

HET REKENINGSTELSEL ALS ADMINISTRATIEF-ORGANISATORISCH HULPMIDDEL

door Prof. A. B. Frielink

De ontwikkeling van systematische rekeningstelsels heeft er toe geleid dat deze in belangrijke mate richtinggevend zijn geworden voor de administratief-organisatorische opbouw van bedrijfshuishoudingen. Het is niet de bedoeling van dit korte artikel daarop dieper in te gaan; de bestaande literatuur¹⁾ geeft van deze ontwikkeling duidelijk blijk.

Het aspect van de keuze van volgorde en groepering van rekeningen en rekeninggroepen op zichzelf heeft weinig aandacht gehad.

Het mag algemeen bekend worden verondersteld dat het grootste deel van de in Nederland in gebruik zijnde zgn. moderne rekeningstelsels, is afgeleid van de in 1927 gepubliceerde ideeën van Schmalenbach. Bij de opbouw van zijn Kontenrahmen ging Schmalenbach van twee hoofdpunten uit:

- De grootboekrekeningen zijn te onderscheiden in twee grote groepen, waarvan één weinig frequent wordt gebruikt (de zgn. ruhende Konten), terwijl op de andere (bewegte Konten) frequent wordt geboekt;
- Er is een logische gang van het boekingsproces van kapitaal en vermogen, via geldmiddelen en voorraden naar kostensoorten, kostenplaatsen en kostendragers, tot verkoopopbrengsten.

Deze beide uitgangspunten leiden dan tot de bekende decimale indeling, waarbij in vele gevallen een aantal rekeningen overblijven die zich aan de „logica” van de indeling onttrekken en daarom in een aparte rubriek „neutrale Konten” worden samengevoegd.

De decimale indeling van Schmalenbach is derhalve in belangrijke mate gebaseerd op een doelmatigheid van het boekingswerk, die daardoor zou kunnen worden bevorderd. Sedert 1927 is de techniek van de boekingsarbeid zeer sterk geëvolueerd; de thans gebruikelijke rekeningstelsels houden daarmee weinig of geen rekening. Men ziet ook in de praktijk vele incidentele afwijkingen, soms meer soms minder bewust, van de grondgedachten van Schmalenbach. Praktisch ook komt de verhoging van de efficiëntie van de boekingsarbeid door de systematiek van het rekeningstelsel vrijwel niet tot haar recht.

Voordat men zich een oordeel kan vormen over de doelmatigheid van een bepaalde systematiek, dient men uiteraard vast te stellen welke doeleinden die systematiek moet dienen. Van de ten aanzien van het rekeningstelsel in aanmerking komende doelstellingen mogen in dit verband de volgende worden genoemd en in het kort gewaardeerd:

1. Voorkoming van dubbelzinnigheid. Zowel degene die moet aangeven op welke rekening(en) geboekt moet worden, als degenen die de rekening raadplegen, dienen ontwijfelbaar te weten welke soorten van posten er op (moeten) voorkomen. -

Het voldoen aan deze eis wordt bevorderd door een doelmatige indeling in

¹⁾ Zie o.a.: P. Bakker - Het rekeningstelsel (Leiden, 1948).

M. Maris - Rekeningschema's ('s-Gravenhage, z.j.).

R. W. Starreveld - Leel van de administratieve organisatie. Deel I, blz. 177 e.v. (Alphen aan de Rijn, 1962).

groepen, doch ook door een doeltreffende naamgeving en tenslotte door een nadere, uitgewerkte instructie.

2. Vereenvoudiging van de arbeid van keuze en vermelding van de te gebruiken rekening (het zgn. imputeren), van de boekingsarbeid en van de samenstelling van incidentele of periodieke overzichten uit de rekeningen. -
Deze eis impliceert het gebruik van groeperingen die het kiezen, het boeken en het gebruik voor overzichten vergemakkelijken, alsmede het gebruik van (korte) code-aanduidingen in plaats van benamingen.
3. Bevordering van externe bedrijfsvergelijking. -
Deze eis zou niet slechts leiden tot uniformiteit in rekeningstelsel, doch ook tot uniformiteit bij de te vergelijken, zelfstandige bedrijven, ten aanzien van calculatie- en boekingsmethoden, instructies omtrent het gebruik van verschillende rekeningen enz.
Voor dit doel is uniformiteit in de systematiek van het rekeningstelsel alleen, bepaald onvoldoende.

Het is duidelijk dat de onder 2 vermelde groep van doelstellingen tot tegenstrijdige eisen zal leiden. Een groepering die efficiënt is voor de keuze van rekening, behoeft dit nog geenszins te zijn voor de boeking of voor de samenstelling van overzichten. Deze groep van doelstellingen zal daarom leiden tot

- hetzij het primair stellen van een der drie doelstellingen;
- hetzij een compromis.

Het compromis heeft uiteraard het bezwaar dat nu aan geen der drie doelstellingen recht wordt gedaan; het is slechts aan te bevelen indien de ondoelmatigheden gezamenlijk minder zijn dan wat er bij een andere oplossing aan ondoelmatigheid voor twee van de drie doelstellingen overblijft.

Zoals hierboven is aangestipt, ging Schmalenbach en gaan ook vele van de thans als „modern” aangeduide rekeningstelsels primair uit van vereenvoudiging van de boekingsarbeid (imputeren en het eigenlijke boeken daaronder begrepen).

De vereenvoudiging van de samenstelling van incidentele en periodieke overzichten speelt gewoonlijk nauwelijks een rol bij de opzet van een rekeningstelsel. Dit is merkwaardig, omdat grosso modo de rekeningen juist worden bijgehouden met het primaire doel om incidentele en periodieke overzichten te vervaardigen.

Op grond van deze overweging lijkt er alle aanleiding om de vereenvoudiging van het samenstellen van de overzichten meer op de voorgrond te plaatsen. In verscheidene gevallen zal het zelfs nuttig zijn deze doelstelling boven alle andere te laten prevaleren. Dit heeft meer dan een voordeel:

- bij de keuze van een rekening (het imputeren) is men gedwongen zich af te vragen op welke plaats in de overzichten de betrokken post terecht behoort te komen. Dit leidt tot zuiverder resultaten dan een poging tot „logische” plaatsing van de post;
- het is veelal zo dat een post in verschillende overzichten op verschillende plaatsen terecht te komen. Bij toepassing van de op Schmalenbach gebaseerde rekeningstelsels kan dit in principe slechts worden geëffectueerd door via de boeking in eerste systematiek (bv. naar kostensoorten) een of meer *overboekingen* te laten volgen in tweede en volgende systematieken (bv. naar kostenplaatsen en kostendragers). De huidige boekingstechniek geeft vele mogelijkheden om naar twee of meer gezichtspunten gelijktijdig te boeken. Formeel dient dit in

het traditionele rekeningstelsel steeds te geschieden door afzonderlijke overboekingen, die veelal een zeer kunstmatig karakter hebben. Bij de bedoelde huidige boekingstechniek kan worden gedacht aan doorschrijfsystemen met een of meer soorten controlebladen, met tabellarische kaarten of met tabellarische controlebladen, aan boekhoud- en schrijfmachines met dubbele voorsteekinrichting, aan boekhoud- en registreermachines met vele, met de hand te selecteren telwerken, aan ponskaartensystemen, waarbij door enkele omsortering een andere groepering tot stand kan komen en tenslotte aan elektronische apparatuur, waarbij de groepering naar verschillende gezichtspunten in één bewerkingsgang in het opslagorgaan kan plaatsvinden;

- bij een juiste toepassing kan een overzicht rechtstreeks van de rekeningkaarten worden samengesteld, zonder tussenvoeging van proef-, saldi- en zgn. kolommenbalans. Het kan uiteraard gewenst blijken vooraf een soort proefbalans in rudimentaire vorm (telstrook) te maken, teneinde de handhaving van het evenwicht te constateren;
- de benadering van het rekeningstelsel vanuit de uit de rekeningen samen te stellen overzichten, geeft aanleiding niet meer te denken aan enige decimale indeling. De decimale indeling is voor rekeningstelsels ondoelmatig; zij leidt altijd tot te grote nummers en veelal tot onpraktische kunstgrepen. Het komt praktisch niet zelden voor, dat een honderdtal rekeningen worden aangeduid met code-getallen (zgn. rekening-nummers) van 5 of 6 cijfers (waarbij dus plaats is voor 100.000 of 1.000.000 rekeningen!).

Bij de opzet van een rekeningstelsel uitgaande van de samen te stellen overzichten heeft men de keuze uit een indeling die uitgaat van het meest gedetailleerde overzicht dat uit de rekeningen wordt samengesteld of van het meest gecompri-meerde overzicht of een tussenvorm. Men zal goed doen een tussenvorm te kiezen die vrij dicht bij het meest gecompri-meerde overzicht ligt, en daarop ook bij voorkeur aansluit. Veelal komt als uitgangspunt in aanmerking de periodieke tussentijdse balans en resultatenrekening die voor de hoogste leiding wordt samengesteld, en waarop de te publiceren jaarrekening aansluit. Het is dan betrekkelijk eenvoudig om voor elke afzonderlijk op die tussentijdse rekening vermelde post een groepsnummer te kiezen; door subnummering onderscheidt men de details die voor de meer gedetailleerde periodieke overzichten ten behoeve van subalterne leiders nodig zijn.

Het belangrijkste voordeel van de methode een rekeningstelsel op te zetten uitgaande van de gewenste overzichten, lijkt mij gelegen in het feit dat men zich daarbij, meer dan bij andere methoden, vooraf bewust moet worden van de informatie die de administratieve verwerking moet opleveren. Te vaak is het thans in de praktijk nog zo, dat men een traditioneel rekeningstelsel kiest zonder de merites daarvan voor het betrokken bedrijf te overwegen, en verwacht dat de gewenste informatie daaruit min of meer automatisch verkregen zal worden.

Een tweede, niet te onderschatten voordeel kan zijn dat de samenstelling van periodieke overzichten wordt versneld. De „omwerking” van kolommenbalansen tot de gewenste overzichten is gewoonlijk niet gemechaniseerd en evenmin door strikte regels vergemakkelijkt en beveiligd. Deze omwerking geeft daardoor in de praktijk vaak aanleiding tot onevenredig veel menselijke fouten, welke opheffing meestal tijdrovend is en door gekwalificeerd personeel moet geschieden.

Een integrale toepassing van het uitgangspunt kan leiden tot een volledig automatisatie bij de opstelling der periodieke overzichten, direct nadat de laatste post voor de periode is geboekt.

Als nadeel zou kunnen worden gezien het gaan ontbreken van een weerspiegeling van de bedrijfspgang in het rekeningstelsel. In de praktijk heb ik echter zelden ondervonden dat deze weerspiegeling de administratieve functionarissen enige steun bood; men bedenke dat andere dan administratieve functionarissen met het rekeningstelsel als zodanig niet van doen hebben.

Als voordeel van de traditionele, decimale rekeningstelsels wordt wel genoemd het gemak waarmede een nieuwe rekening „op de juiste plaats” kan worden ingevoegd; dit voordeel zou bij de voorgestelde opzet vervallen. Praktisch blijkt het voordeel aanzienlijk geringer te zijn dan men veelal doet voorkomen. In de eerste plaats dient het invoeren van een nieuwe rekening te worden voorbehouden aan een leidinggevende functionaris, terwijl het vermelde „gemak” er juist snel toe leidt dat ondergeschikten naar hun believen rekeningen gaan invoeren. In de tweede plaats blijkt het in de praktijk in het geheel niet zo eenvoudig een nieuwe rekening haar „juiste plaats” toe te kennen, omdat daarvoor gedegen inzicht nodig is in de doelstellingen van het rekeningstelsel, *en* omdat de tiendelige indeling begripsmatig geen enkele verwantschap vertoont met deze doelstellingen. Tenslotte leert de ervaring dat ook decimale rekeningstelsels die opgezet zijn voor een zeer lange levensduur (door veel ruimte te laten in en tussen de rubrieken en groepen) reeds na betrekkelijk korte tijd (één of enkele jaren) worden gehergroepeerd, omdat de ontwikkeling niet kon worden voorzien. Ook het rekeningstelsel opgebouwd vanuit de periodieke overzichten zal geregeld moeten worden herzien; daarbij zal echter de informatieve functie van de overzichten op de voorgrond staan.

Voorbeeld

Ter illustratie volgt hieronder een fragment van een op deze wijze opgebouwd rekeningstelsel van een productiebedrijf. Dit is gebaseerd op de maandelijks resultatenrekening ten behoeve van de directie. (De groepen 1 t/m 50 betreffen balansrekeningen die in het fragment zijn weggelaten.)

Resultatenrekening (maand en t/m die maand)

	51. Omzet		<i>f</i>
	af: 52. Omzetbelasting		<i>f</i> _____
			<i>f</i>
54. Verbruik grond- en hulpstoffen	<i>f</i>		
55. Personeelkosten	<i>f</i>		
56. Huisvestingskosten	<i>f</i>		_____
Totale lasten	<i>f</i>		
Af: 72. Kostprijs van de produktie . .	<i>f</i>	K	<i>f</i> K
Blijft totaal verschillen	<i>f</i>	V	_____
74. Mutatie onderhanden werk	<i>f</i>		_____
Kostprijs van de omzet			<i>f</i> _____
Blijft transactieresultaat			<i>f</i>

Specificatie totaal verschillen:

87. Rente eigen vermogen	<i>f</i>		
88. Bezettingsverschillen	<i>f</i>		
89. Efficiëntieverschillen	<i>f</i>		
90. Afdelingsbudgetverschillen	<i>f</i>		
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
	<i>f</i>	<i>V</i>	<i>f</i>
			<hr/>
		Exploitatieresultaat	<i>f</i>
95. Bijzondere baten en lasten			<i>f</i>
			<hr/>
		Perioderesultaat	<i>f</i>
			<hr/>

Fragment rekeningstelsel

- 55. Personeelkosten
 - 55.1. Directe lonen
 - 55.2. Sociale lasten directe lonen
 - 55.2.1. Wettelijke sociale lasten
 - 55.2.4. Vrijwillige sociale voorzieningen
 - 55.4. Indirecte lonen en salarissen
 - 55.5. Sociale lasten idem
 - 55.5.1. Wettelijke sociale lasten
 - 55.5.4. Vrijwillige sociale voorzieningen
- 70. Algemene overboekingsrekening
- 88. Bezettingsverschillen
 - 88.1. Afdeling A
 - 88.1.1. Gebudgetteerde vaste kosten
 - 88.1.2. In machine-uren gedekte vaste kosten
- 89. Efficiëntieverschillen
 - 89.1. Afdeling A
 - 89.1.1. Verbruik grond- en hulpstoffen
 - 89.1.2. In kostprijs der productie gedekte grond- en hulpstoffen enz.
 - 89.1.11. Verbruikte machine-uren
 - 89.1.12. In kostprijs der productie gedekte machine-uren
- 90. Afdelingsbudgetverschillen
 - 90.1. Afdeling A
 - 90.1.1. Bestede eigen afdelingskosten
 - 90.1.2. Doorberekeningen van andere afdelingen
 - 90.1.5. Gebudgetteerde afdelingskosten