten behoeve van de definiëring splitsen wij dit begrip in twee delen: Administratie en Inrichten.

Beschouwen wij eerst „Administratie”. Wat doet de administratie? Het meest kenmerkende van de administratie is wel de vastlegging.

I. „De administratie legt vast”

Wat legt de administratie vast? Dit is moeilijker te beantwoorden. Er zijn zoveel dingen die door de administratie worden vastgelegd, dat het zwaar valt om een samenvattende uitdrukking te vinden. Voorlopig zullen wij ons tevreden stellen met te spreken van „gegevens”, en wel van gegevens, die zonder deze vastlegging in de tijd zouden vervluchtigen. Deze laatste toevoeging is wellicht wat ten overvloede, want gegevens die niet zouden vervluchtigen behoeven uiteraard geen vastlegging. Helemaal overbodig is zij echter niet, daar uit deze aanvulling reeds dadelijk het primaire motief van de vastlegging blijkt.

II. „De administratie legt gegevens vast”

Wat is het doel van deze vastlegging? De administratie is nimmer doel op zichzelf. Dat iemand viool speelt omdat hij dat prettig vindt, of aan sport doet omdat hij daar genoeg in scheidt, is niets ongewoons; dat echter iemand een administratie voert of laat voeren alleen voor het genot van het administreren komt wel niet voor. Het doel moet derhalve buiten de administratie gezocht worden. Het is van uitermate groot belang; elk ogenblik van de dag leggen wij gegevens vast, zonder dat nog van administreren gesproken kan worden (adressen, afspraken, telefoonnummers, etc.). Het doel is echter ook moeilijk te bepalen; de redenen waarom administratie wordt gevoerd zijn van zo uiteenlopende aard, dat het niet eenvoudig is het gemeenschappelijke te onderkennen. De een zal, desgevraagd, zeggen: „Omdat de wet het voorschrijft”, de ander: „Om te weten of mijn debiteuren wel betalen”, de derde: „Om te weten of ik niet met verlies verkoop”, en zo zijn er tal van motieven.

En toch bestaat dat gemeenschappelijke in alle gevallen dat administratie wordt gevoerd. Het is moeilijk onder woorden te brengen en misschien meer een kwestie van aanvoelen dan van redeneren. De beste benadering voor de omschrijving van dit begrip lijkt mij te vinden in „beheer” of „verantwoordelijkheid”. Beide woorden kunnen aanleiding geven tot misverstand — beheer het meeste. Het bedenken van een nieuwe woordsamenstelling leek echter nog minder bevredigend. In het

volgende zal zoveel mogelijk van het woord „verantwoordelijkheid” gebruik gemaakt worden; waar dat taalkundig moeilijkheden oplevert zal het door „beheer” worden vervangen. Men houde steeds in het oog, dat aan geen van beide begrippen een juridische of dergelijke betekenis mag worden gehecht.

Door het grote belang van de doelstelling voor de gehele verdere analyse, kunnen wij ons van de vraag naar het doel van de administratie niet afmaken met een voorlopige, vrij vage aanduiding, doch zullen wij hierop een concreet antwoord moeten geven. Hiervoor betreden wij eerst enige zijpaden, door op de betekenis van „verantwoordelijkheid” en wat daarmee samenhangt nader in te gaan.

Beheer over enige zaken oefent degene uit (*Verantwoordelijkheid* voor enige zaak heeft degene), die, door de eigenaar daartoe gemachtigd, gerechtigd is enigerlei soort van handelingen met de zaak te verrichten.

De „zaak” in deze begripsbepaling moet ruim opgevat worden. Zij kan zowel aanduiden „goederen” in economische zin, of een complex van bijeenbehorende goederen, zoals een bedrijfshuishouding, of een vermogen, als de arbeidsprestaties van personen.

De door de eigenaar gestelde grenzen kunnen variëren van zeer nauw tot zeer ruim. Zij kunnen bestaan uit het uitdrukkelijke of stilzwijgende voorschrift om iets met de zaak te doen, dan wel een bepaald resultaat met de zaak te verkrijgen.

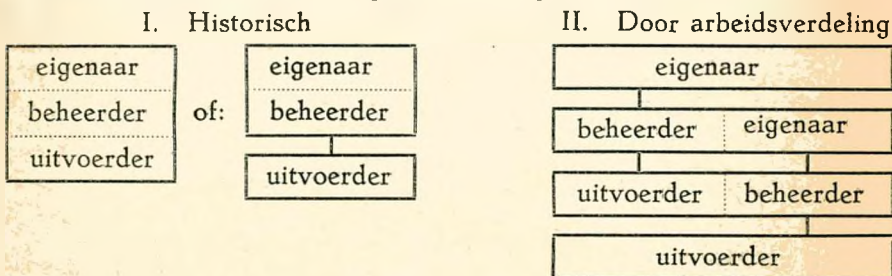
Indien wij de verantwoordelijkheid abstraheren van de persoon van de beheerder, dan kunnen wij spreken van een beheersfunctie. Er is dan ook sprake van verantwoordelijkheid als de eigenaar zelf beheert; hij heeft dan als het ware zichzelf gemachtigd.

Voorts blijkt, dat over één zaak meerdere beheerders verantwoordelijkheid kunnen dragen, zonder dat dit in strijd komt met de organisatie-leer. De beheerder over een complex van bijeenbehorende zaken zal nl. voor de verschillende onderdelen van dit complex sub-beheerders aanstellen (vooropgesteld, dat dit bij de machtiging van de eigenaar stilzwijgend of uitdrukkelijk is toegestaan), die voor hun onderdeel weer verantwoordelijkheid dragen, binnen de grenzen door de eerste beheerder gesteld. Laatstgenoemde treedt in dit opzicht niet op als beheerder, doch als vertegenwoordiger van de eigenaar; hij treedt op in de functie van eigenaar.

Er zijn dus twee soorten van vermenging dezer functie: de eigenaar die de functie van beheerder uitoefent (vermenging uit historische gronden);

de beheerder die een deel van de functie van de eigenaar uitoefent (vermenging ontstaan door arbeidsverdeling).

Schematisch kan dit als volgt worden uitgebeeld:



Administratief kunnen wij de functies van „eigenaar” en van „beheerder” echter steeds gescheiden zien.

Er valt ten slotte nog een derde functie te onderscheiden, nl. die van de uitvoerder. Uitvoerder is degene, aan wie door de beheerder (de verantwoordelijke persoon) is opgedragen bepaalde handelingen met de zaak te verrichten, opdat de beheerder aan zijn beheersplicht kan voldoen. De uitvoerder heeft dus steeds met de beheerder en nooit met de eigenaar van doen (wij beschouwen de functies nu immers afzonderlijk, ook al zijn zij in één persoon verenigd).

De eigenaar zal willen controleren (beoordelen) of de beheerder aan zijn plicht heeft voldaan (binnen de grenzen bij de machtiging gesteld, is gebleven). Deze behoefte aan contrôle is zonder meer duidelijk. Zij geldt voor alle menselijke handelingen en is een gevolg van het feit, dat de mensen feilbaar en niet allen volkomen eerlijk zijn. Er zijn verschillende methodes om deze contrôle uit te oefenen.

Deze methodes kunnen in twee grote groepen worden verdeeld:

- a. De methodes waarbij de contrôle op de handelingen geschiedt gedurende het verloop van de handelingen zelf;
- b. De methodes waarbij de contrôle achteraf geschiedt.

De laatste groep heeft tot voordeel dat zij tijd en moeite spaart ten opzichte van de eerste.

Het is nu duidelijk waarom wij bij de beantwoording van de vraag wat het doel is van de vastlegging een omweg hebben gemaakt. Bij de contrôle-achteraf op de handelingen van een beheerder heeft de administratie een belangrijke taak te vervullen, juist omdat zij vastlegt, hetgeen anders in de tijd zou vervluchtigen.

III. „De administratie legt gegevens vast, die dienen om de beoordeling van een gevoerd beheer mogelijk te maken”.

Hoe geschiedt de vastlegging? Vroeger werd vaak aangenomen, dat administratie in ieder geval iets te maken had met papier en inkt; de moderne tijd heeft ons geleerd, dat het ook anders kan. De techniek van de vastlegging is dan ook niet van principieel belang. Het hangt van de inventieve geest der technici af welke andere methodes nog gevonden zullen worden. Er is echter één ding, dat alle wijzen van vastlegging gemeen hebben en in de toekomst zullen hebben: Alle administratie heeft voor een integrerend deel betrekking op kwantiteiten, uitgedrukt in getallen, samengesteld uit cijfers. Zonder cijfers geen administratie!

Hoe geschiedt de beoordeling van het beheer door middel van de vastlegging? Ook hier zijn tal van oplossingen mogelijk, die echter het wezen van de kwestie niet raken. Eén ding is ook voor de beantwoording van deze vraag weer van essentieel belang, nl. het feit dat voor de beoordeling een verslag nodig is. Dit verslag, samengesteld uit de vastlegging, geeft de grondslag voor de beoordeling van het gevoerde beheer. De vorm van het verslag, evenals de wijze waarop dit uit de vastlegging tot stand komt, is weer van secundair belang.

Uit het tot nu toe besprokene kunnen wij thans de volledige definitie van het begrip administratie destilleren:

Onder administratie verstaan wij: Het op systematische wijze vastleggen van gegevens, zodanig, dat uit deze vastlegging een verslag in cijfers over een gevoerd beheer, dienend om een beoordeling van dat beheer mogelijk te maken, kan worden samengesteld en het samenstellen van dat verslag zelf.

Volgt thans het begrip „inrichten”. Bij de inrichting ener administratie doen zich verschillende vragen voor, die in het kort kunnen worden samengevat met de woorden Wat?, Wie?, Hoe? (de algemene vragen uit de organisatieler).

Wat?, nl. welke gegevens moeten worden vastgelegd? De beantwoording van deze vraag behoort tot de economische wetenschap, is in feite een toepassing van de door deze wetenschap in haar normatieve functie gevonden resultaten. Zoals reeds gezegd, beschouwen wij een grondige kennis van de (bedrijfs-)economie als *conditio sine qua non* voor de beoefening der inrichtingsleer. Deze toepassing echter behoort tot het vak inrichtingsleer.

Wie?, nl. wie moet de gegevens vastleggen? Zodra bij de vastlegging twee of meer personen betrokken zijn, ontstaat het probleem van de organisatie der vastlegging. De inrichtingsleer zal dit probleem dienen op te lossen.

Hoe?, nl. hoe moet de vaststelling geschieden? Wij hebben reeds eerder opgemerkt, dat er tal van systemen van vastlegging bestaan; de inrichtingsleer zal moeten aangeven:

- a. de algemene richtlijnen waarmede bij de inrichting der administratie rekening moet worden gehouden; en
- b. de systemen van vastlegging welke in bepaalde gevallen het doelmatigst zijn.

Om de laatste vraag naar behoren te kunnen beantwoorden is een groepering der voorkomende gevallen noodzakelijk, zodat voor gelijksoortige gevallen ook gelijke of gelijksoortige systemen aangewezen kunnen worden.

Met behulp van onze definitie van administratie en de omschrijving van het begrip inrichten, kunnen wij nu overgaan tot definiëring van het begrip „administratieve inrichtingsleer”:

De administratieve inrichtingsleer is de leer, welke zich bezighoudt met de ALGEMENE richtlijnen welke bij de inrichting ener administratie gevolgd moeten worden ten aanzien van de vast te leggen gegevens, de wijze van vastlegging en de organisatie der vastlegging, alsmede met de BIJZONDERE richtlijnen voor bepaalde groepen van gevallen ten aanzien van dezelfde problemen.

In het onderstaande zal slechts worden ingegaan op de algemene richtlijnen welke bij de inrichting ener administratie gevolgd moeten worden ten aanzien van de vast te leggen gegevens en — in principe — de wijze van vastlegging. De organisatie der vastlegging, alsmede de bijzondere richtlijnen voor bepaalde groepen van gevallen blijven buiten beschouwing.

3. De soorten van administratie

Er zijn verschillende soorten van administratie. De eerste grondslag der inrichtingsleer zal de criteria moeten aangeven, welke aangelegd moeten worden bij de beantwoording van de vraag welke soort van administratie in een bepaald geval moet worden toegepast.

Aangezien de administratie steeds dient voor het uitbrengen van een verslag over een gevoerd beheer, ligt het voor de hand, dat in dit beheer ook het voornaamste criterium voor de toepassing van een bepaald soort administratie gelegen moet zijn. Inderdaad onderscheiden wij verschillende soorten van verantwoordelijkheden:

- a. de verantwoordelijkheid voor enig goed, waarbij de beheerder er slechts verantwoordelijk voor is, dat de met het goed verrichte handelingen geschieden door de personen welke hiertoe door de eigenaar zijn geautoriseerd; de doelmatigheid dezer handelingen valt buiten de verantwoordelijkheid;
- b. de verantwoordelijkheid voor enig goed, waarbij de beheerder weliswaar verantwoordelijk is voor het geheel of een gedeelte der handelingen, doch waarbij het resultaat der handelingen zich aan objectieve beoordeling onttrekt;
- c. de verantwoordelijkheid voor enig goed, waarbij de beheerder volledig verantwoordelijk is voor de doelmatigheid der met het goed verrichte handelingen en waarbij deze doelmatigheid in het resultaat objectief kan worden benaderd.

In overeenstemming met deze drie soorten van verantwoordelijkheid kunnen ook drie soorten van verslagen worden onderscheiden:

- a. overzichten van de toestand op een bepaald ogenblik;
- b. overzichten van de in een periode verrichte handelingen;
- c. overzichten die zowel een beeld geven van de toestand op een bepaald ogenblik, als van de in een bepaalde periode verrichte handelingen.

Deze verschillende soorten verslagen vereisen verschillende soorten van administratie. Het zal zonder meer duidelijk zijn, dat deze soorten van administratie in het kort met de bekende benamingen, resp. Enkelboekhouden, Kameralistiek en Dubbel-boekhouden kunnen worden aangeduid.

Aangezien het dubbel-boekhouden de elementen van het enkelboekhouden en de kameraalstijl beide bevat, kan het dubbelboekhouden, indien dit uit anderen hoofde gewenst is, in alle gevallen worden toegepast.

Het tweede criterium is gelegen in de functionaris aan wie het verslag moet worden uitgebracht. Is dit de eigenaar die het beheer volledig heeft overgedragen, dan is zijn interesse voornamelijk gericht op een beoordeling van het beheer in de afgelopen periode. Indien deze beoordeling gunstig uitvalt, baseert hij hierop het vertrouwen, dat ook in de toekomst een juist beheer gevoerd zal worden. In het tegenovergestelde geval kan hij slechts één maatregel treffen: de beheerder door een kundiger persoon te vervangen. Het aan deze eigenaar uit te brengen verslag zal dus sterk op het verleden geïnspireerd moeten zijn. Deze soort van verslagen zullen wij retrospectieve noemen.

Anders staat het met de eigenaar die zich wel enig onderdeel van het beheer heeft voorbehouden, of met de beheerder, die ten opzichte van zijn sub-beheerders de eigenaar vertegenwoordigt. Bij ongunstige resultaten en bij (verwachte) verandering van omstandigheden interesseert hun in eerste instantie welke maatregelen getroffen moeten worden om de resultaten te verbeteren, resp. op peil te houden. Slechts anecdotische waarde heeft voor hen de beantwoording van de vraag: „Hoe hebben wij het er in de afgelopen periode afgebracht?”. De aan beheerders uit te brengen verslagen, moeten dus sterk op de toekomst zijn gericht, dat wil zeggen, dat de resultaten van het beheer in het verleden zodanig moeten zijn gegroepeerd en vergeleken, dat hieruit een gedragslijn voor de toekomst valt af te leiden. Wij noemen het karakter van deze verslagen „prospectief”.

Ook de retrospectieve verslagen vereisen een ander soort van admi-

nistratie dan de prospectieve. De eerste kunnen wij noemen de Financiële administratie, de tweede de Bedrijfsadministratie.

De criteria welke bij de beoordeling van de toepasbaarheid van een bepaalde soort van administratie moeten worden aangelegd zijn dus:

- A. de aard van de verantwoordelijkheid;
- B. de functie van de persoon aan wie het verslag moet worden uitgebracht.

4. De wijzen van beoordeling

Bij de definiëring van het begrip administratie hebben wij gezien, dat het verslag moet dienen om een beoordeling van een gevoerd beheer mogelijk te maken. De tweede grondslag van de inrichtingsleer zal moeten aangeven op welke wijze beoordeling mogelijk is.

Beoordeling (d.i. controle) geschiedt steeds door vergelijking van hetgeen „is” met hetgeen „moet zijn”, verder te noemen „uitkomst” en „verwachting”. Evengoed als de vaststelling van de uitkomsten tot de taak van de administratie behoort, indien dit gegeven zonder vastlegging zou vervluchtigen, behoort ook de bepaling van wat „moet zijn” onder dezelfde omstandigheden tot haar taak. Als uitkomst of verwachting reeds op andere wijze vastliggen, zal administratie niet nodig zijn.

Over één verantwoordelijkheid wordt ten hoogste eenmaal elk der volgende administraties gevoerd:

- a. voor de samenstelling van het retrospectieve uitkomstverslag;
- b. voor de samenstelling van het retrospectieve verwachtingsverslag;
- c. voor de samenstelling van het prospectieve uitkomstverslag;
- d. voor de samenstelling van het prospectieve verwachtingsverslag.

Dit houdt niet in, dat over één zaak ook slechts eenmaal alle soorten van administratie gevoerd zullen worden. Wij hebben reeds opgemerkt, dat over een zaak meerdere beheerders gesteld kunnen zijn. In de gevallen dat meer dan eens over dezelfde zaak dezelfde soort van administratie gevoerd moet worden, is dan ook sprake van meer dan een verantwoordelijke persoon over dezelfde zaak. Anderzijds zullen in bepaalde gevallen sommige der aangegeven verslagen achterwege kunnen blijven.

Deze onderscheidingen zijn ietwat subtiel en het is daarom wellicht goed ze door een enkel voorbeeld te verduidelijken:

Stel A geeft aan B het beheer over een gedeelte van zijn vermogen, met als grenzen van B.'s verantwoordelijkheid: Op willekeurig welke wettelijke wijze een rendement van 4 % 's jaars te behalen gedurende tien jaar.

B zal de volgende administraties (doen) voeren:

- 1. Administratie waaruit kan blijken welk rendement gedurende elk der tien beheersjaren is behaald (retrospectief uitkomstverslag);
- 2. Administratie waaruit kan blijken, door welke oorzaken dit rendement niet overeenkomt met het geëiste, zodat hieruit afgeleid kan worden welke beheersmaatregelen in de toekomst getroffen moeten worden om te zorgen dat wél dit rendement wordt bereikt (prospectief uitkomstverslag).

Administraties waaruit verwachtingsverslagen kunnen worden samengesteld zijn voor B niet nodig, daar het gegeven: „4 % ren-

dement per jaar" reeds op andere wijze vastligt (nl. in de gesloten overeenkomst).

A zal echter van de overdracht van de verantwoordelijkheid, met de daarbij gestelde condities en van de resultaten aantekening houden (tenzij hij meent dit te kunnen onthouden; het ligt dan vast in A's geheugen, administratie is niet nodig). Dat wil zeggen dat A voert:

1. een administratie waaruit een verwachtingsverslag kan worden samengesteld, en wel een retrospectief verwachtingsverslag, daar A eigenaar is, die zich geen onderdeel van het beheer heeft voorbehouden;
2. een administratie waaruit een retrospectief uitkomstverslag kan worden samengesteld.

Een ander voorbeeld:

A (aandeelhouder = eigenaar) draagt aan B (directeur = beheerder) voor onbepaalde tijd de verantwoordelijkheid voor een onderneming op, met als grenzen: voldoen aan de wettelijke en statutaire bepalingen en een zo hoog mogelijke netto-winst te behalen. B zal de volgende administraties laten voeren:

1. Administratie waaruit kan blijken hoeveel netto-winst er jaarlijks is behaald (retrospectief uitkomstverslag);
2. Administratie waaruit kan blijken hoeveel netto-winst jaarlijks maximaal behaald had kunnen worden bij de stand van de techniek in ieder jaar (retrospectief verwachtingsverslag);
3. Administratie waaruit kan blijken door welke oorzaken de behaalde netto-winst in een bepaalde periode afwijkt van de maximaal bereikbare (prospectief uitkomstverslag);
4. Administratie waaruit kan blijken door welke oorzaken de maximaal bereikbare netto-winst in een bepaalde periode niet hoger kon zijn dan zoals zij berekend is (prospectief verwachtingsverslag).

A als aandeelhouder zal slechts een administratie voeren:

1. Administratie waaruit kan blijken hoeveel netto-winst jaarlijks is behaald (retrospectief uitkomstverslag).

Het is niet noodzakelijk, dat voor elk soort van verslagen inderdaad een geheel afzonderlijke administratie wordt gevoerd. Vele gegevens zullen voor verscheidene soorten verslagen moeten worden vastgelegd, zij het, dat vaak de groepering dezer gegevens voor verschillende verslagen verschillend zal moeten zijn. Normaal is dan ook, dat alle verslagen uit één complex, „de” administratie, worden samengesteld.

De verschillende wijzen waarop beoordeling door vergelijking van uitkomst en verwachting mogelijk is, hangen af van de soort van verantwoordelijkheid welke is overgedragen. Voor elke soort van verantwoordelijkheid bestaat nl. een karakteristieke wijze van vaststelling van hetgeen „moet zijn”, het verwachtingsverslag.

a. Ingeval de beheerder slechts verantwoordelijk is, dat de handelingen met de zaak geschieden door degenen die hiertoe door de eigenaar gemachtigd zijn, bestaan er machtigingen. Wij nemen aan dat deze schriftelijk zijn gegeven en dus een onderdeel van de administratie vormen. Het verwachtingsverslag bestaat dan uit een recapitulatie van deze machtigingen.

b. Ingeval de beheerder weliswaar verantwoordelijk is voor de met het goed verrichte handelingen, doch de beoordeling niet op objectieve wijze uit het resultaat kan geschieden, bestaat er slechts mogelijkheid tot beoordeling indien eveneens door de eigenaar een machtiging is verleend. Deze machtiging is de gebruikelijke begroting. De begroting vormt dus een onderdeel van de administratie en is tegelijk verwachtingsverslag.

c. Indien de beheerder verantwoordelijk is voor de met het goed verrichte handelingen en beoordeling op objectieve wijze uit het resultaat mogelijk is, zal de beoordeling moeten geschieden door vergelijking van het resultaat met de voor het resultaat gestelde normen. Deze normen kunnen van drieërlei aard zijn:

1. Norm per tijdseenheid;
2. Norm per eenheid goederen, geld of prestaties;
3. Norm per eenheid geïnvesteerd vermogen.

Bovendien kan de onder 2 bedoelde norm nog zijn uitgedrukt in een te besteden of in een op te brengen hoeveelheid goederen, geld of prestaties. Al deze normen behoren tot de administratie, tenzij de gegevens reeds op andere wijze vastliggen. Uit alle drie kan een verwachtingsverslag worden samengesteld, door berekening op grond van de verstreken tijd, de opgebrachte, resp. bestede hoeveelheid geld, goederen of prestaties of het geïnvesteerde vermogen in verband met de verstreken tijd. Wij zullen deze berekeningen noemen „normberekeningen”.

De uitkomstzijde van elk dezer administraties is dezelfde, zij het dat verschillende soorten van administratie zullen worden toegepast voor de verschillende soorten van verantwoordelijkheid.

De vijf manieren waarop beoordeling van een gevoerd beheer, op grond van de administratie kan geschieden, kunnen als volgt schematisch worden weergegeven: zie pag. 120.

5. De onderdelen van de administratie

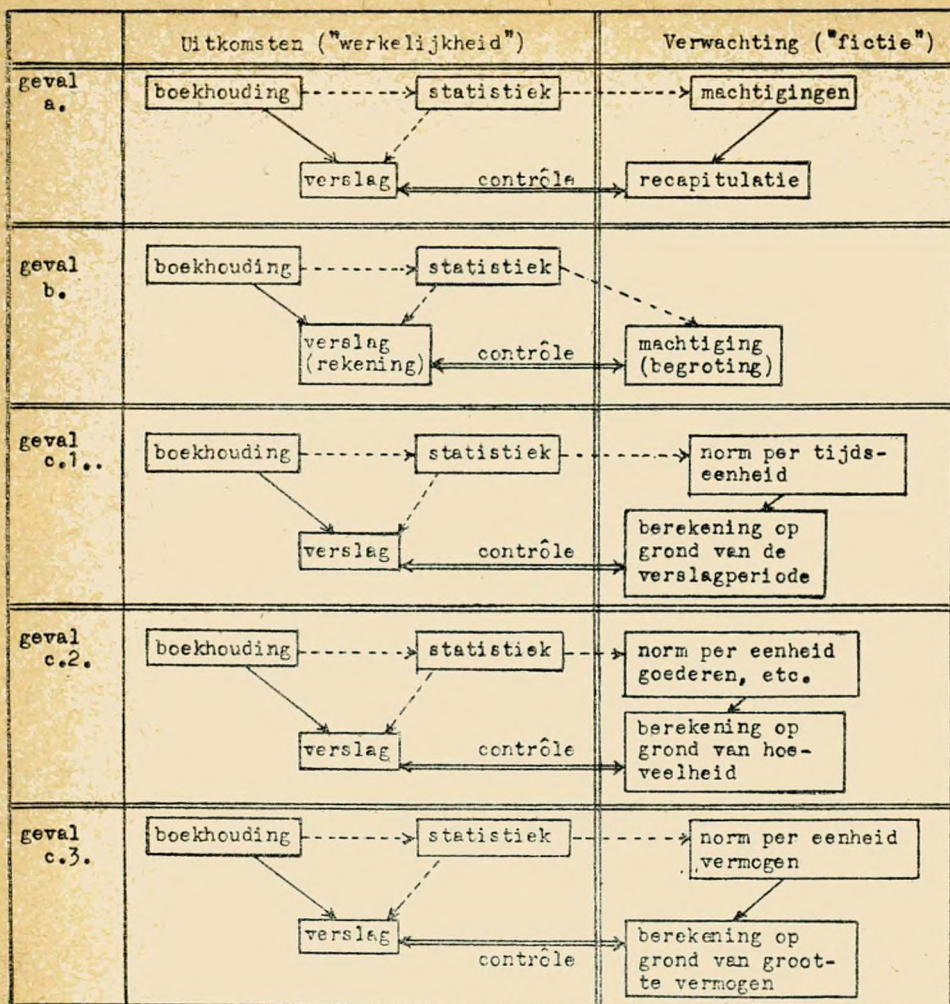
Nadat de eerste en tweede grondslag hebben vastgesteld welke criteria aangelegd moeten worden bij de beantwoording van de vraag welke soort van administratie in een bepaald geval moet worden toegepast en hoe dan de beoordeling op grond van het verslag kan geschieden, zal de derde grondslag moeten aangeven op welke wijzen de administratie tot de besproken verslagen kan komen.

Wij onderscheiden hiertoe de volgende onderdelen der administratie, welke in bovenstaand schema reeds zijn aangeduid:

- a. Boekhouding;
- b. Statistiek;
- c. Machtigingen;
- d. Normen;
- e. Verslagen.

De boekhouding en de statistiek staan aan de zijde der uitkomsten (zij geven aan wat „is”), de machtigingen en de normen aan de zijde der verwachting (zij geven aan wat „moet zijn”); terwijl de verslagen uiteraard aan beide zijden voorkomen.

Elk dezer onderdelen heeft zijn eigen kenmerken en taak:



Schematische voorstelling van de vijf manieren, waarop controle door middel van de administratie mogelijk is.

a. De boekhouding heeft tot voornaamste kenmerk, dat de gegevens welke zij vastlegt, alle op één basis gebracht worden. Deze basis kan zijn de geldswaarde of de hoeveelheid van een bepaalde goederensoort. In één boekhouding komt echter altijd slechts één van deze mogelijkheden voor. In de boekhouding wordt alles a.h.w. onder één noemer gebracht; als basis komt de geldswaarde het meeste voor.

De taak van de boekhouding bestaat uit het leveren van gegevens voor de samenstelling van een verslag over een gevoerd beheer. Dus: de boekhouding is het geheel van vastleggingen op één basis — meestentijds de geldswaarde —, dat dient om een verslag over een gevoerd beheer samen te stellen. De wijze waarop dit in het enkel-boekhouden, de

kameralistiek en het dubbel-boekhouden geschiedt, mag bekend worden geacht.

b. De statistiek. Wij beschouwen hier uiteraard de statistiek alleen zoals zij zich als onderdeel van de administratie voordoet. Kenmerk van de statistiek is, dat zij de gegevens welke al dan niet in dezelfde eenheden zijn uitgedrukt, vastlegt en met elkander in verband brengt.

De taak van de statistiek bestaat uit het verschaffen van gegevens voor het verslag, welke zich niet tot boekhoudkundige verwerking lenen omdat zij niet in dezelfde eenheden kunnen worden uitgedrukt, en het verschaffen van de grondgegevens voor de berekening van machtigingen en normen. Het is natuurlijk zeer goed mogelijk, dat voor een of meer der statistische gegevens (waartussen de statistiek het verband moet leggen) reeds een boekhouding bestaat. De statistiek maakt dan uiteraard gebruik van de vastleggingen van deze boekhoudingen, zodat zij niet alle gegevens opnieuw zelfstandig behoeft vast te leggen.

c. De machtigingen. Van elke machtiging mag, onder bepaalde omstandigheden worden afgeweken. Dit moge juridisch bedenkelijk klinken, het zullen toch steeds economische overwegingen zijn die de doorslag geven.

De machtigingen zijn van tweeërlei aard:

1. de machtigingen stuk voor stuk voor afzonderlijke handelingen;
2. de machtigingen voor een complex van handelingen.

Bij de eerste zullen omstandigheden welke afwijkingen geoorloofd doen zijn zich zelden voordoen. Deze zullen nl. korte tijd vóór elke handeling worden verleend, zodat wijzigingen in de omstandigheden tussen het moment van afgifte en de uitvoering onwaarschijnlijk zijn.

In het tweede geval zullen, vooral indien deze machtigingen voor een langere periode worden verleend (jaarlijkse begrotingen)¹⁾, afwijkingen echter normaliter wel voorkomen. Daar voor elke tot het complex behorende categorie van handelingen de omstandigheden waaronder afwijking geoorloofd wordt andere zullen zijn, is beoordeling dezer afwijkingen slechts mogelijk, indien zij voor elke categorie afzonderlijk bekend zijn. Dit wil zeggen, dat voor elke categorie van handelingen afzonderlijk verwachting en uitkomst bekend zullen moeten zijn (verdeling van de begroting in afdelingen, of hoofdstukken en artikelen).

De taak van de machtigingen is, ingeval de beheerder niet verantwoordelijk is voor de doelmatigheid der handelingen, of — indien de beheerder hiervoor wel verantwoordelijk is — beoordeling niet op objectieve wijze uit het resultaat kan geschieden, een maatstaf voor de beoordeling van de uitkomsten te verschaffen.

d. De normen. Het is duidelijk, dat de normen de hoogste vorm voorstellen van de hier behandelde controlemiddelen op de uitkomst van een beheer. Aangezien zij echter steeds gericht zijn op het resultaat van het beheer, zijn zij slechts toepasbaar, indien dit resultaat gemeten (d.w.z. in kwantiteiten uitgedrukt) kan worden. Zodra het resultaat onmeetbaar

¹⁾ Het is dienstig op te merken dat in het gehele betoog „begroting” steeds naar haar aard is onderscheiden. De zgn. vaste begroting — in het bijzonder dus de begroting in de kameralistiek — is een machtiging. De begroting als controlemiddel — in het bijzonder dus het variabele budget — behoort onder de normen thuis.

De begroting als huishoudplan en als taakopdracht zijn organisatorische hulpmiddelen van de leiding, die m.i. niet tot de administratie behoren.

is (bv. uit geestelijke waarden bestaat) ontbreekt de toepassingsmogelijkheid en kunnen slechts machtigingen worden gebruikt.

Kenmerk van de normen is, dat voor elke handeling een zo direct mogelijk verband met het resultaat wordt vastgesteld. In vele gevallen is het (technisch of economisch) niet mogelijk dit verband op de normale manier te meten. Men neemt dan zijn toevlucht tot de statistische methode, waarover in het voorgaande reeds is gesproken.

Taak van de normen is het verschaffen van een controlemiddel in alle gevallen dat beoordeling van de verantwoordelijkheid op objectieve gronden uit het resultaat mogelijk is.

De evolutie van de bedrijfseconomie en van de administratieve techniek leidt ertoe, dat in steeds meer gevallen het verband tussen handeling en resultaat, hetzij rechtstreeks, hetzij statistisch gemeten kan worden. In een voorlopig-ideaal stadium zullen alle technische bezwaren van deze metingen zijn opgeheven, zodat dan slechts de vormen van beheer waarbij meting van het resultaat op physiologische moeilijkheden stuit (de geestelijke waarden) gerekend behoeven te worden tot de tweede categorie van verantwoordelijkheden.

e. Het verslag. Het verslag vormt het culminatiepunt van elke administratie. Wij hebben in het voorgaande de verschillende soorten verslagen reeds de revue laten passeren. Kenmerk van elk verslag is, dat het een samenvatting geeft van de door de administratie vastgelegde gegevens.

De taak van het verslag is het zodanig samenvatten van de vastgelegde gegevens, dat uit de door de administratie geordende, doch door haar talrijkheid onoverzichtelijke massa, een overzichtelijk beeld kan worden gevormd. Het hangt af van het vermogen tot het overzien van een massa van de persoon die het verslag moet lezen, hoever met de samenvatting der gegevens moet worden gegaan om dit overzichtelijke beeld te verkrijgen.

6. De administratie der huishoudingen

In de terminologie zoals die in punt 2 is besproken, kunnen wij elke huishouding als een verantwoordelijkheid of beheer zien. De beheerder is hierbij de hoogste dirigerende leider (of het hoogste dirigerende college). Uit de organisatieleer is echter bekend, dat deze zijn bevoegdheden kan delegeren; door deze afsplitsing ontstaat een nieuwe verantwoordelijkheid, die ondergeschikt is aan de eerste. Van deze door delegatie ontstane verantwoordelijkheden zijn er normaliter meerdere; deze verantwoordelijkheden zijn ten opzichte van elkaar nevenschikt.

Wij kunnen derhalve een huishouding karakteriseren als een complex van onder- en nevenschikte verantwoordelijkheden. Elk van deze verantwoordelijkheden kan in één van de in punt 3 genoemde categorieën worden gerangschikt, waarmede dan is vastgesteld op welke wijze controle op het beheer door middel van de administratie mogelijk is en welke verslagen voor de beoordeling van dit beheer moeten worden gemaakt.

In principe is derhalve voor elke verantwoordelijkheid een afzonderlijke administratie noodzakelijk. Voor de nevenschikte verantwoordelijkheden geeft dit geen moeilijkheden. Bij de ondergeschikte echter, die gedeeltelijk dezelfde zaak betreffen, eist de economie, dat deze administraties gecombineerd worden. In elke huishouding zijn alle nevenschikte verantwoordelijkheden tegelijkertijd ook ondergeschikt (nl. ten minste aan de hoogste dirigerende leiding). De meeste verantwoor-

delijkheden in een huishouding kunnen enerzijds beschouwd worden als zelfstandig (nl. ten opzichte van de overige nevenschikte verantwoordelijkheden), doch zijn anderzijds ondergeschikt (nl. ten minste aan de hoogste leiding).

In dit combineren van de verschillende administraties voor elke verantwoordelijkheid tot één administratie van de huishouding kan geen wetenschappelijke systematiek verwacht worden, zomin als in welk ander geval van „combineren” ook. De literatuur heeft in dit combineren steeds het centrale punt van de inrichtingsleer gezien, getuige de vele monografieën, die administraties van bepaalde huishoudingen behandelen. Toch is, in het bijzonder voor de opleiding, vaststelling van de plaats van het combineren en systematisering van de overige onderwerpen der inrichtingsleer van veel groter belang.

Door de onmogelijkheid van wetenschappelijke systematiek in de methodes van combineren is dit namelijk meer een kwestie van aanleg, dan van aanleren. Men noemt deze aanleg tot combineren vaak intuïtie; zij speelt in vele andere wetenschappen een veel grotere rol dan algemeen wordt aangenomen en is vooral in de kunst belangrijk. De aanleg kan door oefening worden ontwikkeld, doch komt nooit boven een voor elke persoon vaststaand punt. De moderne psychotechnische methoden moeten het mogelijk maken om de (latente) aanleg voor combineren te meten, waardoor vooraf zal kunnen worden vastgesteld in welke mate iemand aanleg heeft voor de beoefening der inrichtingsleer.

Bij het combineren van de verschillende administraties in een huishouding tot „de” administratie doet zich het probleem van de interne controle voor. Deze interne controle berust hierop, dat bij overgang van een beheerde „zaak”, of een gedeelte daarvan, van de ene verantwoordelijkheid naar de andere, de ontvangst in de tweede met de afgifte in de eerste verantwoordelijkheid overeen moet stemmen. Het is duidelijk, dat dit slechts geldt voor de nevenschikte beheren; waarmede tegelijkertijd de grenzen van de interne controle zijn afgebakend. Het zal nooit mogelijk zijn beoordeling van de verantwoordelijkheid der hoogste leiding in een huishouding door middel van interne controle te verkrijgen.

Bij het combineren moet er, ten behoeve van de interne controle, aandacht aan worden geschonken, dat de gegevens welke door de administratie worden verzameld ten behoeve van de beoordeling van nevenschikte verantwoordelijkheden, zodanig worden gegroepeerd, dat vergelijking van ontvangst en afgifte in de opvolgende verantwoordelijkheden, mogelijk is.

De aandacht moge er nog op worden gevestigd, dat de gekozen terminologie „verantwoordelijkheid”, „zaak”, „afgifte” en „ontvangst” licht tot misverstand kan leiden. Reeds eerder is uiteengezet, dat deze terminologie wordt gebruikt bij gebrek aan beter en dat met name het begrip „zaak” zeer ruim worde opgevat.

De organisatie der vastlegging, die wij ook tot de inrichtingsleer rekenden, komt nagenoeg uitsluitend bij de administratie van huishoudingen ter sprake. Ook bij deze organisatie moeten wij rekening houden met de eisen der interne controle, en wel in die zin, dat het doen vervullen van verschillende functies door één persoon nimmer zodanig mag geschieden, dat door fraude van deze niet meer geconstateerd kan worden of „afgifte” en „ontvangst” overeenstemmen.

7. Hoe bereikt de administratie haar doel?

De administratie bereikt haar doel — beoordeling van een gevoerd beheer mogelijk te maken — in verschillende etappes.

a. Metten, resp. schatten. De administratie drukt de gevolgen van handelingen in kwantiteiten uit. Teneinde deze dus in de administratie te kunnen vastleggen moeten zij gemeten of geschat worden.

b. Vastleggen. De uitkomst van elke meting of schatting wordt vastgelegd in een eerste aantekening. Het hangt van de aard van de meting af, op welke wijze deze vastlegging geschiedt.

c. Groeperen. Voor verschillende samen te stellen verslagen is een verschillende groepering nodig. In de administratie worden de eerste aantekeningen zodanig gegroepeerd, dat door samenvatting (zie d.) elk der verslagen kan worden verkregen. Het groeperen kan geschieden door sortering van documenten die de eerste aantekening bevatten, door overnemen van de gegevens van deze documenten in boeken of op staten en op andere wijzen, afhankelijk van de stand der techniek.

d. Samenvatten. Door de samenvatting, welke naar gelang van de technische eisen in één of meer etappes geschiedt, wordt het verslag samengesteld.

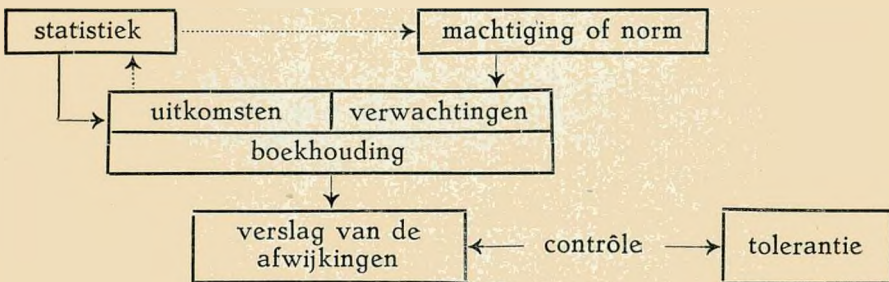
e. Vergelijken. De beoordeling van het beheer geschiedt ten slotte door vergelijking van het uitkomst- met het verwachtingsverslag. Deze beoordeling vormt uiteraard zelf geen deel van de administratie.

8. Enkele belangrijke details.

I. *Tolerantie.* Onder tolerantie verstaan wij de grens, waarbeneden afwijkingen welke bij de controle blijken, geen invloed hebben op de beoordeling. Indien dus de afwijkingen deze grens niet overschrijden, worden zij geacht nihil te zijn. In bepaalde gevallen kan de tolerantie zelf nihil zijn; elke afwijking wordt dan in aanmerking genomen.

De tolerantie is zelf een norm, de berekening van de tolerantie behoort dus in het onderdeel normberekeningen thuis. Zoals uit het bovenstaande blijkt, is zij echter een norm met een bijzonder karakter, als het ware een norm van de tweede graad.

De boven aangegeven handelwijze kan in het volgende schema worden uitgedrukt:



II. *Uitzonderingsregel.* De uitzonderingsregel houdt in, dat voor het uitvoeren van een doelmatige controle niet noodzakelijkerwijze alle handelingen aan een beoordeling behoeven te worden onderworpen, doch dat slechts beoordeling van de afwijkingen tussen uitkomst en verwachting nodig is.

Bij de schema's onder punt 4 hebben wij gezien, dat steeds controle

ontstaat door vergelijking van de resultaten van twee naast elkaar staande delen van de administratie. Bij toepassing van de uitzonderingsregel kunnen verwachting en uitkomst in één onderdeel van de administratie worden opgenomen. Wij gaan dan als het ware afwijkingen administreren.

Het onderdeel van de administratie dat zich hiertoe het beste leent, is in het algemeen de boekhouding, omdat in de boekhouding reeds het grootste aantal gegevens is opgenomen, zodat het erbij nemen van de verwachtingen relatief weinig meer arbeid veroorzaakt. Bovendien is in de boekhouding reeds alles op een zelfde basis gebracht en leent de techniek van het dubbel-boekhouden zich zeer goed tot het tot uitdrukking brengen van de afwijkingen.

Toepassing van de uitzonderingsregel leidt dus o.m. tot het systeem van variabele budgettering (d.i. het opnemen van de normen in de boekhouding).

Aan toepassing van de uitzonderingsregel is een bezwaar verbonden. Voor de ene soort uit te brengen verslagen is nl. vergelijking met een andere normberekening of machtiging noodzakelijk dan voor een andere soort. Indien nu alleen afwijkingen met één bepaalde normberekening geboekt worden, is vergelijking met andere normberekeningen of machtigingen niet meer mogelijk; wij hebben voorts gezien, dat uit de administratie van een huishouding verschillende soorten verslagen moeten worden samengesteld.

Teneinde dit bezwaar op te heffen, worden in moderne rekening-schema's enerzijds alle kosten naar soorten, anderzijds naar kostenplaatsen en -dragers geboekt. De boeking naar soorten is noodzakelijk voor de samenstelling van het retrospectieve verslag, die naar kostenplaatsen en -dragers voor de samenstelling van het prospectieve verslag.

Verder zijn de absolute bedragen nog nodig voor de berekening van de normen voor de toekomst. Hierbij spelen dus statistische overwegingen een rol.

III. Schattingen. Het gebruik van schattingen wordt veroorzaakt door technische en economische omstandigheden; hetzij dat bij de stand van de techniek exacte waarneming geheel uitgesloten geacht moet worden, hetzij dat exacte waarneming zoveel kosten en moeiten vereist, dat het belang van nauwkeurige vaststelling hier niet tegen opweegt. Het gebruik van schattingen is slechts zolang noodzakelijk, en daarmee aanvaardbaar, als de stand van de techniek geen exacte waarneming gedooft.

In twee gevallen doet in de administratie de noodzakelijkheid van schattingen zich op grote schaal voor:

a. indien periodieke verslagen moeten worden opgesteld en niet alle gegevens over de verslagperiode in de administratie zijn opgenomen;

b. indien in een huishouding voor de verschillende verantwoordelijkheden afzonderlijke verslagen moeten worden vervaardigd en wél voor het gehele complex, doch niet voor elke verantwoordelijkheid exacte gegevens bekend zijn.

Beide omstandigheden doen zich uiteraard ook gecombineerd voor, reeds in totaal geschatte gegevens moeten dan nog op geschatte wijze verdeeld worden.

Er is in de huishouding één critiek moment aan te wijzen, waarop steeds exacte waarneming moet geschieden. Dit is het moment van contact met de buitenwereld (het moment van de ruil). Uiteraard is

hierbij vooropgesteld, dat de aard van de huishouding meting van resultaten principieel mogelijk maakt; in het tegenovergestelde geval is er noch van administratie, noch van schatting of exacte waarneming sprake.

De schattingen moeten steeds vervangen worden door exacte waarneming. Dit is niet in alle gevallen mogelijk voor elke schatting afzonderlijk; door het contact met de buitenwereld is het echter wel steeds mogelijk een groep van schattingen te vervangen door een groep van exacte waarnemingen.

Laat men de vervanging van schattingen door metingen achterwege, dan krijgt men een administratie die gebaseerd is op fictieve gegevens, waarvoor de ouderwetse boekhouder (in zeker opzicht terecht) zo'n vrees toonde. Men dient nl. steeds voor ogen te houden, dat het uiteindelijke doel van de administratie is het verschaffen van een verslag over een gevoerd beheer. Bij de aanvaarding van de verantwoordelijkheid worden de beheerder bepaalde zaken ter beschikking gesteld. Nadat de beheerder zijn beheersdaden heeft verricht is er een ogenblik, waarop de verantwoordelijkheid een einde neemt. Op dit moment moet geconstateerd worden of de zaken waarvoor verantwoordelijkheid wordt gedragen zijn toe- of afgenomen, dan wel gelijk zijn gebleven (dit geschiedt buiten de administratie om), terwijl het verslag moet aanwijzen waarom het „eindvermogen” nu juist zó groot is. Periodiek, over aansluitende perioden, zijn reeds verslagen samengesteld en beoordeeld. Door samentelling hiervan moet dus het verslag over de gehele beheersperiode tot stand kunnen komen. Indien nu bij het opstellen van de periodieke verslagen van schattingen is gebruik gemaakt, welke later niet door exacte waarnemingen zijn vervangen, kan deze samentelling geen verklaring geven voor de grootte van het beheerde goed bij de beëindiging van de verantwoordelijkheid.

IV. Incidentele of periodieke verslagen. Het verslag over een gevoerd beheer kan incidenteel of met regelmatige perioden gegeven worden. Vroeger was het nog wel gebruikelijk om de verslagen (bv. van zeereizen onder de Oost-Indische Compagnie) incidenteel op te maken. In de tegenwoordige tijd, met zijn naar continuïteit strevende (bedrijfs- en andere) huishoudingen, is het incidentele verslag uitzondering.

Door de periodiciteit der verslagen ontstaan bijzondere problemen ten aanzien van de periode ten laste of ten gunste waarvan lasten of baten gebracht moeten worden. In punt 8, III onder Schattingen is hierop reeds gewezen.

De lengte van de periode waarover verslag moet worden uitgebracht is afhankelijk van de aard van het verslag en van incidentele factoren, welke laatste hier verder buiten beschouwing zullen blijven. Voor retrospectieve verslagen is een periode van een jaar algemeen gebruikelijk en in de meeste gevallen doelmatig.

Voor de prospectieve verslagen is een kortere periode in het algemeen noodzakelijk. Uit deze verslagen moet immers blijken welke maatregelen moeten worden genomen om de uitkomsten op peil te houden of te verhogen. Een periode van een jaar zou dan tot gevolg hebben, dat een fout die aan het begin van het jaar wordt gemaakt, het gehele jaar kan doorwerken. In uitzonderingsgevallen is een langere periode voor de prospectieve verslagen nodig, nl. indien de schattingen welke voor een kortere periode nodig zouden zijn, met zo weinig zekerheid kunnen worden gemaakt, dat geen betrouwbare conclusies uit het verslag getrokken kunnen worden. Een dergelijk geval doet zich bijvoorbeeld voor bij exploitatiemaatschappijen van onroerend goed.

De lengte van de periode der prospectieve verslagen zal moeten worden bepaald op grond van de grootte der fouten welke zich kunnen voordoen in vergelijking met de kosten welke aan de verslaglegging op verschillende termijnen verbonden zijn.

9. Synthese

Bij de inrichting van een administratie zal de volgende werkwijze gevolgd moeten worden:

- a. Analyse van het complex in verantwoordelijkheden (In de praktijk zal dit veelal beteken den het scheppen of op zijn minst het formuleren van de verantwoordelijkheden; d.w.z. het toepassen van de organisatieleer op de huishouding);
- b. Het vaststellen van de aard en periode der verslagen welke ten behoeve van elke verantwoordelijkheid behoren te worden uitgebracht;
- c. Het vaststellen van de gegevens welke ten behoeve van elk verslag in de administratie moeten worden opgenomen;
- d. Het vaststellen van de wijze waarop de noodzakelijke gegevens worden gemeten of geschat en in eerste aantekening worden vastgelegd;
- e. Het vaststellen van de wijze waarop en de technische hulpmiddelen waarmee de eerste aantekeningen in de administratie worden gegroepeerd en getotaliseerd, opdat de vereiste verslagen (zie b) uit de administratie kunnen worden samengesteld, waarbij het combinatievermogen, naast de kennis van de technische hulpmiddelen van belang is, doch waarbij tevens de eisen van de interne controle steeds in het oog behoren te worden gehouden. Dit betekent het toepassen van de organisatieleer op de administratie;
- f. Het vaststellen van de vorm der uit te brengen verslagen.

Hetgeen onder de punten a. t.m. d. is omschreven is steeds door redenering en met kennis van de technische mogelijkheden te vinden. Bij de punten e. en f. komt het combinatievermogen naar voren (zie hierboven onder 6.).

De punten e. en f. vormen een zeer belangrijk en uitgebreid onderdeel van de inrichtingsleer. In vele gevallen valt daarop zo zeer het zwaartepunt, dat men dit onderdeel aanziet voor de gehele administratieve inrichtingsleer en dan ook spreekt van de organisatieleer der administratie, als synoniem voor administratieve inrichtingsleer. Ik hoop in het voorgaande te hebben aangetoond, dat daaraan iets vooraf behoort te gaan, dat zich in algemene grondslagen laat formuleren en dat niet tot de organisatieproblemen behoort.

10. Samenvatting

Er is behoefte aan algemene grondslagen der administratieve inrichtingsleer. Het is moeilijk om het algemene, dat in elke administratie aanwezig is, te formuleren. Als term voor dit algemene is gekozen „verantwoordelijkheid” of „beheer”.

De verschillende soorten van administratie hangen samen met de verschillende soorten van verantwoordelijkheid en met de functie van de persoon aan wie verslag moet worden uitgebracht.

Beoordeling geschiedt steeds door vergelijking van uitkomst met verwachting. De verwachtingen kunnen gebaseerd zijn op machtigingen of op normen. De uitkomsten worden ontleend aan boekhouding en statistiek. De verslagen worden zowel uit de verwachtingen als uit de uitkomsten opgesteld.

Elke huishouding kan gezien worden als een complex van bijeenbehorende, nevenschikte en ondergeschikte verantwoordelijkheden, die elk hun eigen administratie vereisen. Een belangrijk onderdeel van de inrichtingsleer houdt zich bezig met de wijze waarop deze afzonderlijke administraties moeten worden gecombineerd tot „de” administratie van de huishouding.

Interne controle berust op overgang van de ene verantwoordelijkheid naar een andere, nevenschikte verantwoordelijkheid, waarbij ontvangst in de tweede overeen moet stemmen met afgifte in de eerste. Bij het combineren moeten de eisen van de interne controle in het oog worden gehouden.

De administratie bereikt haar doel in de volgende etappes: Meten, resp. schatten — Vastleggen — Groeperen — Samenvatten — Vergelijken.

Tolerantie en uitzonderingsregel leiden ertoe, dat de administratie zich beperkt tot het vastleggen van afwijkingen boven een bepaalde grens. Dit mag er niet toe leiden dat de vastlegging van de absolute bedragen verwaarloosd wordt.

Schattingen zijn noodzakelijk door technische en economische omstandigheden; zij dienen steeds vervangen te worden door exacte waarneming zodra dat mogelijk is. Deze vervanging is steeds mogelijk op het moment van de ruil.

Incidentele verslagen zijn uitzondering. De lengte van de periode van periodieke verslagen hangt af van de aard van het verslag.

IS HET VERLIES GELEDEN DOOR BETALING VAN CREDITEURENSCHULDEN VOOR REKENING VAN EEN VROEGEREN MEDE-FIRMANT VOOR DE I.B. AFTREKBAAR VOOR DENGENE, DIE DEZE VERPLICHTINGEN NAKOMT, INDIEN OP DEN MEDEVENNOOT GEEN VERHAAL BESTAAT?

door G. A. van Hout

Een vennootschap onder firma failliede en na de liquidatie bleef een gedeelte der crediteurenschulden onbetaald. Tijdens de oorlogsjaren kwam een der vroegere firmanten in goeden doen te verkeer met als gevolg, dat hij werd aangesproken voor de vroegere schulden der firma, die hij ten volle voldeed.

Bij de indiening van zijn aangifte voor de Inkomstenbelasting over het jaar, waarin hij deze verplichtingen nakwam, werd daarmede rekening gehouden, in dien zin, dat hij van zijn inkomen in aftrek bracht de helft van de door hem ten laste van de vroegere firma gedane betalingen en wel op grond van het feit, dat voor dit deel geen verhaal bestond op den vroegeren medefirmant. De inspecteur week bij de aanslagregeling van de aangifte af en verhoogde het aangegeven inkomen met de in aftrek gebrachte betalingen ten laste van den ex-firmant. Tegen dezen aanslag werd bezwaar gemaakt, waarbij het volgende werd aangevoerd.

Toen de firma nog niet geliquideerd was, werd de belasting betaald over de behaalde winst. Bij het berekenen van de winst heeft het geen rol gespeeld of de crediteuren al of niet betaald werden. Dat cliënt dat thans voor zijn deel doet kan dan ook hoegenaamd geen aanleiding geven