

BOEKBESPREKINGEN

G. F. Krusel: DE INDUSTRIËLE VESTIGINGSPLAATS. Bedrijfseconomische Monographieën XXIV. Leiden (H. E. Stenfert Kroese N.V.), 1957. 280 pag.

door Prof. Dr. H. J. Keuning

Onder bovenstaande titel wekt het werk van Dr. G. F. Krusel, dat in eerste aanleg als academisch proefschrift het licht zag, ongetwijfeld grote verwachtingen zowel bij de bedrijfseconoom als bij de econoom-geograaf: Bij de bedrijfseconoom, omdat de schrijver aankondigt het vraagstuk van de industriële vestigingsplaats te willen behandelen van uit een bedrijfseconomische gezichtshoek als tegenwicht tegenover de gebruikelijke sociaal-economische behandelingswijze; bij de econoom-geograaf, omdat deze van een bedrijfseconomische beschouwingwijze een nauwere aanpassing aan de realiteit verwacht, dan met de theorie van Weber en de latere — veelal sterk mathematisch en schematisch opgezette — aanvullingen en correcties daarop het geval is. De titels van de onderscheiden hoofdstukken van het werk van Krusel versterken de gekoesterde verwachtingen. De relatie tussen bedrijfsgrote en vestigingsplaats, de verschijnselen van agglomeratie en deglomeratie, de verhouding tussen differentiatie en specialisatie en de vestigingsplaats, enz. vormen slechts enkele voorbeelden van de talrijke onderwerpen, welke in deze publicatie worden behandeld, waarbij bovendien aandacht wordt besteed aan praktische vraagstukken, zoals bijv. de invloed van de overheidspolitiek en de ruimtelijke ordening op de vestigingsplaats van industriële bedrijven.

Vraagt men zich nu af, of de schrijver in zijn streven geslaagd mag heten, dan kan deze vraag geenszins in alle opzichten bevestigend worden beantwoord. Ongetwijfeld heeft de auteur zich op brede terreinen georiënteerd, en ontegenzeggelijk ligt aan zijn publicatie ook een grote hoeveelheid denkwerk ten grondslag. Talrijke zeer beachtenswaardige opmerkingen zijn in zijn publicatie verzameld. Wat men echter noteert mist in zijn beschouwingen is wel een strakke lijn en een systematische wijze van behandeling der onderscheiden sectoren van het vestigingsplaats-probleem. Voor een belangrijk deel zal dit moeten worden toegeschreven aan de wijze van schrijven van de auteur, die telkens na het poneren van een bepaalde stelling, deze onmiddellijk laat volgen door een grotere of kleinere mate van kritiek, die hij grondt op uitzonderingen, die zich in de praktijk zullen voordoen, zonder te trachten de diepere grond van deze uitzonderingen op te sporen. Door een en ander wordt het werk van Krusel uitermate verwarrend en daardoor moeilijk leesbaar, waardoor het uiteindelijk danook een gevoel van teleurstelling bij de lezer achterlaat.

Prof. Dr. Waldemar Koch: DER BERUF DES WIRTSCHAFTSPRÜFERS
Uitgever Duncker en Humblot/Berlijn, 318 blz.

door L. G. van der Hoek

De belangstelling van de Nederlandse accountant voor de beroepsontwikkeling en de beroepsopvattingen in andere landen ging in het verleden bij voorkeur uit naar die in Engeland en de Verenigde Staten. Gezien de grote economische betekenis van Duitsland voor ons land, gezien de steeds toenemende omvang van het goederen- en geldverkeer tussen beide landen, verdient het ongetwijfeld aanbeveling kennis te nemen van de ontwikkeling van het accountantsberoep in Duitsland.

Het is begrijpelijk, dat niet alleen in Duitsland, maar ook in ons land, over de inhoud van de functie van de „Wirtschaftsprüfer“ verwarring is ontstaan, want ofschoon de beroepsaanduiding „Wirtschaftsprüfer“ reeds in 1931 officieel is ingevoerd, is het werk van Prof. Dr. Waldemar Koch het eerste boek, dat het ontstaan en de ontwikkeling van het beroep en het arbeidsveld van de Wirtschaftsprüfer uitvoerig behandelt.

De eerste 50 blz. van het boek geven een beschrijving van het arbeidsveld van de Wirtschaftsprüfer en van de Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Dit arbeidsveld wordt door schr. verdeeld in opdrachten als gevolg van wettelijke voorschriften - o.a. wettelijk voorgeschreven controle van Aktiengesellschaften, Genossenschaften, Credietinstellingen, Openbare Nutsbedrijven - en bijzondere opdrachten, zoals credietonderzoeken, fiscale adviezen, het optreden als executeur-testamentair, fraude-onderzoeken, enz.

Vermeldenswaardig is, dat bij de Aktiengesellschaft de voorgeschreven controle in het bijzonder is gericht op de jaarrekening, die moet steunen op een ordelijk bijgehouden boekhouding, terwijl bij de rubricering en de waardering moet worden nagegaan, of de wettelijke voorschriften zijn nageleefd. Bij de controle van de Genossenschaften moet ook de wijze, waarop het bedrijf wordt geleid, worden onderzocht. De consequentie hiervan is,

dat de controle van de Aktiengesellschaften als regel na afloop van het boekjaar plaatsvindt en dat de controle van de Genossenschaften ook gedurende het boekjaar wordt uitgeoefend. Schr. vraagt zich op blz. 31 af, of de verplichte controle garandeert, dat de gecertificeerde jaarrekening een juist beeld geeft en meent, dat dit niet alleen van de controlerende Wirtschaftsprüfer afhangt. De Aktiengesetz opent bijv. de mogelijkheid de omzet te verzwijgen, hetgeen schr. betreurt. Voorts stelt schr. voorop, dat de Wirtschaftsprüfer geen detective is en dat hij dus in zekere zin van de goede wil van de door hem gecontroleerde persoon afhankelijk is. „Will dieser etwas verbergen, so werden die Dinge schwierig“. Teneinde de verantwoordelijkheid voor fouten, enz. nauwkeurig te bepalen, heeft het Institut der Wirtschaftsprüfer b.v. „Vollständigkeitserklärungen“ geformuleerd, die door de directie van de Aktiengesellschaft moeten worden ondertekend.

Uit het voorgaande blijkt wel, dat de verantwoordelijkheid en mede daardoor de controletechniek van de Wirtschaftsprüfer in Duitsland anders wordt gezien dan in Nederland. Dit blijkt ook uit de volgende alinea, voorkomende op blz. 34:

„Die Jahresabschlussprüfung gilt der Feststellung, dass der geprüfte und dann testierte Abschluss den gesetzlichen Bestimmungen entspricht. Nicht aber zielt eine solche Prüfung auf die Feststellung etwaiger vorgekommener Unterschlagungen oder Fälschungen. Wollte man auch dies zuverlässig feststellen, so würden sich die Kosten der Abschlussprüfung unverhältnismäßig erhöhen. Der Abschlussprüfer wird daher in seinem Bericht darauf hinweisen, dass die Prüfung keine Unterschlagungsprüfung war, ebensowenig eine Devisenprüfung“.

Vervolgens wijdt schr. zeer uitvoerig - ± ruim 100 blz. - aandacht aan het ontstaan en de ontwikkeling van het beroep en de wettelijke regeling vóór 1945 en die ná 1945; ook wijdt hij aandacht aan de Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, o.a. aan de in 1925 opgerichte Deutsche Revisions- und Treuhand-Aktiengesellschaft. Hij memoreert ook het verschijnen in 1930 van het ook in ons land bekende boek van Dr. Voss „Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen“.

Schr. herinnert aan de bijzonder moeilijke economische situatie in Duitsland in de jaren 1923 tot 1934, aan de bezetting van het Ruhrgebied, aan de moeilijkheden op de geld- en kapitaalmarkt, aan de valuta-moeilijkheden, aan de val van banken en andere grote ondernemingen. Er kwamen vele misstanden aan het licht en het wantrouwen groeide. Daardoor ontstond de wens, de jaarrekeningen van alle Aktiengesellschaften te laten controleren en certificeren door officieel aangestelde en daartoe bekwame vertrouwenspersonen. Ook groeide de overtuiging, dat de regeling van het beroep in alle Duitse staten uniform diende te zijn. Dit leidde ertoe, dat in 1931 in de zgn. „Ländervereinbarung“ door de Rijksregering en de regeringen van de Duitse staten de grondslagen voor het aanstellen van „öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer“ werden vastgelegd. Deze grondslagen omvatten o.a. een examen, beëdiging en toezicht.

Eveneens in 1931 werd voorgeschreven, dat de jaarrekeningen aan gedetailleerde eisen moesten voldoen en dat zij moesten worden gecontroleerd door „Bilanzprüfer“. In 1937 werd bepaald, dat de jaarrekeningen moesten worden gecontroleerd, alvorens zij aan de commissarissen werden voorgelegd. Was de jaarrekening niet gecontroleerd, dan kon zij niet worden vastgesteld. In zijn schriftelijk uit te brengen rapport moet de Wirtschaftsprüfer o.a. mededelen, of de boekhouding, de jaarrekening en het verslag aan de wettelijke voorschriften voldoen en of de directie de gewenste toelichtingen en bewijzen heeft verstrekt.

Indien aan deze door de wet gestelde eisen is voldaan, moet de Wirtschaftsprüfer zijn verklaring afgeven, zelfs indien hij van mening mocht zijn, dat afwijken van de wettelijke voorschriften tot een beter inzicht in de positie en/of de resultaten zou hebben geleid.

Degene, die de aanduiding Wirtschaftsprüfer ten onrechte voert, krijgt maximaal een jaar gevangenisstraf en/of boete. Deze bescherming, gevoegd bij de verplicht gestelde controle, heeft de snelle ontwikkeling van het beroep ten zeerste bevorderd. De ontwikkeling zou echter nooit zo succesvol zijn geweest, indien niet bovendien de vele in 1930 bestaande verenigingen - o.a. Verband Deutscher Bücherrevisoren - zich hadden georganiseerd in het „Institut für das Revisions- und Treuhandwesen“, in 1932 omgedoopt in „Institut der Wirtschaftsprüfer“.

Ook beschrijft schr. de ontwikkeling tijdens het nationaal socialisme, waarvan hij zegt (blz.79):

„Dieser Zeitabschnitt war durch die Fügung des Schicksals nur eine Episode und nicht eine Epoche. Für den Wirtschaftsprüferberuf hat er viel Unruhe und manches Beschämende, aber keine innere Veränderung gebracht“.

In hoofdstuk 4 worden de juridische grondslagen van het beroep vóór 1945 en sedert 1945 uitvoerig beschreven. Vooral de beschrijving van de gevolgen voor de organisatie van het beroep door de indeling van Duitsland in 4 zones en Berlijn is interessant. In 1946 werd opgericht het „Institut der Wirtschaftsprüfer“ in Düsseldorf, in 1954 omgedoopt in „Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland“. Naast laatstgenoemd in de Engelse zone

gevestigd Instituut bestaan in de andere zones en in Berlijn organisaties van Wirtschaftsprüfer, die echter als lid van laatstgenoemd Instituut zijn toegetreden. Momenteel zijn vrijwel alle Wirtschaftsprüfer en Wirtschaftsprüfungsgesellschaften direct of indirect via andere organisaties lid van het „Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland”.

In hoofdstuk 9 vertelt schr. een en ander over de grondslagen van het beroep. Dit hoofdstuk, omvattende slechts 13 blz., is een van de meest interessante hoofdstukken. Hierin wordt o.a. vermeld, welke beroepen niet verenigbaar zijn met het beroep van Wirtschaftsprüfer. Ook bespreekt schr. in dit hoofdstuk de voorschriften, die beogen de onafhankelijkheid van de Wirtschaftsprüfer te verzekeren.

In hoofdstuk 10 constateert schr., dat de controle van de jaarrekeningen overwegend geschiedt door de Wirtschaftsprüfungsgesellschaften en hij tracht dit verschijnsel te motiveren. De Wirtschaftsprüfungsgesellschaften - b.v. de Deutsche Treuhandgesellschaft - zijn soms opgericht door en eigendom van banken. Andere zijn - afgezien van de ondernemingsvorm - te vergelijken met de in ons land bekende maatschappen van accountants, al zijn de door schr. genoemde motieven, die tot de oprichting hebben geleid, meestal andere dan die in ons land.

De aandelen van de Deutsche Revisions- und Treuhand A.G. zijn eigendom van de staat. Schr. acht het - mijns inziens terecht - onjuist, dat deze belangrijke A.G. niet alleen publieke instellingen controleert, doch ook opdrachten in de private sector uitvoert. Hij wijst erop, dat de onafhankelijkheid van de Wirtschaftsprüfer hierdoor in het gedrang kan komen en geeft hiervan sprekende voorbeelden.

In hoofdstuk 12 wordt uitvoerig ingegaan op de praktische en theoretische opleiding tot Wirtschaftsprüfer. Ook de organisatie en het programma van en de toelatingseisen tot het examen worden uitvoerig besproken. Alvorens door een commissie tot het examen toegelaten te worden, dienen vele voorwaarden te worden vervuld. De commissie wenst o.a. uitvoerig te worden ingelicht over de levensloop van de candidaat. Voorts moet de candidaat twee controle-rapporten overleggen, die door hem zelf zijn opgesteld en hij moet bewijzen, dat hij minstens vier jaar praktisch werkzaam is geweest. Schr. concludeert, dat zijns inziens een academische studie van bedrijfsleer, economie of rechten moet worden gemaakt, alvorens tot het Wirtschaftsprüfer-examen te worden toegelaten en constateert, dat ongeveer 75 % van de thans werkzame Wirtschaftsprüfer een academische vooropleiding hebben gehad.

In de volgende hoofdstukken worden o.a. nog besproken de tuchtrechtspreek, honorariumregelingen, de in Duitsland verplichte beroepsaansprakelijkheidsverzekering, alsmede de beroepsuitoefening in het buitenland - o.a. die in Nederland (4 blz.) - en de internationale samenwerking.

Schr. is van mening, dat ofschoon het beroep in sommige landen veel vroeger is ontstaan dan in Duitsland, het niveau van de Duitse Wirtschaftsprüfer nergens wordt overtroffen. Hij acht de titel Wirtschaftsprüfer te beperkt en geeft de voorkeur aan de titel „Wirtschaftsrechtsanwalt”.

De door schr. toegepaste indeling van de stof heeft dikwijls tot herhalingen geleid. Niettemin geeft zijn boek een zeer gedetailleerde en dikwijls interessante beschrijving van de geschiedenis en de organisatie van het beroep in Duitsland en van de functies, die de Wirtschaftsprüfer vervult. De wijze, waarop de Wirtschaftsprüfer zijn vele werkzaamheden verricht, wordt in dit boek niet beschreven.

GEMEINSAME WIRTSCHAFTLICHE GRUNDREGELN IN PRIVATER WIRTSCHAFT UND OFFENTLICHER VERWALTUNG. Ed. Otto Schwarz, Göttingen

door Prof. Dr. A. Mey

In januari 1953 is op initiatief van de leider van de Forschungsstelle für Staats- und Kommunalwirtschaft, Dr. Fr. von Dungern, in Wiesbaden een klein congres gehouden over de economie van het Staatsbedrijf. Mevrouw Prof. Ursula Hicks en Mr. M. A. Nuffield (Engeland), Prof. Conrado Gini (Italië), Francis Raison (Parijs) en ikzelf hebben daar de buitenlandse meningen naar voren gebracht. Van Duitse zijde spraken de collegae Konrad Mellerowics (Berlin), Schwantag (Mainz), Spitaler (Köln) en de heren Vialon (Parijs), Haaser (Frankfort) en de Staatssecretaris Dr. Hartmann (Bonn). Mellerowics, Schwantag en ik hebben de bedrijfseconomische aspecten naar voren gebracht, waarbij opvallend de betogen van de eerstgenoemde en het mijne bij elkaar aansloten in die zin, dat Mellerowics slechts over wenselijkheden, ikzelf ook over door mij uitgevoerde toepassingen kon spreken. Op deze bespreking is gevolgd een voordracht door mij in augustus 1953 over genoemde toepassingen in Bonn in een ministeriële commissie, die ook aan dit onderwerp verdere aandacht gegeven heeft, terwijl genoemde staatssecretaris ge-

vraagd heeft om uit de Forschungsstelle een werkgroep te vormen ter verdere bestudering van het vraagstuk van een meer rationele organisatie van het openbaar bestuursapparaat. Het in hoofde genoemde boek is het rapport van deze werkgroep. Het belangrijke rapport zal zeker in de Duitse literatuur reacties van verschillende zijden oproepen.

Voor onze lezers acht ik het kennis nemen van dit rapport belangrijk, omdat het de noodzaak der invoering bepleit van verschillende maatregelen van rationalisatie in het openbaar bestuur (in 1953 door Mellorowics en mij aanbevolen), echter tevens de toepasbaarheid van vele der door ons naar voren gebrachte bedrijfseconomische beginselen afwijst. Deze afwijzing blijkt bijzonder in dat deel van het rapport, dat gesteld is door Prof. Johns (Tübingen), die de beide voorafgaande besprekingen meemaakte. De afwijzing berust in hoofdzaak op het dzz. uitgaan van de bedrijfseconomie. Het rapport wenst bij toepassing van rationalisatie uit te gaan van een verdere uitbouw van de z.g. Kameralwetenschap. Dit kan uiteraard ook en men zal dan tot ongeveer gelijke techniek van administratie onder andere naam komen. Men heeft dan de bedrijfseconomie - na naamsverandering - in de Kameralwissenschaft ingevoerd.

De werkgroep ziet de bedrijfseconomie (ten onrechte) niet als een wetenschap, welke de problemen van het rationeel bestuur der bedrijfshuishouding bestudeert, maar als een leer, die zich richt op het inkomensstreven van de onderneming (Erwerbswirtschaft) en van daar uit zijn „kaufmännisch” begrippenarsenaal en denkmethode construeert. Zo gesteld - en vele der Duitse bedrijfseconomische auteurs geven daar aanleiding toe - is het begrijpelijk, dat de Duitse hoofdambtenaren en docenten van de openbare bestuurskunst gelijktijdig de rationele doelstellingen aanvaarden en de uitgangspunten afwijzen. Niettemin is dit oordeel traditioneel gebonden en schiet derhalve in het uitgangspunt te kort aan wetenschappelijkheid der analyse. Men zou een meer positieve behandeling gekregen hebben, ware men uitgegaan van wat het besturen (Verwalten) als zodanig vereist aan maatregelen om aan de eis van rationaliteit te beantwoorden en had men daarna onderzocht hoe die maatregelen variëren moeten bij het streven naar enerzijds een inkomen (hoogste opbrengst bij geringste kosten) en anderzijds het dienen van het algemeen belang tot de geringst mogelijke druk op het nationaal inkomen. Niettemin is het kennis nemen van vele in dit boek aangevoerde argumenten voor toepassing van de vereiste maatregelen der rationaliteit aan te bevelen.

1. *De auteurs en hun onderwerpen.*

Dr. Vialon beantwoordt de vraag of er in de uitgaven der openbare huishouding een „natuurlijke belangstelling” aan economisch handelen kan bestaan. Prof. Dr. Johns behandelt de vraag of het mogelijk is regelen en methoden van calculeren, uit het inkomensstreven volgende, te gebruiken om rationaliteit en spaarzaamheid in het openbaar bedrijf te bevorderen.

Dplm.-Kfm. Elfert onderzoekt of de „kaufmännisch-wirtschaftliche” gedachtengang enigermate bruikbaar is voor de vermogensinstandhouding van het openbaar bestuur.

De Heer Augustin en Dr. Schlesinger gaan na in hoeverre men met kwantitatieve meting de personeels- en materieelbehoefte voor de openbare dienst kan vaststellen en hoe men die meting verricht.

De Heer Haaser bespreekt de betekenis en de vormen van selectie en de vorming van personeel in de openbare dienst in vergelijking met het bedrijfsleven. De Heer Augustin vergelijkt de organisatievormen in beide gebieden van bestuur.

De Heren Haaser en Elfert bespreken de ervaring bij het verstrekken van subsidies en de controle op de besteding daarvan.

De Heer Haaser onderzoekt of de controle van en de onderzoeken naar de doelmatigheid en regelmatigheid in de openbare dienst voldoende zijn en vergelijkt het effect daarvan met dat wat t.z. in het particulier bedrijfsleven bereikt wordt.

In een drietal bijlagen bespreken Dr. Krauss: Het onderzoek naar de doelmatigheid in de ministeries van de Staat Hessen, Dr. Schlesinger: De controlemethode van de Rekenkamer in Oostenrijk, Dr. Zweifel: De ervaringen bij de controle op de doelmatigheid, organisatorische juistheid en de maatregelen tot prestatievergroting in Zwitserland.

2. *Principiële bezwaren tegen de probleemstelling der afzonderlijke thema's.*

Overziet men de probleemstellingen dan valt bijzonder op bij de drie eerstgenoemde thema's, dat de probleemstelling de neiging naar de negatie inhoudt. Het motief, dat ik daarachter zie, werd reeds in de algemene beschouwing aangeduid. Dat men nochtans dezelfde maatregelen en voorzieningen - zoals hieronder zal blijken - noodzakelijk acht, stelt n.m.m. hen in het gelijk, die deze maatregelen en voorzieningen bepleiten. Zo blijft de vraag over, welke techniek van boekhouden (de uitgebreide kameralistische of de vermogensrechtelijke boekhouding) daartoe het beste dient en de beste grondslag voor informatie en controle schept.

In Dr. Vialon's these wordt de belangstelling voor spaarzaamheid van de met eigen vermogen ondernemende producent vergeleken met het overeenkomstig interesse van de hoofdamtenaar. Deze vergelijking is scheef maar volgt uit het vragen naar een „natuurlijke” belangstelling. Gelukkig komt de auteur er toe te bepleiten om het gebrek aan belangstelling door rationalisering en organisatie te ondervangen.

De referenten Johns en Elfert wijzen de vermogensrechtelijke boekhouding af, omdat het niet past in de kameralistiek. Beide wijzen af om door middel van een staatsbalans het bedrag van het vermogen van staat of gemeente te benaderen en afschrijvingen te calculeren om tot berekening van kostprijzen te komen. De grond van Elfert, gegeven op pag. 55, is dat „allgemeine Abschreibungssätze anzuwenden nach den Regeln der Kameralwissenschaft nicht möglich ist”.

Uit dit argument en in de overeenkomstige van Johns blijkt dat voor deze Heren van een besluit tot verandering der boekhouding geen sprake mag zijn. Men wil dus wel de doelstellingen, welke de bedrijfseconomie nastreeft in de bedrijfshuishouding, maar wil die - met een beetje andere woorden - invoeren in het door hen onafwijsbaar voorgestane traditionele boekhoudsysteem der Duitse administratie. Om dit standpunt in te nemen, negeert men de karakteristiek van de vermogensrechtelijke staatsboekhouding (door mij in Wiesbaden uiteengezet met als resultatenrekening de confrontatie, per dienst of afdeling, van standaardkosten en offers), maar stelt men de boekhouding en de resultatenbepaling van de „Erwerbswirtschaft” tegenover het kameraal-systeem. Dit acht ik geen zuivere vergelijking. Ik moet er echter bij zeggen, dat de anti-motieven dezer auteurs vaak dezelfde bezwaren tegen de commerciële balansopstelling naar voren brengen, die in onze bedrijfs-economische kringen gehoord worden.

3. De behandeling der essentialia in de administratie van het openbaar bestuur.

a) de verbetering van de berekening der kosten van de gewone dienst.

De noodzaak der instandhouding van de collectiviteit der duurzame produktiemiddelen is het motief geweest (daaraan gevoe voor de vergelijking herinnerd worden), waarom hier te lande in de eerste jaren van Lieftinck's bewind de staatsbalans (in vervangingswaarde) werd ingevoerd tezamen met een consequent doorgevoerde functionele begroting. Daarna werden via taakanalyse, werkclassificatie, werkmeting en werkregeling in de lagere en middelbare functies berekeningen van economische kosten ingevoerd als standaarden voor verbetering der efficiëntiebewaking. Een deel dier plannen kwam wel, een ander deel op andere wijze tot uitwerking.

De noodzaak der instandhouding van de collectiviteit van duurzame produktiemiddelen wordt in dit boek niet alleen erkend, maar geldt als één der meest werkelijke grondslagen. De auteurs Johns en Elfert voeren daartoe in - naar kameralistisch spraakgebruik - de noodzaak der *Substanzerhaltung* en bepleiten de berekening van een „*Erneuerungssoll*”. De betreffende uitgaven moeten ten laste van de *gewone dienst* (ordentliche Haushaltrechnung) gebracht worden. Ter zake van het dwingend karakter van het instandhouden van het concreet kapitaal bestaat dus tussen deze referenten en mij geen verschil. Het woord afschrijven is ook voor vele bedrijfseconomen te zeer belast met praktijken van koopmansboekhouden. Elfert's opmerking van het onaanvaardbare voor het openbaar bestuur van het speculatieve moment der afschrijving, slaat daarop. Die afschrijving drukt niet uit, dat het gaat om de waarde van de verbruikte of verloren gegane werkeenheden af te boeken.

Elfert verdedigt niet alleen de verrekening van de effectief noodzakelijke vernieuwingen voor het bestuursapparaat als geheel. Hij berekent in een voorbeeld van een ziekenhuis, pag. 68, ook procentueel de op de gewone dienst per activum te belasten kosten (1% op gebouwen zonder fundament, 5% op technische installatie, 10% op medische apparatuur). Het *Erneuerungssoll* moet (pag. 59) jaarlijks „veranschlagt” en voor het geheel uit belastingen gedekt worden. Elders wordt gezegd, dat men uitgaven over de gewone rekening kan laten lopen, welke bij jaarlijks gelijke vernieuwingsuitgaven in de slijtagevervanging voorzien, waardoor dus de installatie zelve ten eeuwigden dage dezelfde waarde behoudt en de productiecapaciteit eveneens gelijk blijft. Hier beroept Elfert zich op Schmalenbach's Dyn. Bilanz (pag. 90 e.v.). Men ziet, dat bedrijfseconomisch minder juiste methoden eerder aanvaard worden dan de andere.

Johns bepleit - het afschrijven afwijzende - de toepassing van „*afschrijvings-surrogaten*”. Hij geeft daarbij twee mogelijkheden. Ten eerste om de amortisatie bij financiering uit lening als afschrijving te benutten, ten tweede de vorming van een vernieuwingsfonds, waarbij men (evenals Elfert in zijn voorbeeld) een inventaris moet houden en de gebruiksduurkansen moet bepalen en die ieder jaar moet herschatten.¹⁾ Het eerste geval blijft

¹⁾ Aangezien Johns tevens zegt het afschrijven op grond van de speculatieve schattingen niet te willen en men hem niet van een flagrante tegenspraak tot zichzelf mag verdenken, blijkt dat hij de hem - uit de Koopmansbedrijfsleer - bekende methoden afwijst; niet het afschrijven als zodanig.

n.m.m. hangen in de verwarring van de problemen van financiering en waardeverbruik, waarbij nooit een goede verrekening van het „Erneuerungssoll“ over de diensten tot stand komt. Ook al brengt men door het belasten van de aanschaffingen op de gewone dienst daarin de huidige waarde in rekening. Het heeft alle voordelen en moeilijkheden van het „afschrijven“, zoals dat in de huidige bedrijfseconomie besproken wordt.

Johns en Elfert wijzen beiden er op dat de berekening van een „Erneuerungssoll“ niet op grond van „historische Anschaffungen“ mogelijk is. Meermalen (pag. 35 en 61) wordt toegestemd dat met vervangingswaarde te rekenen is.

Dplm.-Kfm-Elfert verdedigt de invoering in de kameraalstijl van een „den kaufmännisch-betriebswirtschaftliche Gedanken sehr nahe kommenden Kontrollinstrument für den Nachweis der Substanzerhaltung beim öffentlichen Vermögen“. Hij wil, om tot een voldoende juiste berekening van de jaarlasten te komen, de aan het einde van het verslagjaar bestaande voorraden (levensmiddelen, genotmiddelen, enz.) inventariseren en naar inkooprijgs gewaardeerd van de uitgaven in mindering brengen. In de kameraalstijl kan men - dit voeg ik er aan toe - geen boekhouding in vervangingswaarde houden.

b) de controle op het instandhouden van de substantie van het vermogen.

Hoewel de idee van een vermogensrechtelijke staatsbalans als zodanig wordt verworpen, erkent Johns de noodzaak van een „*Nachweis der Substanzerhaltung*“ als een *gemeenschappelijk grondbeginsel van beide gebieden van het economisch leven*. Motief tot de verwerping is, dat het zuiver vermogen ook zou stijgen door investeringsuitgaven, welke alleen het verbruik vergroten of waarbij het aangaan van schulden vermeden wordt, terwijl de bestuurskosten toch stijgen. De auteur vergeet dat improductieve investeringen door de bedrijfseconoom als verlies beschouwd worden.

Ten einde het zoeven genoemde grondbeginsel tot uitvoering te brengen meent Johns (pag. 43, 44) dat „der Finanzwirt“ de bedrijfseconoom zodanig volgen moet dat „die gesamte gebietskörperliche Rechnung in allen ihren Teile eine sogenannte Verbundrechnung werden muss“. „Eine systematische Verspannung der Jahresrechnung in einem Anfangs- und Schlussbilanz ist ein Gebot ordnungsmäßige Buchführung“.

Daar men, zoals gebleken is, met de kameraalstijl een „doppelte Erfolgsrechnung“ (naar de wijze van de winst- en verliesrekening) voor openbare bedrijven kan opstellen „ist es sicherlich auch möglich mit diesem Stil finanzwirtschaftliche vernünftige und brauchbare Bilanzen für die gesamte Gebietskörperschaft zu gewinnen“. Men moet zich echter streng aan „den finanzwirtschaftlichen Tatbestand“ houden en geen ficties invoeren.

De auteur acht het tenslotte toch voldoende, wanneer zulk een balans de vermogenscomponenten optelt, welke voor de taak van de openbare dienst benodigd waren, met hun aanschaffingskosten aan de actiefzijde en aan de passiefzijde de daarop nog rustende schuldresten.

Ik merk hierbij op, dat men met dit optellen van waarden van tien, twintig, dertig jaar geleden niet zonder meer tot de instandhouding van het concrete kapitaal komt.

Alles tezamen blijkt wel, dat deze auteurs het met de bedrijfseconomen van de „Wiesbadener Tagung“ over de principiële doeleinden eens zijn, maar deze vanuit de „Kameraalstijl“ en niet vanuit het economisch systeem van het boekhouden (mutatie-verantwoording van het vermogen en kosten- en opbrengstbepaling) willen opbouwen. Dr. Zweifel (Zwitserland) wijst er op, dat de noodzaak van interne controle een gesloten systeem vereist. Hoewel hij dit niet uitwerkt in door mij gewenste zin blijkt hieruit dat bij de Zwitsers de voorkeur naar de dubbele methode uitgaat.

De Duitse auteurs hadden zich mogen herinneren, dat ook Schmalenbach (Dyn. Bilanz) van oordeel is, dat de dubbele methode van boekhouden veel meer „economische geest“ ademt dan de kameralistiek en dat ook Walb erkent, dat de laatste een onvolkomen systeem is, dat de administrateur meer moeite veroorzaakt. Overigens kan men erkennen, dat men met Elfert de kameraalstijl (hoewel het systeem niet gesloten is) niet zonder meer als een „*foutieve methode*“ veroordelen kan.

Erkend wordt, dat de kosten „Gradmesser der Wirtschaftlichkeit“ zijn. Johns neemt het standpunt in, dat men om de „vollen finanz- und betriebswirtschaftliche Kosten zu erfassen sich des Systems der finanzwirtschaftlichen Kennziffer bedienen soll“. Dit geschiedt in Duitsland reeds in vele gemeenten. Ook in de Staat Hamburg en in het Saargebied is men bezig dgl. maatregelen te treffen. „Zur Beurteilung der finanzwirtschaftliche Gebahrung“ aldus de auteur (pag. 28, 36, 36) behoeft men finanzwirtschaftlichen Kosten für Zweck des Verwaltungskostenvergleichs und für die Ermittlung der Selbstkosten öffentlicher Leistungen brauchen wir jedoch betriebswirtschaftlich errechnete Kosten, die von den finanzwirtschaftlichen erheblich abweichen“.

Johns zegt, dat zich op dit gebied veel van de „erwerbswirtschaftliche Rechnung“ laat overnemen en komt t.d.a. dus toch zeer dicht tot het dzz. standpunt.

c) De behandelde methoden in de overige referaten.

Wat de *prestatie-meting* en de *kostencontrole* aangaat meent Dr. Schlesinger, dat de praktijk der bedrijfseconomie om maatstaven te vinden om de expansie van de bedrijven en hun bestuur te reguleren, de omvang van het personeel te bepalen en de kosten te beheersen, veel prikkels tot navolging bevatten. Arbeidsmeting is in alle gevallen van regelmatig weerkerende uniforme werkzaamheden zonder meer mogelijk. Als voorbeelden noemt hij allerlei instanties van algemeen bestuur (secretariaten): de financiële administratie (kasadministratie, boekhouding), van de belasting-administratie: de loon- en salaris-bureaux, verder de administratie van het rechtwezen en van de bemoeiing van het openbaar bestuur met het onderwijs. Voor het bepalen der personeelsformatie kan men deze meting zonder meer als uitgangspunt nemen; ook al moet men daartoe niet „Bestwerken” als „Leistungsnormen” gebruiken, wanneer niet te voren vast staat, dat die bereikbaar zijn. De prestatie van krachten in hogere posities kunnen niet kwantitatief gemeten, maar wel op effect beoordeeld worden. Men moet bij een en ander - aldus de auteur - niet voor technische moeilijkheden terugschrikken. Speciaal wijdt Haaser uit over de middelen om bibit te kweken. Jammer is, dat Dr. Schlesinger niet de functie-analyse en werkclassificatie in zijn behandeling betreft.

Haaser en Elfert bespreken de „Wirtschafts- und Rechnungskontrollen” en wijzen er daarbij op, dat de noodzaak van een rationele organisatie van het controle-object en een foutieve budgettering nooit door controlemaatregelen recht getrokken kunnen worden. De interne controle moet zaak van de bestuursorganisaties zelf zijn; daardoor kan de controle der rekenkamers zeer vereenvoudigd worden. Hetgeen hierover gezegd is nader zeer het accountantsstandpunt omtrent de verhouding interne controle en public accountant, wat ook in Nederland model is geweest voor de taakregeling van Centrale Accountantsdienst en Algemene Rekenkamer.

Alles resumerende is mijn oordeel, dat het boek - daargelaten de genoemde bezwaren - een zeer grondige behandeling van de problemen geeft en voor diegenen der lezers, die belangstellen in rijks- en gemeente-administratie zeer ter bestudering aan te bevelen is.

Belangstellenden moge ik verwijzen naar mijn recensie-artikel in het *Verwaltungsarchiv*, nr. 3, 1959 (Carl Heyman's Verlag, Köln).

DE ORGANISATIEGIDS, Grondslagen en techniek van de vastlegging van de organisatiestructuur. P. G. Bosch, N.V. Samson, zonder jaartal, 114 blz. + bijlage.

door Drs. J. A. Hendriks

In 1948 werd door de Standard Oil Company of California een zgn. management guide gepubliceerd, een onderwerp dat in 1955 voor het eerst uitvoerig in Nederland werd besproken.¹⁾ Onder de titel „de organisatiegids; grondslagen en techniek van de schriftelijke vastlegging van de organisatiestructuur”, werd onlangs door P. G. Bosch, econ. drs. een boekje gepubliceerd dat over deze management guides handelt. Schrijver constateert dat het voor een bedrijf in hoge mate nadelig kan zijn, de organisatiestructuur te baseren op de expansiedrang van enkele persoonlijkheden, op improvisatie of te zeer op historie en traditie. Daarmede groeit het besef dat de bouw van een goede organisatie, zorgvuldige studie en veelzijdige deskundigheid vraagt en dat het zeer gewenst is de bedrijfsstructuur vast te leggen in organisatie-schema's met weloverwogen toelichtingen.

Het vastleggen van een organisatie in een structuurschema met bijbehorende toelichtingen etc. is weliswaar algemeen bekend, doch aan een verbetering van de organisatietechniek op dit punt is er toch steeds behoefte. De theoretische grondslagen van de organisatie worden door de schrijver doelbewust zeer beknopt gehouden en hij legt de nadruk op een tiental stappen volgens welke men de genoemde problemen in de praktijk kan oplossen. De samenstelling van een lijst waarin alle elementen worden opgenomen, welke t.a.v. de oplossing van een probleem of de uitwerking van een plan relevant geacht worden, de zgn. checklist, neemt in het betoog een zeer centrale plaats in. Verder is het model van een organisatiegids met toelichtingen in het boek opgenomen.

Het normatieve gedeelte, waaraan men bij het opbouwen van een organisatie zoveel behoefte heeft, is echter zeer summier. Dit is te betreuren, vooral als men bedenkt dat het samenstellen van een management guide een zeer tijdrovend werk is. Bij de Standard Oil Company of California is er 12 jaar pioniersarbeid verricht, doch ook in een bedrijf van middelmatige omvang zijn jaren met de eerste opzet gemoeid, terwijl men daarna voortdurend aandacht aan dit onderdeel van de organisatie moet wijden. Het uitvoeringsplan is beknopt beschreven, naar mijn oordeel zelfs te beknopt, doch de behandeling van de techniek van de checklist is zeker een welkome aanwinst voor de Nederlandse litteratuur.

¹⁾ H. Reinoud- „De betekenis van zgn. „management guides” voor de leiding en organisatie van een bedrijf in „De Naamloze Vennootschap”, dec. 1955.