

BOEKBESPREKINGEN

Actuele waarde Resultaat Jaarrekening

Prof. Dr. R. Slot en Drs. R. M. Vijn

DE ONTWIKKELING VAN HET WINSTBEGRIIP

(2e herziene druk, 1979)

H.E. Stenfert Kroese B.V., Leiden

Prijs f 21,-; 136 pagina's.

door Drs. I. Kleerekoper

Het in hoofde genoemde boekje heeft na zijn verschijnen in 1977 blijkbaar zo vlot aftrek gevonden, dat de door omstandigheden enigszins vertraagde bespreking daarvan in dit blad, mede op verzoek van de auteurs, nog wat kon worden uitgeschoven totdat de tweede herziene druk beschikbaar was.

De auteurs hebben hun beschouwingen over de ontwikkeling van het winstbegrip de ondertitel „van nominalisme naar inflation accounting” meegegeven; mede daaruit blijkt, dat zij zich in hun meer dan een halve eeuw bestrijkend overzicht weliswaar hoofdzakelijk op de ontwikkelingen in Nederland hadden te richten, doch dat aan die in het buitenland - vooral voor wat de jongste tijd betreft - niet voorbijgegaan is. Naar zij in hun voorwoord doen weten leveren de auteurs een beknopt overzicht „van de evolutie van het winstbegrip, van het eenvoudige verleden tot het gecompliceerde heden, voorzien van een aantal kritische kanttekeningen”; voorts bieden zij een „uitwerking en vergelijking van de belangrijkste winstbepalingsstelsels die hier te lande zijn ontwikkeld”; ten slotte volgt „een slotbeschouwing die onder meer een overzicht bevat, waarin de o.i. meest bruikbare elementen uit de besproken stelsels zijn samengebracht”. En dat alles in slechts 117 bladzijden tekst! (De resterende 19 bladzijden omvatten het voorwoord, de inhoudsopgave, de literatuurlijst en enkele nuttige registers.)

Zien we eerst eens naar het geheel op de bedrijfs-economie in ons land gerichte, zeer beknopte, overzicht van Volmer en Polak (ijzeren voorraadstelsel), via Bakker (geldswaarde correctie methode), Limperg (klassieke vervangingswaarde stelsel), J. L. Mey (niet identieke vervanging), Pruyt (subjectieve schattingen), Van Straaten („zuiver” maar „steriel”) naar de „schoonheidsgebreken” discussie tussen Van Muiswinkel, Mey en Van der Schroeff; vervolgens via Burgert (preadvies Accountantsdag 1967), Van der Schroeff (boek 1975) en een latere Burgert (1975) naar Bindenga (1975), Traas (1975 en 1976) en Klaassen (1975), om dan met de WJO, de „Beschouwingen” van het Tripartiete Overleg, een meningsuiting

van het Nivra en een uitspraak van de Ondernemingskamer te eindigen. Deze 14 hoofdstukjes van in totaal 48 (kleine) bladzijden, voorzien van 119 voetnoten met literatuurverwijzing, vormen werkelijk het kortst denkbare nog nut afwerpende overzicht, hetwelk van de ontwikkeling der opvattingen op het gebied van de winstbepaling gedurende vijf decennia te geven ware. Daarbij komen de eerste veertig jaar er wel erg bekaaid af; hetgeen over die periode gegeven wordt kan als nauwelijks meer dan een inhoudsopgave met wat trefwoorden worden beschouwd; daarmee wordt de lezer de weg naar de bron gewezen, maar niet meer dan dat. Voor de daaropvolgende tien meest recente jaren geeft de samenvatting wat meer vlees tussen de botten; de lezer kan daaruit althans enige indicatie krijgen van aard en inhoud van de discussie, welke zich in dat tijdvak over het winstbegrip in ons land heeft voltrokken.

De auteurs geven vervolgens in hoofdstuk 15 een overzicht van „recente ontwikkelingen in het buitenland”, welk buitenland overigens bewust beperkt blijkt te zijn tot de Verenigde Staten en het Verenigd Koninkrijk; daarnaast wordt kort stilgestaan bij de Vierde Europese Richtlijn en bij het I.A.S.C. (International Accounting Standards Committee).

Op het gebied van „inflation accounting” dan wel „accounting for the effects of changing prices” (een verschil in woordkeus dat heel wat meer tot uitdrukking beoogt te brengen dan op het eerste gezicht vermoed wordt) is in het buitenland zo veel zo-vlug in beweging, dat zelfs een snelle tweede druk van een geschrift over die ontwikkeling al gauw weer achterloopt. Het overzicht met betrekking tot de Verenigde Staten houdt stil bij het voorschrift van de S.E.C. (Securities and Exchange Commission) van maart 1976, op grond waarvan daarvoor in aanmerking komende ondernemingen aanvullende informatie op basis van vervangingswaarde moeten verstrekken; de auteurs zien dit als „een gebeurtenis die ongetwijfeld zijn schaduw vooruitwerpt op de afloop van het door de F.A.S.B. gestarte conceptual framework project”. Waarop dit „ongetwijfeld” gebaseerd wordt, maken de auteurs niet duidelijk. Intussen is wel een Exposure Draft van de F.A.S.B. d.d. 28 december 1978 verschenen, getiteld: „Financial Reporting and Changing Prices”, waarin een standaard wordt voorgesteld waarin bij ondernemingen van een bepaalde omvang naast de jaarrekening op historische kostenbasis aanvullende informatie wordt verlangd en wel „on income from continuing operations”, hetzij „on a current cost basis and on

holding gains or losses net of inflation", hetzij „on a historical cost/constant dollar basis". Het zou ons te ver voeren om in het kader van deze boekbespreking nader op deze Exposure Draft in te gaan; volstaan moge worden met het vestigen van de aandacht op het openhouden van de g.p.p. (general purchase power) optie!

Ook in het Verenigd Koninkrijk is de ontwikkeling een fase verder gekomen dan de auteurs konden registreren: het A.S.C. (Accounting Standards Committee) is gekomen met Exposure Draft nr. 24, getiteld „Current Cost Accounting", waarin voorgesteld wordt ondernemingen van een bepaalde omvang te verplichten, naast hun op historische kostenbasis opgestelde jaarrekening tevens te verstrekken „current cost accounts". Interessant is, dat de aanvullende winst- en verliesrekening dient te bevatten: „a depreciation adjustment", „a cost of sales adjustment", „a monetary working capital adjustment" en waar toepasselijk „a gearing adjustment".

Zowel in de Verenigde Staten als in het Verenigd Koninkrijk zijn er dus voor discussie en commentaar opengestelde Exposure Drafts, welke definitieve vormen ongetwijfeld van grote betekenis zullen zijn voor de verdere ontwikkeling van de materie, ook in internationaal verband, maar van welke inhoud de auteurs van „De ontwikkeling van het winstbegrip" nog niet konden weten. Wel konden zij weten van op vervangingswaarde basis opgetrokken concept voorschriften elders in de wereld, bij voorbeeld in Australië, Nieuw-Zeeland en Zuid-Afrika, doch die werden, als niet voldoende toonaangevend, buiten beschouwing gelaten. Toch is het de vraag of het gerechtvaardigd is voor een overzicht van de recente ontwikkelingen in het buitenland uitsluitend te steunen op het gebeuren in de Verenigde Staten en het Verenigd Koninkrijk, vooral nu een gelijkgerichte ontwikkeling in beide laatstgenoemde landen niet bij voorbaat vaststaat.

De auteurs voeren ons dan weer terug naar Nederland. In hoofdstuk 16 volgen wat gegevens over de uitkomst van onderzoek naar verschillende winstbepalingmethoden bij Nederlandse bedrijven; geconcludeerd wordt tot een langzame groei van „inflation accounting", zij het vaak nog inconsistent en met onduidelijke instandhoudingsdoelstelling. Hoofdstuk 17 behandelt „de fiscus en het substantialisme" met als laatste ontwikkeling het rapport Hof-

stra (1978). Daarnaast wordt kort ingegaan op het vraagstuk van de „latente belastingschuld" en de daarover bestaande opvattingen.

Hoofdstuk 18 roert via Klaassen en Brezet het probleem van de niet-identieke vervanging aan, om aldus voorbereid te zijn voor de sterk gestileerde „Uitwerking en Vergelijking" in hoofdstuk 19 en de „Slotbeschouwing" van hoofdstuk 20.

Zo lang de lezer de zeer beperkte doelstelling, welke voor de sterk gestileerde uitwerking en vergelijking geldt, goed in het oog houdt kan daaraan een instructief karakter niet worden ontzegd. Dat geldt minder voor de slotbeschouwing, die overigens begint met de terechte constatering dat de tot dan geschetste opvattingen een caleidoscopisch beeld bieden en dat men het eigenlijk over slechts één ding eens is, n.l. dat een jaarrekening op uitsluitend historische kostenbasis in het algemeen ontoereikend te achten is. Tegenstellingen bestaan er op het gebied van: specifieke versus algemene koopkrachthandhaving; normale versus speculatieve voorraden; identieke versus niet-identieke vervanging; niet-monetaire versus monetaire activa en passiva; feitelijke versus normatieve financiële structuur; etc.

De auteurs doen een poging zich een weg in deze doolhof te banen; zij kiezen voor een eigen vorm van winstbepaling bij specifieke koopkrachthandhaving (eigen vermogen op basis van vervangingswaarde der materiële activa \neq eigen vermogen gecorrigeerd voor gemiddelde specifieke prijsstijgingen = winst), al houden ze nolens volens rekening met de mogelijkheid dat de ondernemingsleiding het ten behoeve van de continuïteitshandhaving nuttig oordeelt ook inzicht te hebben in de algemene koopkrachthandhaving. Maar van harte aanvaardden de auteurs vervolgens als elementen van winstbepaling (let wel: niet van winstbestemming) inhoudingen voor solvabiliteitsverbeteringen, voor expansiefinanciering en voor risico waardedaling materiële activa. En dat alles gemotiveerd met de stelling, dat die inhoudingen „naar beste weten" noodzakelijk te achten zijn „voor de handhaving voor de continuïteit van de onderneming". Gelukkig noemen de auteurs in de laatste volzin van hun boekje de eigen opvattingen van „tentatief karakter" en in de eerste plaats bedoeld „als een bijdrage tot de voortgaande discussie". Waarvan akte!

Accountancy Registeraccountant

A. L. de Bruyne

EEN GESCHIEDENIS VAN HET NEDERLANDSE ACCOUNTANTSBEROEP

De ontwikkeling van de beroepsorganisatie

bijdrage in het Handboek Accountancy, Samsom

door Prof. Drs. G. L. Groeneveld

Het heeft in de loop der jaren niet ontbroken aan belangstelling voor de geschiedenis van het Nederlandse accountantsberoep. Zo werd door W. Beyderwells in zijn in 1928 verschenen boek „Het accountantsberoep in Nederland” het tweede hoofdstuk besteed aan de geschiedenis van de accountantsverenigingen. Hij kwam tot de conclusie dat „te grote waarde aan de verschillen niet mag worden toegekend” en hoopte op een toekomst met uitsluitend academische studiemogelijkheden en examens.

Verstandige woorden als men bedenkt dat ze vijftig jaar geleden werden geschreven, in ieder geval blijk gevend van een betere analyse dan hetgeen de accountant Roet in 1920 in „Accountancy” schreef toen hij onze voorgangers aanduidde als „Boekhouder – Machinist”, zoals gememoreerd werd in het Gedenkboek van het N.I.v.A. van 1935 in de daarin opgenomen bijdrage van A. Sternheim over de toen verlopen veertig jaren. Meer moderne geluiden worden vernomen in het 1965-gedenknnummer van De Accountant in verband met het 70-jarig bestaan (71e jaargang 1965 nr. 4), waarin I. Kleerekeroper terugblijkt op 70 jaar opleiding en examens, H. Gerritsen op de beroepsreglementering en de NIVA-officials Bos en De Koning resp. op de geschiedenis van de tuchtrechtspraak en de ontwikkeling van het Instituut in cijfers. Gerritsen zou zijn bijdrage later uitbouwen tot een geschiedenis van het accountantsberoep in Nederland voor de Encyclopedie van de Bedrijfsconomie. Tenslotte zij vermeld, dat in de losbladige Kluwer-editie „Regelen betreffende het accountantsberoep” veel gegevens te vinden zijn over de totstandkoming van eigen en wettelijke regelingen aan de hand van de weergave van officiële stukken.

Enkele incidentele historische publikaties mogen wij bij deze inventarisatie niet vergeten; het zijn de Limpergrede van Kraayenhof uit 1949 ter gelegenheid van de aanbidding van het portret van Limperg bij diens 70e verjaardag en zijn jubileumrede uit 1955 bij het 60-jarig bestaan. Uit genoemde publikaties, vooral die bij het veertig- en het zeventigjarig bestaan van het N.I.v.A., blijkt de belangstelling van

de zijde van het Instituut voor de geschiedenis van het beroep en zijn organisaties. Die belangstelling zou onverminderd aanhouden.

Toen de wettelijke regeling naderde kreeg de gedachte aan vastlegging van het historisch gebeuren vastere voet, ook bij de besturen. In de ledenvergadering van 17 december 1967 onder leiding van Prof. Nathans was een voorstel van het bestuur aan de orde „tot het doen beschrijven van de geschiedenis van het Instituut en daartoe uit de reserve een bedrag van f 40.000,- te voteren”. De toelichting vermeldde, dat het bestuur Prof. Dr. W. J. Wieringa, hoogleraar in de economische en sociale geschiedenis aan de V.U., bereid had gevonden deze geschiedschrijving op zich te nemen. Een begeleidingscommissie zou Prof. Wieringa bijstaan. De door het bestuur gevraagde machtiging werd verleend met beschikbaarstelling van bedoeld bedrag. Blijkens het jaarverslag 1966/67 was het de bedoeling van Prof. Wieringa het werk in de loop van 1970 te voltooien. In december 1967 onder voorzitterschap van Tempelaar werd een toen aanwezig batig saldo van f 45.000,- aan het Fonds Geschiedschrijving toegevoegd, zodat bij de overdracht van de middelen van het N.I.v.A. aan het N.I.v.R.A. voor dit doel een bedrag van f 85.000,- beschikbaar was. Tot algemene teleurstelling zag Prof. Wieringa zich genoopt zijn opdracht in 1973 terug te geven. Het N.I.v.R.A.-bestuur liet echter niet los, nieuwe mogelijkheden en wegen werden onderzocht en zo kon omstreeks 1975 een definitieve opdracht worden gegeven aan Prof. Dr. Joh. de Vries van de K.H.T. Velen zullen reeds ondervonden hebben, dat Prof. de Vries veel werk maakt van persoonlijke benadering naast zijn archiefstudie.

In de huidige periode van hoopvolle verwachting van het arbeidsresultaat van Prof. de Vries zijn wij aangenaam verrast door de publikatie van „De ontwikkeling van de beroepsorganisatie” van de hand van A. L. de Bruyne, tot 1973 directeur van het bureau van het Instituut. Een publikatie, waartoe de redactie van het Handboek Accountancy het initiatief had genomen. De redactie zal haar Handboek niet volledig geacht hebben zonder een bijdrage over dit onderwerp, maar zal niet hebben vermoed dat de bijdrage van De Bruyne zou uitgroeien tot een werk van goed 140 bladzijden en daarmee tot de meest uitvoerige geschiedenis van het beroep of de beroepsorganisatie die wij tot dusver kennen. De schrijver kon bij het verschijnen van de eerste aflevering in 1975 juist terugzien op een tachtigjarige periode van georganiseerd accountantsberoep in Nederland.

De geschiedenis is door De Bruyne in eerste in-

stantie ingedeeld in die van twee perioden van veertig jaren. Niet de ontwikkeling van bepaalde thema's staat primair, maar al datgene dat zich in een bepaalde periode afspeelde. Lange tijd en met name in de eerste veertig jaar blijft de periode-indeling strik van kracht.

Uit de eerste veertig jaren brengt de schrijver ons in herinnering de oprichting van de eerste verenigingen van accountants, aangevangen met de oprichting van het Instituut in 1895, de ontwikkeling van de controlefunctie uit een veelheid van activiteiten en de gelukkige greep naar een eigen opleiding voor het beroep. Wij volgen de groeistuipe resulte rend in de afscheiding uit het Instituut van de N.A.V., een club die baanbrekend werk zou verrichten in een periode waarin o.m. de beoefening van de bedrijfsconomie voorgoed de volle aandacht zou krijgen. Wij lezen hoe de oorlog 1914/18 een groeistimulus vormde (denk aan de oorlogswinstbelasting) en hoe de periode 1919-1935 de beroepsorganisatie zou brengen tot consolidatie, ontwikkeling van ook universitair onderwijs voor accountants, tot concentratie en fusie, met tegenover dit laatste de oprichting van de V.A.G.A. Wij zien buitenlandse contacten ontstaan (Congres Amsterdam 1926) en het streven naar wettelijke regeling aanhouden.

In de tweede veertig jaar opent zich voor de schrijver meer gelegenheid tot het ontplooiën van bepaalde thema's zoals ontwikkelingen naar een internationaal werkteerren en naar een publiekrechtelijke situatie. Eerst moet hij wel een kleine kunstgreep toepassen, omdat de tweede wereldoorlog uiteraard een scherper caesuur legt dan de scheidingslijn tussen de beide helften van ons tachtigjarig bestaan. De schrijver ontkomt er niet aan een tussenperiode 1935-40 in te lassen, waarin hij het openstellen van het lidmaatschap memoreert voor bezitters van het rijksexamen der directe belastingen alsook de uitbreiding van het instituutsbureau met professionele krachten met daarnaast de groei van het commissiewerk. Met betrekking tot de opleiding werden soms felle discussies gevoerd over de preferenties voor universitaire of buiten universitaire opleiding, die in 1953 weer gedurende enkele jaren in een M.A.B.-discussie oplaaiden.

Uiteraard staat De Bruyne langdurig stil bij de oorlogsjaren en hun gevolgen voor Instituut en leden, in en buiten het rijk in Europa. Na 1945 ondergaat het Instituut een snelle groei, in ledental en in talloze bestuurs- en ontwikkelingsvraagstukken. Hiervan geeft de schrijver een indringend overzicht. Bijzonder belangrijk waren de fusie tussen N.I.V.A.

en V.A.G.A. in het N.I.V.R.A., de verhoudingen tot andere organisaties, de aanpassing van de codificatie gepaard gaande met de totstandkoming van nieuwe reglementen en gedragsregels, de samenwerking met buitenlandse accountants en beoefenaars van andere vrije beroepen, de uitbreiding van het studie- en researchwerk, de totstandkoming van een lang verbeide wettelijke regeling voor register-accountants gevolgd door die voor accountants-administratieconsulenten. Op internationaal terrein vond eveneens een gestadige expansie plaats, de internationale congressen worden hervat (Amsterdam 1957!), het Instituut treedt toe tot de U.E.C., het verdrag van Rome zal noodzaken tot liberalisatie en harmonisatie, waarna als laatste maar niet het minst belangrijke thema de ontwikkeling wordt geschetst van de overgang van privaatrechtelijke naar publiekrechtelijke organisatie.

Onze opsomming mag indrukwekkend lijken, zij is nochtans slechts een greep uit de vele ontwikkelingen die worden aangeroerd. De schrijver zelf betreurt zijn gedwongen beperkingen t.a.v. belangrijke onderwerpen als de tuchtrechtspraak en de opleiding omdat daaraan in het Handboek afzonderlijke hoofdstukken worden gewijd. Zonder aan die andere bijdragen tekort te doen mogen wij stellen dat wij schrijvers spijt delen. De Bruyne heeft de stof zo knap geordend en samengevat, en toch zo indringend en getrouw weergegeven als alleen kon gebeuren door iemand die er vele jaren middenin heeft gestaan. Achtendertig jaar in leidende functie verbonden te zijn geweest aan het instituutsbureau heeft hem een inzicht in de vraagstukken van het beroep en zijn organisatie gegeven als wenigen zich hebben kunnen eigen maken. Tallozen hebben in de loop der jaren hun bewondering uitgesproken voor de gedegen kennis van De Bruyne en de wijsheid waarmee hij anderen daarvan heeft laten profiteren. Een beperkt aantal hunner heeft daarvan getuigenis kunnen afleggen in het boek „Op de man af”, dat in 1973 aan De Bruyne bij zijn afscheid werd aangeboden. Onder hen vele buitenlanders, in wier organisaties De Bruyne zich met zijn werk voor het Amsterdamse Congres 1957 voorgoed een reputatie veroverde. Het is goed, dat De Bruyne in deze geschiedenis opnieuw heeft kunnen getuigen van de ervaringen die hij in zijn langdurige loopbaan ten gunste van het accountantsberoep heeft opgedaan. Dat hij vele namen noemt van personen die de ontwikkeling een duw hebben gegeven maar zelf op de achtergrond blijft is kenmerkend voor de stijl waarin De Bruyne altijd heeft gewerkt en geleefd.

Accountantscontrole Interne controle

Erik de Lembre, Marcel Neckebroek, Roland Pae
meleire, Jules Rochette, Jacques L. Tytgat, bedrijfs-
revisoren

HANDBOEK CONTROLELEER, DEEL II INTERNE CONTROLE

Uitgever Henri Olivier, directeur Belgisch Centrum
voor Normalisatie van de Accountancy en het Revi-
soraat

Prijs Bfrs 680

door J. P. van Rossem

Het boek is een vervolg op „Vademecum der Be-
drijfsrevisoren”, gewijd aan de wetten en reglemen-
ten die het Belgische bedrijfsrevisoraat beheersen,
aan normen en uitspraken en de organisatie van het
Instituut der Bedrijfsrevisoren.

Dat vademecum wordt ingeleid met een korte ge-
schiedkundige schets van het beroep van bedrijfsre-
visor, inzicht in zijn werkzaamheden, de wijze waar-
op men bedrijfsrevisor wordt en de „plichtenleer”.
Een citaat: „Wat de bedrijfsrevisor fundamenteel
van de accountant onderscheidt is het stelsel van on-
verenigbaarheden en de beroepstucht.” Het vade-
mecum omvat 343 blz. feitelijkheden.

Het handboek deel II is ingedeeld in:

I. Inleiding:

1. Historische gegevens.
2. Doel, noodzaak en voordelen van de controle
in het algemeen.

II. Organisatie van de interne controle:

1. Definitie en vormen.
2. Algemene principes van de interne of pre-
ventieve controle.
3. Organisatie van de interne controle met be-
trekking tot de aankoopcyclus.
4. De interne controle inzake de fabricagecy-
clus.
5. Organisatie van de interne controle met be-
trekking tot de verkoopcyclus.
6. Organisatie van de interne controle inzake lo-
nen en salarissen.
7. Organisatie van de interne controle op het
vlak van bewaring van goederen.

Na elk van de nummers 2 tot en met 7 is een vra-
gelijst opgenomen.

Het begrip controle wordt weergegeven als de sa-
mentrekking van „contre” en „rôle”: de verificatie
door middel van twee vastleggingen, de „rôle” en de
„contre-rôle”. De doelstelling wordt zeer ruim geno-

men, tevens omvattend het rapport waarin de ba-
lansposten worden besproken en geïnterpreteerd
alsmede de kritiek op het beheer (economisch ge-
richte controle). Onder de voordelen van de contro-
le komen voor: „Omdat de schrik voor straf het ge-
volg van de wijsheid is, zal de controle hen, die zou-
den trachten zich onrechtmatig iets toe te eigenen,
ontmoedigen. Zij scheidt een zekerheid tegen frau-
de.”

Het boek behandelt de studie van de interne con-
trole. Een afzonderlijke uitgave wordt gewijd aan de
techniek van de externe controle. Benadrukt wordt
dat het voor de accountantscontrole noodzakelijk is
een behoorlijke studie en beoordeling van het sys-
teem van interne controle uit te voeren. Naast de dif-
ferentiatie leidend tot het beroep van openbaar ac-
countant, wordt de reïntegratie beschreven in de
vorm van een interne accountant(sdienst) met als ge-
volg dat de bedrijfsrevisor of accountant „zijn op-
dracht ingekrompen ziet”.

Mede aan de hand van definitie van Limperg vin-
den wij vele bekende begrippen terug: preventieve
en repressieve controle, formele en materiële con-
trole, positieve en negatieve controle, detail- en to-
taalcontrole, verbandscontrole.

Functiescheidingen worden als de „hoeksteen
van de interne controle” beschouwd met als driede-
ling „het beschikkingsrecht, het behoud en de in-
schrijving van een waarde”. Deze indeling is verge-
lijkbaar met hetgeen in Nederland wel als beheer,
bewaring en registratie wordt aangeduid. Een en an-
der is - uiteraard - afhankelijk gesteld van offers en
nut („prestaties, kosten en risico's”).

De algemene principes van de „interne of preven-
tieve controle” omvatten een uitgebreide opsom-
ming van in aanmerking te nemen punten. Het is in-
teressant die hier weer te geven:

Principes inzake de organisatie van het personeels-
bestand:

1. de werkverdeling en de bepaling van de be-
voegdheden - functiescheidingen;
2. de vakanties en verlofdagen, het absentisme;
3. de zorgvuldige bepaling van de hiërarchie;
4. de geschreven richtlijnen of instructies;
5. de schikking van de lokalen;
6. de billijke bezoldiging van het personeel;
7. de moraliteit van het personeel en de belangen-
conflicten;
8. de waarborgen en zekerheid van de getrouw-
heid van het personeel;
9. de volmachtdragende handtekening.

Principes inzake de organisatie van de werkverde-
ling:

10. de ontvangst en de verzending van de briefwisseling;
11. de boekhoudkundige organisatie;
12. het rekeningstelsel of boekhoudkundig plan;
13. de journalen en de rekeningen;
14. de boekhoudkundige verwerkingsschema's;
15. de bewijs- of verantwoordingsstukken;
16. de inventaris;
17. de standaardprijzen;
18. de budgettaire boekhouding en controle;
19. het afleggen van rekening en verantwoording;
20. de mechanisatie;
21. de onderlinge samenhang in de ondernemingsactiviteiten en in de verschillende controlemaatregelen.

Veel van de onder 1 tot en met 21 genoemde „principes” zullen de Nederlandse accountant bekend (kunnen) voorkomen. Enkele accenten zijn wat anders: principe nr. 8 vermeldt dat de waarborgen verleend door de werknemers aan de onderneming, beschouwd kunnen worden als een bijzondere borgstelling. „Echter wanneer de bedrieger verduisteringen pleegt, zal hij er voor zorgen dat het ontdoken bedrag hoger is dan het waarborgbedrag. Doch zou men de waarborgsom zodanig kunnen vaststellen dat het verduisteringsbedrag dit niet overschrijdt.”

De praktische instelling blijkt o.a. uit de onder 11 genoemde boekhoudkundige organisatie. Enkele korte citaten:

„Vooreerst is het van belang orde te houden in de boekhouding. Controle is onbestaand tijdens de periode waarin de boekhouding achterhinkt. Vergissingen en fraudes worden in de hand gewerkt door wanorde, terwijl de achterstand van de inlichtingen een deel van de desbetreffende waarde opheft. Properheid en netheid zullen afwijkingen aan het licht brengen terwijl duistere situaties deze juist zullen verbergen.”

„De orde in de boekhouding geeft een goed beeld weer van de algemene geestesgesteldheid die in de onderneming moet heersen.”

„De begane fouten moeten billijk gesanctioneerd worden.”

„Elk ingeschreven bedrag zou moeten herlezen worden.”

„Een uitvoering die als basis dient van verdere behandelingen moet speciaal gecontroleerd worden en deze verificatie moet aan ernstige personen toevertrouwd worden”.

„Vooral de eerste vastlegging van een bepaald feit zal een getrouw en volledig beeld moeten geven.”

Wettelijke (detail)voorschriften zijn eveneens vermeld. Te noemen valt:

Art. 9, par. 1. De boeken worden gehouden in de volgorde van de datums, zonder enig wit vak of enige leemte. In geval van verbetering moet de oorspronkelijke inschrijving leesbaar blijven.

Dergelijke technische detailvoorschriften uit de wet van 17 juli 1975 met betrekking tot de boekhouding en de jaarrekening van de onderneming komen in ons land niet voor; wij regelen deze zaken veel globaler.

Bij de behandeling van geprogrammeerde controles in punt 21 dat nu genoemd is „Invloed van de administratieve automatisering op de interne controle” (in plaats van „de onderlinge samenhang” etc.) wordt als voorbeeld genoemd het door de computer laten constateren van het verband in de goederenbeweging door hantering van de formule:

$BV + I - EV - V = 0$, welke formule niet nader wordt uitgewerkt. Het punt 21 beslaat een vrij groot deel van het boek: 37 plus 13 voor de vragenlijst van de 198 pagina's.

Omtrent het in de hoofdstukken II 3 tot en met 7 vermelde is o.a. op te merken:

- de verwijzing naar een op steekproeven betrekking hebbend hoofdstuk (hetgeen kennelijk in een ander deel van het Handboek zal voorkomen), met als opmerking „dat voor de betwistbare punten men de steekproefmethode niet mag toepassen maar dat men daar wel een 100% controle dient uit te voeren”;
- de controle op de volledigheid van schulden door een externe bevestigingsbrief „aan sommige leveranciers”;
- de duidelijke schema's van boekhoudkundige verwerking waaruit de verbanden moeten blijken;
- de wat minder expliciete aandacht voor de volledigheid van de verkoopverantwoording (middeels verbanden uit goederen- en geldbeweging);
- aan afzonderlijke „bedienden” is toevertrouwd „het aanwerven of afdanken van personeel”;
- in de organisatie van de kassiersfunctie is niet veel aandacht gegeven aan het volledigheidaspect van de ontvangsten (creatieregister e.d.). Voor kwitantieboekjes is voorgeschreven dat deze worden gebruikt door de kassiers „... de overhandigde kwitanties zullen vergeleken worden met de kasontvangsten”. Overigens wordt voor dit punt in de vragenlijst wel een functie-scheiding verondersteld.

Resumerend: een op de praktijk gericht, goed leesbaar boek. Voor een totaalbeeld zullen de (volgende?) delen van het Handboek tevens in beschouwing moeten worden genomen.

Inkoop Markt Organiseren

G. K. Beekman-Love
L. Nieger

MATERIALS MANAGEMENT

Martinus Nijhoff Social Science Division
Leiden/Boston 1978 pp. 171

door Drs. M. C. H. van Drunen

Dit boek is een Engelstalige uitgave en het eerste deel in een serie over toegepaste bedrijfskundige logistiek. De eerste drie hoofdstukken zijn een uitwerking van het materials management concept; in hoofdstuk vier wordt de invoering van het concept in de praktijk behandeld en in hoofdstuk vijf tenslotte wordt een beeld geschetst van de bijdragen die een computer gestuurd informatie systeem kan leveren aan de vervulling van de materials management functie.

De schrijvers ondernemen in hoofdstuk 1 een moedige poging een materials management model op basis van de systeemtheorie te ontwikkelen omdat dit voor de ontwikkeling van het concept een beter uitgangspunt biedt dan een functionele benadering. Materials management behoeft een totale benadering; het heeft betrekking op de in- door- en uitstroom van materialen die nodig zijn in een industriële organisatie. Een functionele benadering leidt tot verdeling van verantwoordelijkheden met betrekking tot de materialenstroom over verschillende afdelingen in de organisatie. De aspect georiënteerde benadering, ontleend aan de systeemtheorie, biedt mogelijkheden tot een integrale benadering van de materialenstroom en daardoor tot een onderkenning van de relaties tussen de individuen en groepen die erbij zijn betrokken alsmede van hun taken in het geheel. Omdat materials management als een subsysteem van de ondernemingsorganisatie, een open socio-technisch systeem, wordt beschouwd, worden de doelstellingen van materials management ontleend aan die van deze organisatie.

Het begrip materials management, alsmede de taken ervan en de verhouding tot andere interne en externe functies worden in hoofdstuk 2 nader uitgewerkt. Volgens de schrijvers is materials management ontstaan uit het besef dat in de sector van de materialenstroom aanzienlijke kostenbesparingen mogelijk zijn. In feite impliceert dit dat gestreefd moet worden naar een efficiënte uitvoering van afgeleide ondernemingsdoelstellingen door materials management, door middel van een systematisch planningproces en door coördinatie van alle op de materialenstroom betrekking hebbende activiteiten

vanuit een centraal punt in de organisatie. Een dergelijke integrale benadering die de schrijvers voorstaan, geldt echter niet voor elk type organisatie zodat in bepaalde gevallen aanpassingen aan de aard van de organisatie noodzakelijk zijn. Uit de hoofdstukken 4 en 5 komt echter duidelijk naar voren dat omgekeerd ook de organisatie zich in belangrijke mate zal moeten aanpassen aan de ontwikkeling van het materials management concept.

Het „waarom van materials management“, dat in hoofdstuk 3 wordt behandeld, concentreert zich vooral op kostenreductie en op realisatie van afgeleide doelstellingen. Gepoogd wordt een antwoord te geven op vragen over de meest effectieve wijze van integratie en over de bijdragen van de materials manager tot deze integratie. Geconcludeerd kan worden dat de materials manager de meest belangrijke integratieve factor is en dat de keuze van de beste integratiemethode beïnvloed wordt door de stabiliteit van de omgeving waarin de onderneming werkt en door de risico's waarmee ze geconfronteerd wordt.

In hoofdstuk 4 houden de schrijvers zich bezig met de sociale veranderingen die optreden als gevolg van de invoering van het materials management concept in de organisatie. Een aantal mogelijke belemmeringen en weerstanden, die vermeden kunnen worden of waaraan moet worden tegemoet getreden, worden opgesomd. De conclusie is, dat wil er van een succesvolle organisatieverandering in sociaal opzicht sprake zijn, hiervoor een geleidelijke, planmatige en systematische aanpak door een multi disciplinair projectteam, zo mogelijk ter zijde gestaan door een externe organisatie consultant en topmanagement, nodig is.

In hoofdstuk 5 worden de organisatieveranderingen vanuit een technische gezichtshoek, met name het informatie-aspect, bezien. Een van de belangrijke taken, die met de invoering van het concept gepaard gaat, is het ontwerp van een adequaat computer gestuurd informatiesysteem. De invoering van een dergelijk systeem betekent een stevige organisatorische ingreep en dient daarom met de nodige omzichtigheid te geschieden. Omdat daarnaast de invoering van het materials management systeem ook een aantal problemen oproept, dient gelijktijdig hiermee een parallelle invoering van het informatiesysteem plaats te vinden. Voor de verwezenlijking van deze beide aspectssystemen in de organisatie, achten de schrijvers multidisciplinair projectmanagement het meest geschikt.

Het boek besluit met een postscriptum waarin het belang van materials management voor een industriële organisatie wordt onderstreept en samenvat-

tend de belangrijkste hoogtepunten nog eens worden weergegeven. Tenslotte zijn een tweetal appendices in het boek opgenomen. Appendix 1 betreft een checklist voor een organisatie audit waarmee het effectief en efficiënt functioneren van materials management geëvalueerd kan worden. Appendix 2 betreft een checklist voor de opzet van een informatiesysteem ten behoeve van materials management.

Door de toepassing van de systeemtheorie wordt in het boek een duidelijk beeld geschapen van wat materials management inhoudt, de betekenis ervan voor een onderneming en de implementatiemogelijkheden in een organisatie. De eenvoud en duidelijkheid van het geschetste beeld zouden tot onderschatting van de complexiteit van de materie kunnen leiden. Hier moet tegen worden gewaarschuwd, hetgeen de schrijvers uitdrukkelijk doen. Terecht wordt onderkend dat de vervulling van de taken van het multidisciplinaire project management team zeker geen eenvoudige zaak is. In dit verband mag ook niet vergeten worden dat materials management nog een betrekkelijk nieuw concept is en dat met de implementatie ervan nog weinig ervaring is opgedaan. Een recent onderzoek in de thermoplastische industrie in Engeland heeft aangetoond dat het merendeel van de onderzochte

bedrijven hun materialenstroom en inkoopactiviteiten op goed geluk en op ongecoördineerde wijze vervullen (A. W. M. de Groot, THT, 1978). Het boek is door de afwisselende behandeling van een aantal theoretische concepties, zoals systeemtheorie, managementstijlen, functies en principes, alsmede het organisatie-ontwikkelingsproces enerzijds en de toepassing ervan op materials management anderzijds, erg interessant voor zowel bedrijfskunde studenten als voor managers die met deze problematiek te maken hebben. Daarnaast verdient het boek aanbeveling voor industriële marketing managers voor het verkrijgen van een inzicht in de structuur en de aard van het inkoopgedrag in afnemersorganisaties.

Geconcludeerd mag worden dat de beide schrijvers erin geslaagd zijn het complexe gebied van het materialenstroombeheer, op overzichtelijke wijze en geïllustreerd met praktische moeilijkheden en aanwijzingen, weer te geven. Het is dan ook jammer dat het boek druk technisch niet geheel gaaf is en dat de uitgever ook verzuimd heeft bijzonderheden over de beide auteurs te verschaffen. Wie overigens in achtergrondgegevens van de auteurs is geïnteresseerd, zij verwezen naar „Intermediair” van 20.5.77 No. 20, waarin een uitvoerige voorpublicatie is vevat.