

HET REKENINGSTELSEL

door E. J. Joëls

I *Verantwoording*

1. Over het onderwerp rekeningstelsel is reeds zoveel geschreven, dat de vraag rijst of de toevoeging van nog een publicatie enig nut kan hebben en of, zo een publicatie wel gewenst zou zijn, het Maandblad voor Accountancy en Bedrijfs-huishoudkunde wel de juiste plaats daarvoor is. Deze vragen menen wij bevestigend te moeten beantwoorden. Dat de problematiek rondom het rekeningstelsel nog immer in de belangstelling staat blijkt o.a. uit het feit, dat de toenmalige Administratieve Organisatie Commissie van het Nederlands Instituut van Accountants op 18 april 1956 een Subcommissie-Rekeningstelsel heeft gevormd. Deze subcommissie heeft op 18 mei 1960 rapport uitgebracht. Wij zijn het volkomen eens met een opmerking in dit rapport - waarvan door ons met grote dankbaarheid gebruik is gemaakt - dat een groot deel van de literatuur casuïstisch van aard is. Het merendeel van de literatuur behandelt rekeningstelsels die pasklaar gemaakt waren voor een bepaalde bedrijfshuishouding of een bedrijfstak. Zelden werd een poging ondernomen de stof vanuit zijn algemene aspecten te benaderen. Daar de informatie-verstrekking door de administratie - waarbij het rekeningstelsel een belangrijk hulpmiddel is - in het centrum van de belangstelling staat, achten wij het gerechtvaardigd een publicatie in de vorm van een tijdschrift-artikel aan de reeds vele verschenen boeken en artikelen toe te voegen. Uit het bovenstaande mag de lezer de gevolgtrekking maken, dat de opzet zo algemeen mogelijk gehouden zal worden en dat wij ons zeker niet wenssen te begeven op het terrein van de boekhoudkundige voorschriften. Een behandeling van het rekeningstelsel als een belangrijk hulpmiddel in de administratieve organisatie is dan ook in dit blad op zijn plaats.

2. Om de omvang van een tijdschriftartikel niet te buiten te gaan willen wij slechts trachten:

- a. een omschrijving te geven van het begrip rekeningstelsel;
- b. de doelstelling van het rekeningstelsel te analyseren;
- c. een onderzoek in te stellen naar de eisen, die moeten worden gesteld aan de vorm en de inhoud van het rekeningstelsel;
- d. globale richtlijnen op te stellen voor het ontwerpen van doelmatige rekeningstelsels;
- e. de wenselijkheid c.q. mogelijkheid te onderzoeken van uniformering van rekeningstelsels of onderdelen hiervan.

II *Begripsbepaling*

1. In het algemeen worden in de literatuur de namen „rekeningstelsel” en „rekeningschema” door elkaar gebruikt. Er zijn echter enkele schrijvers, die een onderscheid maken in die zin, dat bij het gebruik van het woord stelsel de nadruk gelegd wordt op de inhoud en bij het gebruik van het woord schema daarentegen de vorm beklemtoond wordt. Van Dale geeft als omschrijving voor stelsel „een samenstel van op een bepaalde wijze door de menselijke geest ingedeelde zaken

van eenzelfde soort”, terwijl een schema wordt omschreven als „een geheel van hoofdpunten of algemene begrippen, met behulp waarvan men verschijnselen, gebeurtenissen of handelingen ordent of overzichtelijk maakt, of dat als leidraad dient”.

Uit deze omschrijvingen volgt, dat een schema een hulpmiddel is om een stelsel weer te geven. Zo kan men spreken van een organisatieschema, dienende om het aan dit schema ten grondslag liggende organisatiestelsel weer te geven. Dezelfde relatie bestaat er tussen rekeningschema en rekeningstelsel. Daar de problematiek in eerste instantie gericht is op de inhoud en niet op de vorm, achten wij het woord „rekeningstelsel” op zijn plaats.

2. Zonder nog tot definiëren over te gaan, kan hier reeds gesteld worden, dat een rekeningstelsel een samenstel van grootboekrekeningen is. Grootboekrekeningen zijn de eenheden, waaruit het grootboek is opgebouwd en die dienen voor het verzamelen van gelijksoortige informatie en het samenvoegen daarvan tot totalen en/of saldi. De bewust in het grootboek opgenomen rekeningen vormen eerst een stelsel indien de rekeningen op een bepaalde wijze door de menselijke geest geordend zijn. Zowel de keuze als de aan de ordening ten grondslag liggende systematiek dient doelmatig te zijn (zonder systematiek is geen ordening mogelijk). Men spreekt weleens van ongebonden en gebonden stelsels en bedoelt daarmee stelsels die niet, resp. wel systematisch zijn opgebouwd. Op grond van het bovenstaande meen ik dat de term ongebonden stelsel een contradictie is. In ieder grootboek is een systematiek verwerkt, al kan het voorkomen, dat deze systematiek niet direct zichtbaar of uiterst zwak is. Zelfs het grootboek waarin de rekeningen in volgorde van de zich manifesterende behoeften worden opgenomen, bevat nog een chronologische systematiek.

Op grond van deze overwegingen kan het rekeningstelsel gedefinieerd worden als een samenstel van doelmatig gekozen en systematisch ingedeelde grootboekrekeningen.

III *Doelstelling*

1. De doelstelling van het rekeningstelsel kan eerst geformuleerd worden, nadat de doelstelling van het grootboek bepaald is. Het grootboek is op zijn beurt weer een - zij het zeer belangrijk - onderdeel van de administratie, zodat de doelstelling van het grootboek eveneens een afgeleide doelstelling is. Het grootboek moet nl. helpen - en alleen voorzover hierin door het grootboek voorzien kan worden - de doelstellingen van de administratie te verwezenlijken. Het is daarom eerst nodig enige aandacht te besteden aan het begrip administratie en haar doelstellingen.

2. Onder administratie wordt op analoge wijze als de samenstellers van de toelichting op het studieprogramma van het Bureau der Examens van het N.I.V.A. voor de Leer van de Administratieve Organisatie, het begrip „administreren” hebben omschreven, verstaan:

het medium waarmede informatie systematisch wordt vastgelegd, verwerkt en verstrekt, zulks ten behoeve van het besturen en doen functioneren van een huishouding, en ten behoeve van de verantwoording, welke daarover moet worden afgelegd. In deze definitie wordt dus de klemtoon gelegd op slechts één van de drie betekenissen, die men aan „administratie” kan hechten, nl. op de neerslag

van het administreren. De andere twee betekenissen - het complex van handelingen, dan wel de afdeling die zich in het bijzonder met deze arbeid bezig houdt - worden in verband met het onderwerp niet gehanteerd.

In punt 1.2 van het studieprogramma is een opsomming van de doeleinden van het administreren opgenomen. Zoals reeds is opgemerkt, is het grootboek een onderdeel van de administratie. Dientengevolge is het niet te verwonderen, dat de in het studieprogramma opgesomde doeleinden van het administreren een groter terrein bestrijken dan nodig is voor de onderhavige materie, zodat deze doeleinden niet zonder meer gebruikt kunnen worden. Een meer geschikte opsomming van de doelstellingen van de administratie - voorzover de administratie van het grootboek gebruik maakt - is onzes inziens de volgende:

- a. het verstrekken van zodanige informatie dat door de leiding van de huishouding verantwoording omtrent het gevoerde beheer kan worden afgelegd;
- b. het verstrekken van de benodigde informatie aan de leiding ten behoeve van de besturing en het doen functioneren van de huishouding, zodat beslissingen genomen kunnen worden met betrekking tot:
 - 1e de organisatie van de huishouding;
 - 2e de kostprijs en de verkoopprijs van het product of de dienst;
 - 3e de financiering van de huishouding;
- c. het verstrekken van informatie, welke gebruikt wordt voor controle op functionarissen aan wie de leiding beheer heeft gedelegeerd of bewaring van kapitaalcomponenten heeft toevertrouwd.

De volgorde van deze drie doelstellingen is niet bepaald door de mate van belangrijkheid van de doelstellingen. Onder verwijzing naar de omschrijving van het begrip administratie zou de vooropstelling van de doelstelling, genoemd onder b. logischer geweest zijn. Eveneens is de vooropstelling van dit punt te verdedigen met de verwijzing naar de huidige tendens om meer nadruk te leggen op het prospectieve karakter van de administratie. De volgorde is echter alleen zo gekozen, omdat ons bleek dat deze doelmatiger is voor de afleiding van de eisen, die aan rekeningstelsels gesteld moeten worden.

3. Na het voorgaande kan nu de doelstelling van het rekeningstelsel bepaald worden. De doelstelling van het rekeningstelsel mag, dit in tegenstelling tot hetgeen daaromtrent in de literatuur veelal gesteld wordt, nimmer met die van de administratie verward worden, daar het rekeningstelsel slechts een middel is ter nastreving van de doelstellingen van de administratie. Dit nastreven moet zo efficiënt mogelijk geschieden. Het doel van het rekeningstelsel is dus het efficiënt verwezenlijken van de doelstellingen van de administratie.

4. Alvorens in te gaan op de eisen, die aan rekeningstelsels gesteld kunnen worden dienen eerst nog enige opmerkingen gemaakt te worden:

- a. tot het grootboek behoren eveneens de sub-grootboeken. Het onderscheid tussen grootboek en sub-grootboek is niet van principiële, doch van graduele aard. Sub-grootboeken maken eveneens in ruimere zin deel uit van het grootboek. Deze opmerking is eveneens te maken ten aanzien van alle registraties, welke in de praktijk als extra-comptabel beschouwd worden, en die aan een of meer grootboekrekeningen aansluiten;

- b. in het navolgende wordt de stof beperkt tot die eisen en richtlijnen, welke gesteld worden aan administraties, die van de zogenaamde methode van dubbel boekhouden gebruik maken, waarbij dus binnen het grootboek een automatisch evenwichtssysteem is ingebouwd;
- c. voor zo ver deze van invloed zijn, gaan wij van bepaalde bedrijfs-economische normen uit. Hoewel b.v. in de praktijk nog veelal de historische uitgaafprijs i.p.v. de vervangingsprijs geregistreerd wordt, zal in het volgende uitgegaan worden van de vóóronderstelling, dat deze laatste prijs de basis van de registratie is.

Een belangrijk deel van de eisen en richtlijnen, te stellen aan rekeningstelsels, zal echter eveneens toepasbaar zijn in de gevallen, dat men van deze bedrijfs-economische normen afwijkt.

IV *Aan rekeningstelsels te stellen eisen*

1. In hoofdstuk III is gesteld, dat het doel van het rekeningstelsel de efficiënte verwezenlijking van de doelstellingen van de administratie is.

Dit doel wordt bereikt door een doelmatige keuze van de inhoud en vorm van het rekeningstelsel. Indien nu de informatie, welke in het grootboek geregistreerd moet worden, centraal wordt gesteld, is de inhoud en vorm het beste te benaderen door de beantwoording van de volgende vragen:

- a. welke informatie moet geregistreerd en verstrekt worden?
- b. wat is de invloed van de plaats van informatie-registratie?
- c. met welke frequentie zal informatie-verstrekking plaats vinden?
- d. aan wie zal de informatie verstrekt worden?
- e. waarmede zal de informatie geregistreerd worden?
- f. in welke vorm zal de informatie geregistreerd worden?

Onder registratie worden de vastlegging (waaronder de verzameling) en de verwerking van de informatie verstaan. Bij de beantwoording van deze vragen zal steeds blijken, dat onderdelen van de beantwoording betrekking kunnen hebben op meer dan één vraag. Om herhalingen te voorkomen zal zoveel mogelijk nadat een bepaald aspect behandeld is en dit aspect weer aan de orde komt, naar deze behandeling verwezen worden.

2. Alvorens op deze vragen in te gaan dient als eerste eis gesteld te worden, dat de inhoud en de vorm van het rekeningstelsel overzichtelijk is.

Eerst een opmerking over de overzichtelijkheid naar inhoud. In punt II, 2 is een grootboekrekening gedefinieerd als de eenheid waaruit het grootboek is opgebouwd, dienende voor het verzamelen van gelijksoortige informatie en het samenvoegen daarvan tot totalen en/of saldi. De overzichtelijkheid wordt nu direct beïnvloed door de homogeniteit van de informatie per grootboekrekening. Deze homogeniteit is alleen te effectueren, indien zogenaamde gemengde rekeningen vermeden worden. Derhalve geen vermenging van vermogensmutaties en transactieresultaten op één rekening. Eveneens is het noodzakelijk dat geen vermenging plaats vindt van mutaties in activa, passiva en resultaten, die wel en niet organisch met de huishouding verbonden zijn. Evenmin mogen mutaties betreffende continue en incidentele verschijnselen samengevoegd worden.

Tevens is de overzichtelijkheid als het ware omgekeerd evenredig aan het aantal

rekeningen. Dit aantal kan sterk beïnvloed worden door het opnemen van correctie- en verschillenrekeningen. Hoe meer doelstellingen men nl. met de registratie wil nastreven, des te meer heeft men correctie- en verschillenrekeningen nodig. Ook hier kan gezegd worden, dat het betere de vijand is van het goede. Het is daarom soms noodzakelijk, ter wille van de overzichtelijkheid van de registratie, een keuze te maken tussen de na te streven doelstellingen en te beslissen of registraties, gericht op bepaalde doelstellingen, niet beter buiten het grootboek gehouden kunnen worden. Met deze laatste registraties worden dan alleen die registraties bedoeld, die, zo zij in het grootboek opgenomen zouden zijn, correctie- en verschillenrekeningen ten gevolge zullen hebben. Zou dit namelijk niet het geval zijn, zodat deze registraties aan het grootboek aansluiten, dan is er sprake van registratie in het grootboek in wijder verband (zie punt III, 4.a).

3. Welke informatie moet geregistreerd en verstrekt worden?

Hierop kan het antwoord vrij eenvoudig zijn. Namelijk die informatie, welke nodig is om de doelstellingen van de boekhouding, opgesomd in punt III, 2 te verwezenlijken. Zij moet ten aanzien van deze doelstellingen volkomen zijn. Niet meer en niet minder.

Niet meer, omdat de registratie beperkt moet blijven tot datgene wat doelmatig is, opdat de kosten het nut niet overtreffen. Het nut van de registratie hangt af van hetgeen met de informatie, welke vervolgens wordt verstrekt, gedaan wordt of gedaan zou kunnen worden. Dit betekent dus dat iedere informatie, waarvan de verstrekking van voldoende belang is en een op geld waardeerbare mutatie in de vermogens- en kapitaalcomponenten en/of in de componenten van het resultaat inhoudt, in het grootboek moet worden geregistreerd.

Hierop dient één uitzondering gemaakt te worden. Namelijk voor die informatie, welke door haar aard alleen door stornering ongedaan gemaakt wordt en geen verband met de overige informatie heeft (zoals b.v. bankgaranties en borgtochten). Bij intercomptabele verwerking zal deze informatie namelijk kunstmatig in het systeem van de automatische evenwichtscontrole opgenomen moeten worden. Een extra-comptabele verwerking is dan doelmatiger.

Een gedetailleerde beantwoording van de vraag welke informatie geregistreerd en verwerkt moet worden, zal verkregen worden indien wij de inmiddels opgesomde doelstellingen van de administratie in gedachten nemen.

4. Het verstrekken van informatie ten behoeve van het afleggen van verantwoording

Het afleggen van verantwoording dient door de leiding op ieder niveau te geschieden aan hen aan wie deze verantwoording verschuldigd is. In verband met de piramidale opbouw van de leiding zal de informatie, welke verstrekt wordt door de leiding op een bepaald niveau eveneens de informatie moeten omvatten, welke aan deze leiding verstrekt is door de functionarissen die aan deze leiding verantwoording verschuldigd zijn. Dit wil niet zeggen, dat de ontvangen informatie zonder meer in de te verstrekken informatie moet worden overgenomen. Er zal een omvorming door samenvatting plaats vinden, daar de te verstrekken informatie altijd op de ontvanger gericht moet zijn. De lezer wordt hiervoor naar punt IV, 12 verwezen. De gehele informatiestroom culmineert dus in de verantwoording die door de hoogste leiding moet worden afgelegd. Deze ver-

antwoording vindt plaats in de vorm van het jaarverslag, waarvan voor ons doel de jaarrekening het essentiële element is. Alle kapitaals- en vermogenscomponenten, wat grootte en samenstelling betreft en alle factoren die van invloed zijn op het resultaat, zullen in de registratie van de informatie, die de leiding ten behoeve van het afleggen van verantwoording verstrekt (de jaarrekening) moeten worden opgenomen. De detaillering van de hiervoor benodigde informatie dient zodanig te zijn, dat een jaarrekening opgesteld kan worden welke aan alle daaraan te stellen eisen voldoet. Voor deze eisen wordt o.a. verwezen naar het artikel „Normen voor de beoordeling van Jaarverslagen” opgesteld ten behoeve van de toekenning van de Henri Sijthofprijs, en naar de beide rapporten inzake het jaarverslag van de vier werkgeversverbonden. Ten aanzien van de jaarrekening dienen nog de volgende opmerkingen te worden gemaakt.

5. De jaarrekening kan worden samengesteld ten behoeve van:
 - a. de leiding;
 - b. het maatschappelijk verkeer;
 - c. de fiscus;
 - d. het personeel.

De fiscale jaarstukken, zo deze van de andere jaarstukken afwijken, worden door de fiscale wetgeving beïnvloed. De hierdoor ontstane verschillen kunnen al dan niet intracomptabel verwerkt worden. In het eerste geval zullen afzonderlijke correctie-rekeningen geopend moeten worden. Nu kan in het algemeen gesteld worden, dat de correctie-rekeningen, welke incidenteel of met weinig frequentie gebruikt worden, beter vermeden kunnen worden. Het rekeningstelsel wordt hierdoor alleen maar onoverzichtelijk, terwijl het werk verbonden aan het openen en het afsluiten van deze rekeningen omvangrijker is, dan het extra-comptabel bijhouden van deze verschillen.

Ditzelfde kan ook opgemerkt worden ten aanzien van de jaarrekeningen ten behoeve van het maatschappelijk verkeer en van het personeel, indien deze - in vergelijking met de jaarrekening voor de leiding - afwijkingen vertonen.

Dientengevolge is het gewenst, dat het rekeningstelsel alleen die informatie geeft, die nodig is voor het opstellen van de jaarrekening voor de leiding. Hierbij komt nog een onzes inziens belangrijker tweede argument. De jaarrekening ten behoeve van de leiding geeft de meest gedetailleerde informatie. En daar het samenvoegen van informatie in het algemeen minder moeilijkheden geeft dan het splitsen van informatie, zal de eis moeten worden gesteld, dat het rekeningstelsel zodanig moet worden ingericht, dat de jaarrekening, die de meest gedetailleerde informatie geeft, zonder meer uit het grootboek opgemaakt kan worden.

6. De wijze van de samenstelling van de resultatenrekening beïnvloedt eveneens de inrichting van het rekeningstelsel. De resultatenrekening kan namelijk in principe op drie wijzen worden samengesteld:

- a. de kosten, gesplitst naar kostensoorten, tegenover de opbrengsten;
- b. de verschillen tussen het totaal van de kosten, gesplitst naar kostenplaatsen en de dekking per kostenplaats, benevens het verschil tussen de kostprijs en de opbrengst van de afgestoten goederen of geleverde diensten, al dan niet gesplitst naar oorzaken;

- c. de verschillen tussen het totaal van de kosten, gesplitst naar kostendragers en de dekking per kostendrager, benevens het verschil tussen de kostprijs en de opbrengst van de afgestoten goederen of geleverde diensten, al dan niet gesplitst naar oorzaken.

Combinatie van deze drie mogelijkheden is uitvoerbaar en soms gewenst. Gesteld kan echter worden dat het doelmatig is om, hoe ook de kosten in de resultatenrekening gepresenteerd worden, deze kosten primair naar kostensoorten te boeken. Een primaire verwerking van de kosten naar kostensoorten geeft namelijk de volgende voordelen:

- a. een directe verwerking naar kostensoorten is normaliter het eenvoudigst;
- b. bij gebruik van verdeelsleutels zijn deze toepasbaar op totalen, zodat de verbijzondering periodiek kan geschieden.

Het rekeningstelsel dient dus zodanig samengesteld te worden, dat minstens de resultatenrekening volgens de hierboven eerstgenoemde methode opgemaakt kan worden. Deze methode geeft echter wel informatie ten aanzien van de grootte van het resultaat, maar onvoldoende inzicht in de oorzaken, welke tot het resultaat hebben geleid.

Ter verkrijging van informatie omtrent deze oorzaken zal men de andere methoden moeten volgen. Het is dan mogelijk de verschillen tussen de kosten en de dekking te lokaliseren per kostenplaats en/of per kostendrager.

Hieruit volgt dat er drie mogelijkheden zijn:

- a. lokalisering van de resultaten per kostenplaats en niet per kostendrager;
- b. lokalisering van de resultaten per kostendrager en niet per kostenplaats;
- c. lokalisering van de resultaten, zowel per kostenplaats als per kostendrager, waarbij weer drie wegen bewandeld kunnen worden:
 - 1e primair per kostenplaats, omvattende een secundaire groepering per kostendrager;
 - 2e primair per kostendrager, omvattende een secundaire groepering per kostenplaats en
 - 3e lokalisering per kostenplaats naast een lokalisering per kostendrager.

In het algemeen zal elke verdergaande detaillering van de informatie hogere verwerkingskosten met zich medebrengen. Terecht kan dus de vraag gesteld worden of de derde hierboven vermelde mogelijkheid - dus de verbijzondering van de kosten naar kostenplaats en kostendrager, met de verwerking van de dekkingsbedragen naar dezelfde gezichtspunten - zoveel nut oplevert, dat de hiervoor te maken kosten gerechtvaardigd zijn? Onzes inziens dient deze vraag ontkennend beantwoord te worden, tenzij deze verwerking op een zodanige machinale wijze kan geschieden dat de kosten per eenheid van verwerking zo klein worden, dat de totale kosten gerechtvaardigd blijven of het aantal kostendragers gering is. Zo deze uitzonderingen zich niet voordoen, zijn wij van mening dat het in het algemeen aanbeveling verdient een keuze te maken tussen de eerste twee genoemde mogelijkheden, waarbij dan in het algemeen aan te bevelen is om de verwerking naar kostenplaats in het grootboek in engere zin door te voeren en zonodig, dus incidenteel, de verbijzondering naar kostendrager in sub-administraties uit te voeren. Deze keuze wordt zeker opgedrongen indien het aantal kostendragers het

aantal kostenplaatsen in belangrijke mate overschrijdt. In het geval dat het aantal kostendragers gering is, zou een verbijzondering alleen naar kostendragers mogelijk zijn, ware het niet dat om verscheidene nog te behandelen redenen de leiding informatie omtrent de resultaten per kostenplaats behoeft. In dat geval zal inderdaad lokalisering van de resultaten zowel per kostenplaats als per kostendrager doelmatig kunnen zijn.

De analyse van de oorzaken van het resultaat kan mede ondersteund worden door een scheiding te maken tussen de variabele en de constante kosten. Hoewel deze onderscheiding vaag is - bij gelijkblijvende capaciteit kan men ten aanzien van de kostensoorten alle tussenvormen tussen 100 % variabele en 100 % constante kosten waarnemen en bij gewijzigde capaciteit blijken constante kosten ook variabel te zijn - achten wij deze zeer nuttig voor de resultatenanalyse. Deze scheiding, die zowel op de kostenrekeningen als op de dekkingsrekeningen betrekking heeft, kan wel of niet intracomptabel toegepast worden. De intracomptabele verwerking brengt een uitbreiding van het aantal rekeningen en daardoor van het aantal te boeken mutaties met zich mede. Wij zijn van mening dat in het algemeen het nut van zulk een intracomptabele verwerking de kosten zal overtreffen. Dit te meer, omdat anders bij de resultatenanalyse de splitsing van de kosten per kostenplaats in variabele en constante kosten toch weer gereconstrueerd moet worden, hetgeen in het algemeen een tijdrovende bezigheid is.

In tegenstelling tot het gestelde in het grootste deel van de literatuur, zouden wij willen waarschuwen tegen een min of meer automatische verschillen-analyse door middel van een in het rekeningstelsel geïncorporeerd overboekingsstelsel. Deze analyse dient onzes inziens door een afzonderlijke functionaris ter hand te worden genomen, waarna de verschillen, volgens de uitkomsten van de analyse, overgeboekt dienen te worden naar speciaal te openen resultatenrekeningen, die primair ingedeeld kunnen worden naar de aard van de verschillen en secundair naar de kostenplaatsen c.q. kostendragers waar deze verschillen zijn opgetreden, of andersom. De afwijzing van de automatische verschillen-analyse is gegrond op de volgende overwegingen:

- a. begrotings- en/of calculatiefouten dienen alsnog onderkend te worden;
- b. prijs-, bezettings- en efficiency-verschillen kunnen elkaar beïnvloeden;
- c. de activiteiten van de kostenplaatsen, waar verschillen tot uitdrukking komen, behoeven deze verschillen niet veroorzaakt te hebben; de oorzaken kunnen zeer goed bij andere kostenplaatsen liggen.

Alvorens tot het volgende punt over te gaan, dienen nog drie opmerkingen gemaakt te worden:

- a. het vraagstuk van de samengevoegde en de gemeenschappelijke kosten is moeilijk en soms onoplosbaar. Dit beïnvloedt het bovenstaande niet. Terwille van de kostprijsberekening dient men toch een verbijzonderingsmethode te ontwikkelen;
- b. de kostenverdeelstaat, die veelal wordt aanbevolen, is een intracomptabel stuk. Hiervoor verwijzen wij naar punt III, 4, a;
- c. in het voorgaande is bewust het bedrijfseconomisch onderscheid tussen kosten en offers in het midden gelaten. Dit is geschied om een aansluiting te verkrijgen met de in het kader van het onderwerp gebruikelijke terminologie.

7. *Het verstrekken van informatie aan de leiding ten behoeve van het nemen van beslissingen*

Aan de leiding dient informatie verstrekt te worden opdat deze leiding in staat is de huishouding te besturen en te doen functioneren. Deze informatie moet dan mede als basis dienen voor beslissingen, die de leiding moet nemen met betrekking tot:

- a. de organisatie van de huishouding;
- b. de kostprijs en de verkoopprijs van het product of de dienst;
- c. de financiering van de huishouding.

a. De organisatie van de huishouding

In het algemeen zal het rekeningstelsel niet speciaal worden ingericht om gegevens op te leveren voor de oplossing van alle organisatorische problemen. In de regel zullen voor het oplossen van deze problemen zowel gegevens nodig zijn die niet, resp. wél kwantificeerbaar zijn, zodat het rekeningstelsel niet met uitsluiting van andere media het middel is ter verkrijging van deze gegevens. Indien de behoefte aan deze informatie voorzienbaar en kwantificeerbaar is, zal men bij de inrichting van het rekeningstelsel hiermede rekening moeten houden.

Zo kunnen b.v. gegevens van budgetafrekeningen een belangrijke rol gaan spelen in het personeelsbeleid, of kunnen de verkoopcijfers gesplitst naar afzetgebied van invloed zijn op de vestigingspolitiek van filialen. Omgekeerd zal de organisatie binnen de huishouding evenals de verhouding tot andere huishoudingen een grote invloed uitoefenen op het rekeningstelsel. Zo kan b.v. op grond van verstrekte informatie - mede via het rekeningstelsel - het besluit genomen worden om bepaalde bewerkingen in een productie-huishouding te beëindigen en af te stoten. Het gevolg hiervan is, dat het rekeningstelsel aangepast moet worden. De rekeningen, betrekking hebbende op de afgestoten kostenplaats of budget-afdeling, dienen opgeheven te worden, terwijl het mogelijk is dat inkooprekeningen ontstaan of omzetrekeningen gewijzigd moeten worden. Als voorbeeld op het gebied van de externe verhoudingen kan gewezen worden op de invloed, die de samenwerking met derden, zoals kartellering, op het rekeningstelsel heeft. Een verkoopkartel zal o.a. eisen stellen aan de registratie van de verkopen.

Veel invloed op het rekeningstelsel hebben de verhoudingen van plaats. De invloed van de verhoudingen van functionele plaats op het rekeningstelsel zal hieronder nog nader behandeld worden, alwaar op de budgettering zal worden ingegaan. Ook de verhoudingen van geografische plaats oefenen invloed uit op het rekeningstelsel. Zodra binnen een huishouding decentralisatie tot min of meer zelfstandige delen plaats vindt, zal ten behoeve van de centrale leiding de informatie betreffende de gedecentraliseerde delen gescheiden gehouden moeten worden, zodat rekeningen met rekening-courant verhoudingen geopend zullen moeten worden. De decentralisatie werkt eveneens budgettering in de hand. De verhoudingen van tijd kunnen ook een rol spelen. Gedacht kan worden aan de informatie, die per seizoen gescheiden wordt gehouden, zoals voorraden per mode-seizoen of resultaten per productie-seizoen. De seizoeninvloed kan zelfs het openen van correctie-rekeningen tengevolge hebben, om te bereiken, dat kosten van de ene periode naar de andere periode verschoven worden, zodat een beter inzicht in de resultaten van het seizoen wordt verkregen.

b. De kostprijs of de verkoopprijs van het product of de dienst

Indien het grootboek informatie ten behoeve van de kostprijs moet verstrekken, is het gewenst dat het rekeningstelsel een organische opbouw heeft en wel op overeenkomstige wijze als de opbouw van de kostenbegroting en de mede met behulp van de hieruit voortvloeiende normen samengestelde voorcalculaties.

Dit is om twee redenen noodzakelijk. Ten eerste zal de historische informatie, afkomstig uit het grootboek, getoetst moeten worden aan de begrote cijfers over dezelfde periode; ten tweede zullen deze cijfers na wijziging, noodzakelijk op grond van toekomstverwachtingen, een belangrijk deel van de basis vormen, waarop een begroting voor de volgende periode zal steunen.

De overeenkomstige opbouw van rekeningstelsel en kostenbegroting vergemakkelijkt de resultaten-analyse. Deze opbouw moet niet alleen in formele (in naam) maar ook in materiële zin (naar inhoud) parallel lopen. Dit is noodzakelijk omdat anders de geëffectueerde cijfers niet met de dekking, welke op de voorcalculatie, dus indirect op de kostenbegroting gebaseerd is, vergeleken kunnen worden. Voor dit punt afgesloten wordt, dient nog opgemerkt te worden, dat het wenselijk is de prijsverschillen op de directe kosten zo vroeg mogelijk te elimineren om vertroebeling van de analyse door deze verschillen te vermijden. Dit betekent, dat vóór de boeking van de offers op de rekeningen per kostensoort deze verschillen zo veel mogelijk reeds op afzonderlijke daartoe te openen rekeningen geboekt moeten worden. De analyse zal zich dan op de begrotingsverschillen, de prijsverschillen op de indirecte kosten en de efficiency- en bezettingsverschillen richten, waarvoor naar punt IV, 6 verwezen kan worden.

De informatie, die de leiding behoeft voor de vaststelling van de verkoopprijzen, bestaat o.a. uit de informatie die op de kostprijzen betrekking heeft. Daarnaast is informatie met betrekking tot de omzetstructuur en de in het verleden behaalde en in de toekomst te behalen winstmarges van belang.

Het rekeningstelsel kan zeer zeker zodanig opgebouwd worden dat het het inzicht in de omzetstructuur versterkt. Indelingen naar verschillende gezichtspunten en combinaties hiervan is mogelijk. Zonder op volledigheid te bogen, kunnen genoemd worden indelingen naar artikel of artikelgroepen, afnemersgroepen, gebieden, condities enz.

Met uitzondering voor de intra-comptabele registratie naar kostendrager, achten wij het rekeningstelsel niet geschikt om bij uitstek de informatie omtrent de winstmarges te verstrekken. Dit kan beter extra-comptabel geschieden met behulp van op marktresearch gebaseerde begrotingen, voorcalculaties en nacalculaties.

c. De financiering van de huishouding

Het rekeningstelsel dient zodanig opgebouwd te worden, dat de vereiste informatie omtrent de liquiditeit, de solvabiliteit en de rentabiliteit van de huishouding verkregen wordt.

De financieringsproblemen hebben betrekking op de aard en de samenstelling van het vermogen bij gegeven kapitaalcomponenten. De gewenste (normatieve) vermogensvoorziening zal niet intra-comptabel verwerkt worden, omdat dan een groot aantal extra rekeningen, zowel voor de norm als voor de afwijkingen, aangehouden zou moeten worden. Wel zal de informatie zo moeten zijn, dat de werkelijkheid vergelijkbaar is met de norm. Hierbij zal rekening gehouden moeten worden met:

- a. de liquiditeit. De vermogenscomponenten zullen gesplitst moeten worden naar de crediettermijnen: kort, lang, permanent. Evenzo dienen de kapitaalcomponenten gesplitst te worden naar de omloopsnelheid. Indien transacties verricht worden, welke in de toekomst belangrijke liquiditeitswijzigingen met zich mede brengen, dienen deze transacties op speciale daartoe te openen rekeningen geregistreerd te worden;
- b. de solvabiliteit. Een scheiding tussen vreemd en eigen vermogen moet worden gehandhaafd;
- c. de rentabiliteit. Zowel het eigen vermogen als de winst moet uit het grootboek blijken. Dit betekent, dat het gehele naar bedrijfseconomische maatstaven zo goed mogelijk bepaalde vermogen alsmede de winst bekend moeten zijn, zodat geen stille of geheime reserves mogen voorkomen. Volgtijdelijke waardemutaties dienen geregistreerd te worden, hetgeen het aanhouden van rekeningen voor prijsverschillenfondsen met zich medebrengt. De zo goed mogelijke benadering van de winst heeft voor het rekeningstelsel twee consequenties:
 - 1e offers welke geen kosten zijn, dienen afzonderlijk geregistreerd te worden (o.a. „bijzondere lasten”) en
 - 2e kosten die geen uitgaven met zich medebrengen, dienen verantwoord te worden, zodat dus hiervoor eveneens afzonderlijke rekeningen moeten worden aangehouden (b.v. rente van eigen vermogen).

8. *Het verstrekken van informatie ten behoeve van de controle*

Het rekeningstelsel dient die informatie te verstrekken, welke voor de controle op functionarissen aan wie de leiding beheer heeft gedelegeerd of bewaring van kapitaalscomponenten heeft toevertrouwd nodig is.

Indien de leiding aan functionarissen beheer heeft gedelegeerd, moet aan de leiding informatie verstrekt worden, waarmede deze in staat wordt gesteld na te gaan of het gedelegeerde beheer van de functionaris voldoet aan de voorwaarden waaronder dit beheer is gedelegeerd. Dit is noodzakelijk omdat hij die delegeert, verantwoordelijk blijft voor het door de gedelegeerde uitgevoerde beheer (naast zijn verantwoordelijkheid voor het feit, dat hij gedelegeerd heeft). In zoverre deze informatie op geld waardeerbare gegevens bevat, kan het grootboek ingeschakeld worden voor het opleveren van budgetafrekeningen. De voor de budgetafrekening benodigde groepering van de kosten en de dekking is een wezenlijk andere dan die, welke nodig is voor de informatieverstrekking omtrent de kostprijs. In het eerste geval wordt de groepering gericht op de verantwoordelijkheidscentra; in het tweede geval op de onderdelen van het bedrijfsproces met homogene kostenstructuur. In principe behoeven - en in praktijk zullen veelal - de grenzen van de verantwoordelijkheidscentra niet met die van de kostenplaatsen samen te vallen. Onzes inziens is dan ook het stelsel, dat op de budgetafrekening gericht is, in wezen een ander dan het stelsel dat op kostprijs-informatie gericht is. Hierbij laten wij de vraag in het midden of de te hanteren bezetting, waarop de dekking is gebaseerd, in beide gevallen dezelfde zou moeten zijn.

Sinds 1960 treft men de behandeling van deze problematiek vrij frequent in de Angelsaksische literatuur aan. Verwezen wordt o.a. naar de artikelen over Responsibility Accounting in de nummers van december 1961 en januari 1962 van „Cost and Management”.

Ten aanzien van de budgetafrekening dient men een onderscheid te maken

russen budgetafrekeningen, welke steunen op variabele en op vaste budgetten. Indien nl. de norm aan de bezettingsgraad aangepast kan worden, is een variabel budget mogelijk. Overigens is men - zo men tot budgetafrekening wil komen - gedwongen met een vast budget te werken.

De vraag zou gesteld kunnen worden of het doelmatig ware om in de gevallen dat met een variabel budget wordt gewerkt, het vast budget eveneens in het grootboek te registreren. Wij menen, dat deze vraag ontkennend moet worden beantwoord, daar dit het openen van veel verschillen-rekeningen ten gevolge heeft en het nut - het lokaliseren van de bezettingsverschillen - problematisch is. Zoals reeds betoogd is, worden deze verschillen beïnvloed door efficiency- en prijsfactoren, zodat zonder verdere analyse deze verschillen niet overgeboekt mogen worden. Wordt de budgetafrekening extra-comptabel opgesteld, dan is het wel nodig dat de geboekte kosten zodanig verbijzonderd worden of kunnen worden, dat deze kosten met de extra-comptabel verzamelde gegevens te vergelijken zijn.

Voor de controle op de functionarissen aan wie de bewaring van kapitaalscomponenten is toevertrouwd, is het nodig dat de rekeningen zodanig gekozen worden, dat iedere functionaris terzake van de bewaring gedechargeerd kan worden. Dit betekent, dat de voorraadrekeningen (ook van de geldmiddelen) per verantwoordelijke bewaarder gesplitst moeten worden en dat bij de splitsing rekening gehouden moet worden met de inventarisatiemogelijkheden (o.a. splitsing naar geografische plaats).

Hoe minder verband er tussen de in de huishouding optredende geld- en goederstromen bestaat, des te meer zal het controleaspect invloed op het rekeningstelsel gaan uitoefenen. Dit kan tenslotte leiden tot een parallel-administratie, waarbij twee series rekeningen worden geopend voor dezelfde reeks mutaties, maar waarop de vastlegging naar verschillende gezichtspunten geschiedt.

9. *De invloed van de rechtsregels op de te verstrekken informatie*

De inrichting van het rekeningstelsel wordt, voorzover het gaat om de vraag welke informatie geregistreerd moet worden, tenslotte nog beïnvloed door voorschriften van publiekrechtelijke en eventueel van privaatrechtelijke aard. Hier wordt niet alleen gedacht aan het Wetboek van Koophandel en aan verscheidene wetten voor bedrijfshuishoudingen in speciale bedrijfstakken, maar ook aan de talloze voorschriften die door de belasting- en sociale wetgeving worden gesteld. Voorschriften van privaatrechtelijke aard kunnen o.a. door kartelvorming ontstaan.

10. *De invloed van de plaats van informatieregistratie*

Ten aanzien van de vraag wat de invloed is van de plaats waar de informatieregistratie geschiedt, dient gesteld te worden dat decentralisatie het openen van rekening-courant rekeningen tussen de gedecentraliseerde delen kan veroorzaken. Nu zal een decentralisatie van de kas op een klein aantal plaatsen dit gevolg niet hebben. Indien echter de gedecentraliseerde delen min of meer zelfstandig beheerde delen worden dan zal het rekeningstelsel deze uitbreiding wel vertonen.

Een ander aspect van de decentralisatie is de verzwakking van de leiding t.a.v. de gedecentraliseerde uitvoerende organen, welke verzwakking door de grotere afstand veroorzaakt wordt. Een veel gehanteerd middel op administratief gebied

om de kracht van de leiding te herstellen, is de budgettering. Hiervoor wordt verwezen naar punt IV, 8.

11. *Met welke frequentie zal de informatieverstrekking plaats vinden?*

De frequentie van de informatieverstrekking heeft eveneens invloed op het rekeningstelsel. Hoe hoger de frequentie wordt, des te sneller moet de vast te leggen informatie verstrekt kunnen worden. Deze snelle verstrekking wordt bevorderd door een op snelheid gerichte doelmatige organisatie van de registratie, hetgeen o.a. kan geschieden door de toepassing van bijzondere boekingstechnieken, door de informatie-verwerking door middel van de daarvoor geschikte kantoor-machines en door decentralisatie van de registratie. De invloed van de machinale verwerking wordt in punt 13 van dit hoofdstuk nader behandeld.

De toe te passen technieken, nodig voor snelle informatieverstrekking, ongeacht of de informatie al dan niet machinaal verwerkt wordt, kunnen de volgende zijn:

- a. permanence de l'inventaire. Hiertoe zullen speciale bruto-winstrekeningen of kostprijsrekeningen geopend moeten worden;
- b. het gebruik van normen en verrekenprijzen. Ook bij deze techniek zullen verschillen ontstaan, waarvoor speciale rekeningen geopend zullen moeten worden;
- c. het openen van speciale tussenrekeningen voor de gelijkmatige verdeling over de tijd van lasten en baten, die niet met dezelfde frequentie als de informatieverstrekking worden uitgegeven of ontvangen.

Of deze technieken toegepast zullen worden hangt af van het nut dat men aan een hogere frequentie van de informatieverstrekking hecht en van de meerdere kosten die door de toepassing van deze technieken veroorzaakt worden.

Decentralisatie kan uitkomst bieden indien hiermede transportmoeilijkheden tussen de bron van informatie en de plaats van de registratie opgelost worden. Tevens zal de verwerking van de informatie, voorzover het de gedecentraliseerde afdeling betreft, minder omvangrijk en homogener zijn.

12. *Aan wie zal de informatie verstrekt worden?*

Zeer grote invloed op de inrichting van het rekeningstelsel hebben degenen aan wie de informatie verstrekt wordt. Zoals reeds is opgemerkt zal de bedrijfs-huishouding normaliter een piramidale organisatiestructuur hebben. Tengevolge van de aard van de leiding en de steeds verder gaande delegatie van de leiding naar beneden, zullen twee tendensen onderscheiden kunnen worden:

- a. de hoogste leiding zal normaliter over informatie willen beschikken, welke het gehele terrein van de huishouding bestrijkt en maar weinig gedetailleerd is. De hoogste leiding moet van de belangrijkste ontwikkelings-tendensen kennis nemen; zij mag door de bomen het gezicht op het bos niet verliezen;
- b. hoe lager de leiding zich in hiërarchie bevindt, des te meer krimpt het terrein in. De informatie, welke op dit steeds kleiner wordende terrein betrekking heeft, wordt echter steeds gedetailleerder.

Terwille van een vlotte informatieverstrekking moet het rekeningstelsel aan deze verschillende behoeften voldoen. De detaillering moet zo ver gaan, dat informatie welke van voldoende belang is, aan de leiding op het daarvoor in aan-

merking komend laagste niveau nog gegeven kan worden, terwijl door de systematiek, deze gedetailleerde gegevens samengevat kunnen worden tot de informatie welke voor de hoogste leiding bestemd is.

Daar een intracomptabele verwerking veelal duurder zal zijn dan een extracomptabele verwerking zal op een gegeven ogenblik de intracomptabele verwerking van informatie met beperkt nut ondoelmatig worden. Dit zal normaliter eerder op lagere dan op hogere niveaus geschieden, omdat op het lagere niveau de eis van de snelle beschikbaarheid van de informatie veelal belangrijker zal zijn dan de eis van aansluiting aan het grootboek.

De hoogste leiding oefent echter nog een andere invloed op het rekeningstelsel uit.

Het verschijnsel doet zich voor - en hierop is reeds in punt IV, 1 gewezen - dat het technisch onmogelijk is alle doelstellingen van de administratie door middel van het rekeningstelsel te verwezenlijken, zonder de overzichtelijkheid aan te tasten.

Zoals reeds is uiteengezet zal het b.v. voorkomen, dat de kostenplaatsen van de budget-afdelingen afwijken. Nu zal de leiding een keuze moeten maken. Deze keuze kan zowel van de aard en de omvang van het bedrijf als van de psychische instelling van de hoogste leiding afhangen. Naast objectieve overwegingen zullen hier dus ook subjectieve overwegingen een rol kunnen spelen.

Tevens zij verwezen naar de punten 5 en 9 van dit hoofdstuk, alwaar eveneens invloeden behandeld worden, die o.a. bepaald worden door degenen, voor wie de informatie bestemd is.

13. *Waarmede zal de informatie geregistreerd worden?*

De technische hulpmiddelen, waarmede de registratie geschiedt, kunnen eveneens invloed op het rekeningstelsel uitoefenen. In het algemeen kan gesteld worden, dat hoe mechanischer en/of automatischer het hulpmiddel is, des te omvangrijker en des te gedetailleerder de registratie kan zijn. De omvang wordt groter en de mate van detaillering schrijdt voort, indien men overgaat van de klassieke tabelarische hulpboeken, via het handdoorschrijfsysteem, de boekhoudmachines (al of niet voorzien van diverse mechanische of automatische hulpmiddelen), de ponskaarten-installaties naar de elektronische informatieverwerkende machines. Het is een bekend verschijnsel, dat informatie over delen van het bedrijfsgebeuren, welke niet geregistreerd waren, na invoering van een verdergaande mechanisering of na invoering van automatisering wel geregistreerd worden.

Deze hulpmiddelen hebben niet alleen invloed op de omvang en de detaillering van de geregistreerde informatie, maar ook op de naar de diverse doelstellingen gerichte groeperingen. Bij de elektronische informatieverwerkende machines behoeft een keuze, zoals in het punt IV, 9 beschreven is, niet meer nodig te zijn. De informatie kan daar gelijktijdig naar meerdere gezichtspunten gegroepeerd worden.

14. *In welke vorm zal de informatie geregistreerd worden?*

Hoewel in het voorgaande soms de vorm van het rekeningstelsel in het geding was, werd hoofdzakelijk de inhoud van het rekeningstelsel behandeld.

De eisen, te stellen aan rekeningstelsels, zijn niet compleet, indien niet de vorm in de beschouwing betrokken wordt.

Aan deze vorm moeten eveneens eisen gesteld worden. Deze eisen culminereren in de in punt IV, 1 besproken overzichtelijkheid.

Zowel de ordening als de codering dient overzichtelijk te zijn.

Ten aanzien van de ordening kan men een onderscheid maken tussen de horizontale en de verticale ordening. Indien de algemene terminologie gevolgd wordt, bedoelt men met de horizontale ordening de indeling naar rubrieken of kolommen en met de verticale ordening de indeling naar groepen, rekeningen en sub-rekeningen binnen de rubrieken.

De rubrieksgewijze indeling wordt door het bedrijfsgebeuren bepaald. In het algemeen kan gezegd worden dat in de huishouding een kringloop plaats vindt. Dit kan uitgedrukt worden door de formules geld-goederen-geld (waarbij goederen een zeer ruim begrip is - ook duurzame productiemiddelen vallen eronder) of geld-diensten-geld. Dit betekent dat het bedrijfsgebeuren het aantal rubrieken bepaalt en dat dit niet bij voorbaat op b.v. 10 rubrieken gesteld moet worden.

De verticale ordening wordt beïnvloed door de piramidale organisatie-structuur. Hiervoor verwijs ik naar punt IV, 12. De daarin behandelde differentiatie in de informatiebehoefte, wat omvang en gedetailleerdheid betreft, kan in de praktijk het best bevredigd worden door de ordening van de informatie naar rekening-groepen, rekeningen en sub-rekeningen.

In principe is iedere code, mits duidelijk en goed verwerkbaar, voor de codering van de grootboekrekeningen te gebruiken. In verband met ons tientallig-stelsel ligt het voor de hand dat het decimaal-systeem het veelvuldigst gehanteerd wordt. Een bezwaar tegen dit systeem is de begrenzing van maximaal 10 delen, hetgeen inhaerent aan dit systeem is. Bij een indeling met maximaal 10 delen is het decimaal-systeem het eenvoudigst. Zodra een indeling in meer dan 10 delen noodzakelijk is, zullen andere codes gebruikt moeten worden. Moderne mechanische en automatische hulpmiddelen laten dit inderdaad toe; verwerking van codes met b.v. lettercombinaties is mogelijk.

V *Globale richtlijnen voor het ontwerpen van rekeningstelsels*

1. Het ligt niet in de bedoeling van dit artikel om hier concrete richtlijnen voor het ontwerpen van rekeningstelsels te ontwikkelen, daar dit buiten het kader van een tijdschriftartikel zou vallen. Wij beperken ons tot het uitzetten van een lijn, waarlangs deze richtlijnen ontwikkeld kunnen worden. Bovendien geven wij de voorkeur aan het aangeven van een methode waardoor deze richtlijnen ontwikkeld kunnen worden, boven een gedetailleerde uitwerking, omdat zulk een uitwerking het gevaar inhoudt, dat men haar zonder meer in een concreet geval gaat toepassen.

De handelingen in de huishoudingen, ook al behoren deze huishoudingen tot dezelfde soort, zijn te gevarieerd en weerspiegelen het eigen karakter te sterk, dat een algemene beschouwing zonder meer op iedere huishouding van toepassing kan zijn. Uit de literatuur blijkt, dat het zeer gemakkelijk is hier casuïstiek te bedrijven.

2. In tegenstelling tot de eisen die van algemene aard zijn, zal men bij het opstellen van concrete richtlijnen voor het ontwerpen van rekeningstelsels rekening moeten houden met de aard en de omvang van de huishouding, waarvoor het rekeningstelsel wordt ontworpen. De eisen die in hoofdstuk IV ontwikkeld zijn, gelden ingevolge hun algemene aard voor alle soorten huishoudingen.

Wij menen, dat de systematiek voor het onderzoek naar de concrete richtlijnen de volgende kan zijn:

Primair wordt nagegaan welke speciale grootboekrekeningen nodig zijn bij een huishouding van middelgrote omvang, waarbij achtereenvolgens de volgende typen in beschouwing worden genomen:

bedrijven met een overwegend eigen goederenbeweging, te onderscheiden in
industriële bedrijven, agrarische bedrijven en extractieve bedrijven: be-
drijven zonder technisch omzettingsproces;
dienstverleningsbedrijven en -beroepen;
verzekeringsbedrijven;
bankbedrijven;
consumptiehuishoudingen.

Deze indeling, behoudens een kleine wijziging in de volgorde, is ontleend aan meergenoemd studieprogramma voor de Leer van de Administratieve Organisatie van het N.I.v.A.

Per bedrijfstype kan men vervolgens een indeling maken naar bedrijfshandelingen, waarbij onderscheiden kunnen worden: inkoop, bewaring, productie, verkoop. Er zijn bedrijfstypen waar één of meerdere van deze bedrijfshandelingen wegvallen. Dit doet echter geen afbreuk aan de systematiek. Het doelmatigst is met een zo breed mogelijke opzet te beginnen. Dit is zonder twijfel het industriële bedrijf. Alle bedrijfshandelingen komen in dit bedrijf voor. Hierna kunnen dan de afwijkingen van de andere typen behandeld worden, waardoor herhalingen voorkomen worden. Per bedrijfshandeling kan dan nog een onderverdeling gemaakt worden naar de doelstellingen van de administratie zoals deze in punt III, 2 vermeld zijn.

Tenslotte zal het geheel gecombineerd moeten worden met de richtlijnen, welke nodig zijn als gevolg van de zeer speciale problematiek van enerzijds het kleinbedrijf, anderzijds het grootbedrijf.

Als verduidelijking volgt hieronder het begin van indeling van de te behandelen stof volgens de hierboven aangegeven lijn:

0. *Huishoudingen van middelgrote omvang*

0.0. *Industriële bedrijven*

0.0.0. *Inkoop*

0.0.0.0. Informatie voor het afleggen van verantwoording door de leiding

0.0.0.1. Informatie betreffende de organisatie van de huishouding

0.0.0.2. Informatie betreffende de kostprijs en de verkoopprijs

0.0.0.3. Informatie betreffende de financiering

0.0.0.4. Informatie voor de controle

0.0.1. *Bewaring*

0.0.1.0. Informatie voor het afleggen van verantwoording door de leiding
enz.

Hoewel niet ieder punt richtlijnen behoeft te bevatten, zal deze systematiek onzes inziens een belichting naar alle gezichtspunten waarborgen.

VI *Uniformering van rekeningstelsels*

1. Men kan twee soorten van uniformiteit onderscheiden, nl. de formele en de materiële uniformiteit.

De formele uniformiteit heeft betrekking op de vorm, dus op de rangschikking, de codering en de benaming. De materiële uniformiteit heeft bovendien betrekking op de inhoud. Zonder formele uniformiteit bestaat geen materiële uniformiteit. Formele uniformiteit, welke niet door materiële uniformiteit ondersteund wordt, is een uitgehold begrip, dat te schraal is om veel nut te geven. In de volgende punten zal dus, indien het woord uniformiteit zonder meer wordt gebruikt, de materiële uniformiteit bedoeld worden.

2. Zoals in punt III, 3 gesteld is, ontleent het rekeningstelsel haar bestaansrecht aan de efficiency waarmede de doelstellingen van de administratie, voorzover het het grootboek betreft, door dit middel verwezenlijkt worden. Een van deze doelstellingen was het verstrekken van informatie opdat de leiding van de huishouding verantwoording omtrent het beheer kan afleggen.

In de argumentatie van de voorstanders van uniformering van de rekeningstelsels speelt deze doelstelling een belangrijke rol. Men bepleit dan een normalisering van de jaarverslagen door middel van een materiële uniformiteit van het jaarverslag. Op zichzelf is dit laatste een streven dat zeer krachtige ondersteuning dient te ondervinden. Gewezen kan hier worden op publicaties over het jaarverslag van de vier werkgeversverbonden. Voorstanders van uniformering verbinden hieraan dat dit mogelijk gemaakt zou kunnen worden door de bron, waaruit het jaarverslag samengesteld wordt (het grootboek) te uniformeren. Het is de vraag of dit mogelijk is. Maar indien aangenomen wordt dat de mogelijkheid van uniformering van het grootboek (lees rekeningstelsel) bestaat, dan blijft nog de vraag over of dit doelmatig is, omdat de uniformering van het jaarverslag, waarbij speciaal op het gepubliceerde jaarverslag wordt gedoeld, zeer goed mogelijk is zonder uniformering van het rekeningstelsel. In het algemeen behoeft het gepubliceerde jaarverslag nog niet direct uit het grootboek te volgen (zie punt IV, 5).

3. Door de in punt III, 2 onder b genoemde doelstelling van de administratie wordt echter gerechtvaardigde twijfel ten aanzien van de mogelijkheden van volledige uniformering opgeroepen. Het rekeningstelsel moet ingevolge deze doelstelling zo ontworpen worden, dat het de benodigde informatie aan de leiding verstrekt ten behoeve van de besturing en het doen functioneren van de huishouding. De inhoud van het rekeningstelsel wordt in concreto beïnvloed door de aard en de omvang van het bedrijf in al zijn aspecten. En daar geen twee bedrijven hetzelfde zijn, zullen altijd verschillen in het rekeningstelsel moeten optreden, wil dit rekeningstelsel aan zijn doelstelling voldoen. Wij menen dan ook, dat dit een principieel bezwaar is tegen een 100% doorgevoerde uniformering.

4. Een tweede, veel vernomen argument, is het argument van de bedrijfsvergelijking. Ook dit motief moeten wij afwijzen. Bedrijfsvergelijking is onzes inziens zonder nader onderzoek alleen mogelijk, indien niet alleen de aard en de omvang van de huishoudingen vergelijkbaar en van gelijke orde zijn, maar eveneens de arbeids-, de kosten- en de opbrengststructuren vergelijkbaar zijn. Dit betekent, dat zowel de kosten als de baten op gelijke wijze gegroepeerd moeten

worden en dat de verbijzondering op gelijke wijze dient te geschieden. Daar echter de in het voorgaande punt aangehaalde informatie voor de leiding primair gesteld moet worden, achten wij iedere afwijking ondoelmatig, tenzij de leiding aan de informatieverstrekking de eis stelt, dat bedrijfsvergelijking mogelijk moet zijn en zij deze eis zo belangrijk acht, dat zij de nadelen door de aanpassing accepteert. Veelal zullen deze nadelen in de praktijk te zwaar blijken te zijn.

Uit de aard der zaak zijn de bezwaren geringer bij twee of meer soortgelijke bedrijven, die onder één leiding staan.

5. Desondanks kan er naar een gedeeltelijke uniformering gestreefd worden. Uniformering kan nl. maatschappelijk nuttig zijn. Gedacht wordt aan versnelling van bijzondere onderzoekingen, al of niet ten behoeve van de overheid.

Eveneens kunnen de richtlijnen, welke voor sommige enquêtes door statistische bureaus gegeven worden, vereenvoudigd worden. Tenslotte zij vermeld, dat hierdoor de inwerktijden van administratieve functionarissen verminderd kunnen worden.

Onder gedeeltelijke uniformering verstaan wij uniformering, welke niet de gehele structuur van het stelsel volgt. Het is b.v. mogelijk de rubrieken en de groepen te uniformeren en de leiding vrij te laten binnen de groepen die rekeningen en sub-rekeningen te kiezen, die zij voor de gewenste registratie en hieruit voortvloeiende informatie-verstrekking nodig acht.

6. Als stadia van uniformering kunnen worden onderscheiden:

- a. uniformering binnen het concernverband;
- b. uniformering binnen de bedrijfstak;
- c. uniformering binnen het bedrijfstype;
- d. uniformering voor alle typen van huishoudingen.

De algehele uniformering binnen concernverband, mits de aard der bedrijven niet te sterk verschilt, heeft de meeste kans van slagen, daar hier de eenheid van leiding aanwezig is.

De uniformering binnen de bedrijfstak is onzes inziens theoretisch alleen mogelijk tot en met de groepen. In de praktijk blijkt deze uniformering - zo deze wordt doorgevoerd - toch wel belangrijke aanpassingsmoeilijkheden te geven. De uniformering binnen het bedrijfstype zal van nog beperkter aard kunnen zijn. Meer dan een uniformering van de rubrieken is onzes inziens niet goed mogelijk. Een uniformering voor alle typen van huishoudingen achten wij echter op grond van bovenstaande overwegingen niet mogelijk.

7. In verband met de verbreiding van de Europese gedachte moet de vraag nog onder het oog worden gezien of internationale uniformering kans van slagen heeft.

Deze kans is onzes inziens nog geringer dan die ener uniformering, welke zich tot het nationale gebied beperkt. De invloed van de wetgeving en de sociaal-economische organisatie kan per staat zodanig verschillen, dat zelfs de gedeeltelijke uniformering niet internationaal verwezenlijkt kan worden. Naarmate echter deze verschillen in de toekomst verzwakt worden, zal de kans van slagen van internationale gedeeltelijke uniformering van het rekeningstelsel groter kunnen worden.