

ADMINISTRATIEF - ORGANISATORISCHE PROBLEMEN ROND DE CONSOLIDATIE

door Dr. H. Veringa

In de inleidende beschouwing van dit nummer wordt bij het onderzoek naar de betekenis van de consolidatie de berichtgeving, zowel intern als extern, centraal gesteld, met een accent naar het mij voorkomt op de interne berichtgeving, een facet dat naar het oordeel van de schrijver in de bestaande literatuur stiefmoederlijk is bedeed.

Dit oordeel is juist in die zin, dat in het kader van het consolidatievraagstuk dit facet nauwelijks naar voren komt, anderzijds is evenwel de interne berichtgeving en informatie in samengesteld gestructureerde, regionaal of internationaal gedecentraliseerde bedrijven, stellig niet aan de aandacht ontsnapt.

Dat hier een vraagstuk ligt is zonder meer duidelijk, het kan in het algemeen worden aangeduid als de behoefte aan informatie en berichtgeving ten behoeve van de eenheid in beleidsvoering, een probleem dat ten slotte uitmond in dat van de consolidatie van de jaarrekening. Aldus wordt het verschijnsel van de consolidatie geplaatst in het kader van het algemene vraagstuk van de beleidsvoering, een uitgangspunt, dat ongetwijfeld afwijkt van de traditionele behandelingswijze.

Zo noemt b.v. *Childs* in zijn studie over „Consolidated Financial Statements” slechts terloops de betekenis van de consolidatie voor de bedrijfsleiding.

„And management, particularly „top” management, will also use consolidated data in evaluating the effects of its larger policies on the group as a whole. As consolidated statements are usually prepared for publication, they are of little value for that purpose. Therefore special „internal” consolidated reports are sometimes made for the use of management”.¹⁾

In de literatuur benadert men het vraagstuk praktisch uitsluitend vanuit het gezichtspunt van de externe informatie, de publicatie ten behoeve van de vermogensverschaffer. De aandacht richt zich hierbij in het bijzonder op de vlovlochtenheid van de economische belangen der in het concern samenwerkende maatschappijen, welke door de juridische structuur ondoorzichtig is. De consolidatie beoogt in deze meer klaarheid te scheppen en een beter inzicht te geven in de werkelijke economische verhoudingen.

In haar doelstelling wijkt de externe berichtgeving in belangrijke mate af van die van de interne informatie ten behoeve van de bedrijfsleiding. Beide richten zich op het bedrijfsgebeuren, de externe informatie is evenwel in opzet en doelstelling aanzienlijk beperkter dan die ten behoeve van het bestuur.

Het is dunkt mij interessant een poging te wagen om vanuit de interne informatie en berichtgeving de problematiek rondom de consolidatie te benaderen. Het is duidelijk dat deze benadering een vrij algemene moet zijn, in het kader van een tijdschriftartikel zal volstaan moeten worden met slechts enkele aanduidingen van de problematiek en van de in dit verband aan de administratieve organisatie te stellen eisen.

In de literatuur vindt men in het algemeen een tweetal criteria voor de consolidatie aangegeven, te weten:

¹⁾ W. H. Childs, Consolidated Financial Statements. Ithaca. N.Y. 1949 pag. 35.

1. er moet sprake zijn van een „effectieve controle” op grond van een meerderheidspositie of anderszins, d.w.z. er moet dus een overwegende invloed bestaan op het bestuursbeleid.
2. er moet een „economische relatie” bestaan tussen de betrokken maatschappijen, d.w.z. de economische werkzaamheid moet een soortgelijk of aanvullend karakter hebben.

De hier weergegeven criteria, welke in het bijzonder de onderlinge verbondenheid der samenwerkende maatschappijen terzake van doelstelling en van beleidsvoering accentueren, motiveren naar mijn mening eveneens de benadering van de betekenis van de consolidatie vanuit het vorengenoemde gezichtspunt, de interne informatie ten behoeve van leiding en bestuur.

In het onderhavige vraagstuk gaat het in het bijzonder om de problematiek ten aanzien van bestuur en organisatie bij samengestelde, gedecentraliseerde bedrijven, hetzij regionaal dan wel internationaal. Deze problematiek schuilt hierin, dat de structuur een aantal divergerende krachten in zich bergt welke dienen te worden opgevangen en geneutraliseerd in speciale organisatorische en coördinerende maatregelen.

Kruisinga spreekt in dit verband over de „onvermijdelijke verslechtering van de communicatie tussen de leiding en haar uitvoerende organen en de daaruit voortvloeiende weerstanden en wrijvingen”.²⁾

De hier bedoelde maatregelen liggen op het gebied van de centrale formulering van doelstellingen en algemene beleidslijnen, uitmondend in een beleidsformulering en -overdracht, met als complement de controle op het gevoerde beleid, zowel wat betreft de inhoud van de bevoegdheden als de doeltreffendheid van het door de gedelegeerde gevoerde beleid. De betekenis van de administratie en van de administratieve organisatie ligt hierin besloten, de rol welke zij vervult in het kader van de beleidsformulering en -overdracht en van de controle en verificatie ligt voor de hand. De doeltreffendheid van bestuur is in belangrijke mate afhankelijk van de ontwikkeling en de aanpassing van de administratieve organisatie. De administratie is van nature het aangewezen hulpmiddel omdat zij, populair gezegd, een taal spreekt die men overal verstaat, een voordeel dat merkwaardigerwijze samenhangt met haar beperktheid, nl. het vermogen om slechts getallenvoorstellingen te kunnen uitdrukken, die kwantiteiten danwel waarden representeren. Het moge dan waar zijn, dat deze beperktheid van uitdrucksvermogen bezwaren oplevert, het voordeel blijft bestaan, dat in de interpretatie er minder aanleiding bestaat voor misverstanden, mits men de inhoud van de gehanteerde begrippen zoals doelmatigheidsnormen, bevoegdheidsbegrenzungen, ratio's bv. ten aanzien van financieringsmiddelen, bruto-marges, omzetsnelheden en andere kengetallen duidelijk formuleert.

Hiermede komen we aan een essentieel punt voor het onderhavige vraagstuk n.l. de eenheid van opvatting ten aanzien van de gehanteerde gegevens naar begripsinhoud, waardering en periode. Aan elk van de hier genoemde drie elementen zal hierna nog aandacht worden gegeven, waarbij er overigens mede zal worden volstaan slechts enkele gedachten weer te geven.

²⁾ H. J. Kruisinga, Vraagstukken van Directie-voering in geografisch gedecentraliseerde bedrijven. Leiden 1956. Pag. 75.

1. Eenheid van begrip en terminologie

*Kruisinga*³⁾ noemt bij zijn bespreking van de rapporteringsprocedure de noodzaak van de aanpassing van de administraties der vestigingen aan enkele principiële eisen, met name die van de uniformiteit. Hij werkt dit nader uit in een drietal punten t.w.:

- a. uniformering van rekeningschema's en boekingsvoorschriften,
- b. het volgen van een centraal voorgeschreven calculatietechniek,
- c. toepassing van uniforme procedures voor het opstellen van kengetallen.

De hier gegeven opsomming is logisch en verantwoord, de praktische realisering ervan biedt echter nog wel enige moeilijkheden.

Hierbij meen ik kort te kunnen zijn ten aanzien van de zuiver administratief technische kwesties.

Schema's en boekingsvoorschriften welke betrekking hebben op classificatie en rubricering, leveren slechts deze moeilijkheid op, dat een regelmatige aanpassing van de gegeven aanwijzingen aan veranderde omstandigheden nodig is. Een continuele bewaking is in dit verband onvermijdelijk om divergenties op den duur te voorkomen. Andere praktische moeilijkheden hangen samen met verschillen in feitelijke omstandigheden op diverse vestigingsplaatsen, verschil in wettelijke bepalingen en voorschriften e.a. Ik acht de hiermede samenhangende problemen van ondergeschikte betekenis, omdat zij voornamelijk van administratief-technische aard zijn en in de cijfervergelijking en beoordeling door correcties of toelichtingen kunnen worden gecorrigeerd. Van soortgelijke aard kunnen eveneens de valutaproblemen worden beschouwd.

In het kader van de hier gegeven beschouwingen zal vooral aandacht worden gegeven aan die omstandigheden, welke direct verband houden met de bijzondere betekenis van de administratie als hulpmiddel van bedrijfsvoering en bestuur. Bij de groei van het bedrijf en de daarmee samenhangende verdergaande beleidsdelegatie neemt de detaillering van de gegeven aanwijzingen en van de bedrijfsinformatie af. De nadelige invloed hiervan dient te worden hersteld door snellere informatie en door gemakkelijke hanteerbaarheid en interpreteerbaarheid ervan door de centrale leiding.

Hiervoor is de uniformiteit van begrippen en terminologie onmisbaar. In de verscheidenheid van het samengestelde bedrijf dient het streven dan ook primair te zijn gericht op uniformiteit en op het behoud van de eenheid van opvatting ten aanzien van de inhoud van begrippen en termen.

Hierin schuilt naar mijn mening een belangrijk praktisch probleem. De vraag rijst namelijk of de mate, waarin men er in slaagt om de eenheid van leiding en bestuur te handhaven, niet in belangrijke mate afhangt van de mogelijkheid om de beleidsformulering en -overdracht en de informatieverschaffing omtrent uitvoering en beleid te realiseren via eenvoudig hanteerbare formules. Dit kan als volgt worden gemotiveerd.

Bij hantering van de administratie als een hulpmiddel van leiding en bestuur zal er door het administratieve orgaan tegen moeten worden gewaakt, dat er een taal

³⁾ H. J. Kruisinga, t.a.p. pag. 106.

wordt gesproken, die de bedrijfsman niet meer begrijpt, respectievelijk tot misverstand en aanleiding kan geven. Het ingrijpen bijvoorbeeld in een calculatiemethode moge voor de administratie slechts de betekenis hebben van een eenvoudige hergroepering van cijfers, het effect ervan kan onder bepaalde omstandigheden er toe leiden, dat de bedrijfsman die het gegeven moet hanteren, in verwarring wordt gebracht.

In het internationale vlak stoot men bij herhaling op grote verschillen in inzicht en benadering van bepaalde problemen en ook hier dreigt het gevaar, dat een geforceerde en onvoldoend doordachte aanpassing van de administratieve organisatie storend of verwarrend werkt op de geste van de bedrijfsleiding.

Het is een praktisch probleem, waaraan in de theoretische beschouwingen veelal gemakkelijk voorbij wordt gegaan. Slechts wanneer men het vraagstuk van de administratie benadert vanuit bedrijfseconomisch gezichtspunt, en daarmee vanuit het oogpunt van hanteerbaarheid in dit verband, wordt men ten volle met dit facet geconfronteerd. Uniformering van administratie betekent dus meer dan het gelijkmaken van boekingsvoorschriften, het grijpt daarentegen diep in in de instruering, taakstelling, voorlichting en in de verantwoording en controle. Het is een stuk reorganisatie, dat goed moet zijn doordacht en met grote voorzichtigheid dient te worden voorbereid en ingevoerd.

Niet zelden heeft een onvoldoende voorbereiding of een overmaat van perfectie geleid tot een bijzonder fraaie, maar nutteloze papieren organisatie, in geen enkel opzicht corresponderend met de feitelijke situatie.

Onder zodanige omstandigheden spreekt het welhaast van zelf, dat de uniformiteit van begrippen en termen slechts formeel inhoud heeft, maar materieel iedere betekenis mist. Taakstellingen, normen, resultaatsanalyses corresponderen niet langer met wat als zodanig wordt aanvaard, de administratie beantwoordt niet langer aan haar richtinggevende en taakstellende doeleinden.

De aansluiting op de regulering van bevoegdheden en verantwoordelijkheid komt te ontbreken en daarmee wordt de administratie als hulpmiddel voor beleidsvoering en controle waardeloos. Hierin ligt veelal de kiem voor de bekende controverse tussen administratie en bedrijf.

Men zou kunnen stellen, dat het voorgaande geen specifiek probleem is van het samengestelde bedrijf, daar het verschijnsel zich kan voordoen in ieder bedrijf, ongeacht zijn structuur. Op zich is dit juist, doch de wenselijkheid of noodzakelijkheid van de consolidatie voor het samengestelde bedrijf is de factor, die hier tot de bedoelde uniformering dwingt en dus het vorengenoemde gevaar in het bijzonder oproept.

Gezien tegen deze achtergrond krijgt het consolidatievraagstuk een zeer bijzonder organisatorisch aspect. Indien dit niet voldoende wordt onderkend, dan wel - en bagatelle - wordt behandeld, kan dit leiden tot ernstige schade aan de doeltreffendheid van de administratie als instrument voor leiding en bestuur. Meer positief geformuleerd: de ten behoeve van de consolidatie noodzakelijke uniformering van de administratie, begripsinhoud en terminologie kan, mits goed voorbereid en doordacht, een belangrijke bijdrage leveren voor de noodzakelijke verbetering van de interne informatie en communicatie.

Het zwaartepunt bij het tot stand brengen hiervan ligt in het goede inzicht in de organisatorische verhoudingen en de afstemming van de begrippen en de be-

gripsinhoud op de realistische opvattingen dienaangaande en de hanteerbaarheid door de bedrijfsman.

2. *Informatie ten behoeve van centrale beleidsproblemen*

Hiervoor is vooral de coördinatie van beleid en bestuur in de onderscheidene bedrijfsonderdelen geaccentueerd, er is evenwel aanleiding nog een ander aspect te belichten. Daarnaast heeft namelijk de informatie aan de centrale leiding betekenis ten behoeve van algemene beleidsvraagstukken, welke niet zozeer van coördinerende aard zijn, doch meer een samenvattend karakter dragen. Het gaat om typische beleidsproblemen, welke vragen om een het geheel omvattende informatie en berichtgeving terzake van het totale bedrijf.

Het zijn met name deze vraagstukken welke men in de literatuur wel vindt aangeduid en waarmede de wenselijkheid of noodzakelijkheid van de consolidatie mede wordt gemotiveerd. Aandacht wordt in dit verband gegeven aan de vermogens- en kapitaalsstructuur en de daarmee samenhangende solvabiliteits- en liquiditeitsvraagstukken. Hier is met name sprake van het centrale financierings- en daarmee verbandhoudend het investeringsbeleid, dus van de betekenis van de administratieve informatie ter ondersteuning hiervan.

Hierbij aansluitend rijzen verschillende praktische vragen ten aanzien van de methode van consolidatie, met name bijvoorbeeld met betrekking tot de verwerking van minderheidsbelangen van derden in de geconsolideerde rekening. Zonder verder in te gaan op methode of techniek van de consolidatie, kan in het algemeen worden gesteld, dat deze zodanig dienen te worden gekozen, dat de gegevens een informatie verschaffen welke een doelmatig financierings- en investeringsbeleid mogelijk maken.

Administratief-organisatorisch schuilt hierin naar mijn mening wederom een bijzonder probleem, samenhangend met het dynamisch karakter van het financieringsbeleid. Een doelmatig beleid vraagt hier om regelmatige, continue informatie en vooral prognoses op kortere en langere termijn, hetgeen bijzondere eisen gaat stellen aan de administratieve organisatie en berichtgeving. We stuiten hier onder meer op de financiële budgetering, waarvan de betekenis in samengesteld gestructureerde bedrijven in belangrijke mate toeneemt.

Hier reikt voorts de consolidatie verder dan de jaarrekening, verwezen zij in dit verband naar het hiervoor gegeven citaat van *Childs*, waarin deze auteur „special internal consolidated reports” ten behoeve van de bedrijfsleiding vermeldt.

Aan de met de financiering samenhangende deelproblemen, verband houdend met de belemmeringen in het internationale kapitaal- en valutaverkeer, wordt korthedshalve verder voorbijgegaan.

De hiervoor in het kader van het financieringsvraagstuk geformuleerde eis ten aanzien van regelmatige en continue informatie, geruggesteund door een begroting van de verwachte vermogensbehoefte en benodigde financieringsmiddelen, sluit aan bij een eerder gemaakte opmerking inzake de bijzondere behoefte in het samengestelde bedrijf aan snelle en gemakkelijk hanteerbare informatie. Snelheid van informatie is op velerlei gebied een dwingende eis, teneinde de slagvaardigheid van de centrale leiding te behouden; de administratieve organisatie zal hieraan de noodzakelijke aanpassing moeten weten te vinden.

3. Uniformiteit van waarderingsgrondslagen

De discussie omtrent de consolidatie handelt grotendeels over vraagstukken van waardering en winstbepaling. Waarderingsstelsel en winstbepalingsmethode zijn uiteraard nauw met elkaar verbonden.

Het is duidelijk, dat er te dien aanzien uniformiteit moet bestaan, wil men via de consolidatie duidelijkheid verkrijgen in het balansbeeld en een juist inzicht in de winstcapaciteit.

Ook op dit gebied liggen een aantal praktische moeilijkheden, welke consequenties hebben voor de administratieve organisatie. Hierbij is o.m. te denken aan tal van wettelijke en vooral fiscale voorschriften, welke invloed uitoefenen op de bepaling van waarderingsgrondslagen en afschrijvingen. Reeds ons eigen land toonde in de afgelopen jaren een staalkaart van fiscale bepalingen m.b.t. vervroegde afschrijvingen, investeringsaftrek enz., een voortdurend wijzigend regime met tal van uitzonderingen, waarbij somtijds ook het tijdstip van het plaatsnemen van de bestelling van invloed was op de afschrijvingsmethodiek.

Waar hier veelal de maatregelen een conjunctuurpolitiek karakter hebben en in tal van landen worden gehanteerd, aangepast aan de daar geldende bijzondere omstandigheden, betekent dit alles een regelmatig optredend storend element bij het streven naar toepassing van uniforme grondslagen en methoden. Het leidt veelal tot een dupliceringsarbeid en een herwaardering naar andere grondslagen ten behoeve van de geconsolideerde rekening, hetgeen een aanzienlijke verzwarende betekenis heeft voor de administratie.

In het kader van waardering en winstbepaling vormt nog een specifiek vraagstuk van de consolidatie, met name bij geïntegreerde ondernemingen, dat van de eliminatie van de zgn. - intercompany profits -. Ook aan dit onderwerp is in de bestaande literatuur vrij veel aandacht gegeven, zowel wat betreft de geaardheid van deze winstnemingen als de techniek van eliminatie ervan. Uiteraard kunnen in de administratieve techniek hulpmiddelen worden gevonden om dit eliminatieproces te vergemakkelijken, bijvoorbeeld door gescheiden aantekening van onderlinge leveringen tussen de gelieerde maatschappijen en de daaruit voortvloeiende voorraadposities.

4. Uniformiteit naar periode

Dat er met betrekking tot de geconsolideerde jaarrekening uniformiteit ten aanzien van de verslagperiode der deelnemende maatschappijen dient te bestaan is zonder meer duidelijk. Zo deze mocht ontbreken, zullen bijzondere maatregelen nodig zijn om via tussentijdse overzichten de incorporering van de gegevens van maatschappijen met afwijkende verslagperiode, mogelijk te maken. Dit voert terug tot een eerder gemaakte opmerking waarbij de wenselijkheid werd beklemtoond om ten behoeve van de interne informatie en rapportering, met name ten behoeve van centrale beleidsproblemen, over regelmatig periodieke overzichten te beschikken. In een stelsel met regelmatig periodieke overzichten heeft de jaarrekening geen grotere betekenis dan die van elk der periodieke verslagleggingen. De realisering van dit beginsel in de administratie heeft uiteraard een vergaande invloed op de organisatie, welke in de desbetreffende literatuur uitvoerig is behandeld.

Voor het samengestelde bedrijf schuilen er nog enkele bijzondere moeilijkheden in de periodieke afstemming van de gegevens onderling tussen moeder- en dochterondernemingen, welke moeilijkheden om speciale organisatorische maatregelen vragen. Primair zullen deze er op gericht zijn het gelijklopen van de onderlinge sluitrekeningen zoveel mogelijk te bewerkstelligen. In dit verband is van bijzondere betekenis een duidelijke en welomschreven afscheiding van de administratieve boekingsperioden, speciaal ten aanzien van het onderlinge verkeer tussen de in het concern samenwerkende bedrijven. Ten behoeve van een snelle en afdoende afstemming, resp. de localisering van nog onderling zwevende posten, kan voorts door de centrale soms met vrucht gebruik worden gemaakt van mechanische hulpmiddelen.

Van bijzondere betekenis voor het samengestelde bedrijf is voorts een straffe organisatie en nauwkeurige „timing” van de verschaffing der gegevens. Hier geldt in bijzondere mate, dat het tempo van het geheel wordt bepaald door het langzaamste onderdeel. Nauwkeurige bindende voorschriften met betrekking tot boekings- en belastingsperiode, administratieve verwerking en datum van inzending der gegevens zijn beslist noodzakelijk, teneinde de tijdige beschikbaarheid van de administratieve informatie te verzekeren.

In dit verband zij er nog op gewezen, dat niet alle informatie persé aan hetzelfde tijdstip gebonden is, bepaalde gegevens zullen met grotere frequentie ter beschikking moeten komen, op momenten, dat een afstemming binnen het administratieve geheel niet wel mogelijk is. Te dien aanzien geldt in bijzondere mate, dat een duidelijke instruering de uniformiteit in de verstrekking der gegevens moet waarborgen.

5. *Samenvatting*

In het voorgaande heb ik getracht aan te tonen, dat de betekenis van de consolidatie verder reikt dan die van een meer of minder gecompliceerde optel- of aftreksom, van een aantal onder gelijke noemer gebrachte getallen. Een dergelijk simplisme zou te kort doen aan de betekenis van de administratie als beleidsinstrument, zowel ten dienste van de coördinatie van het beleid in de diverse vestigingen als voor het centraal gevoerde beleid.

De aanpassing van de administratieve organisatie aan de specifieke problemen van leiding en bestuur vraagt om een zorgvuldige en weloverwogen voorbereiding, uniformiteit van begrippen, waarderingsgrondslagen en periode, waarbij de inhoud van de te hanteren begrippen moet zijn afgestemd op de werkelijke bedrijfsorganisatorische verhoudingen.

Naast de eis van gemakkelijke hanteerbaarheid en interpreteerbaarheid der gegevens is van bijzondere betekenis de frequentie en de snelheid van de informatie, met name ten behoeve van de algemene beleidsproblemen.

De hier geformuleerde algemene aanpassingseisen kunnen bezwaarlijk als nieuw of revolutionair worden aangemerkt, in de overvloedige literatuur over administratieve organisatie vindt men ze talloze malen aangeduid en uitvoerig besproken. De bedoeling van deze bijdrage was dan ook slechts een benadering te geven van het consolidatievraagstuk, tegen de achtergrond van moderne inzichten omtrent de functie van de administratie, als instrument ten behoeve van leiding en bestuur.