

BOEKBESPREKINGEN

W. A. Walker and W. R. Davies, *INDUSTRIAL INTERNAL AUDITING* (Mc Graw - Hill Book Company Inc. 1951 New-York 323 bladz.)

door J. H. A. A. Lasance

Dit boek, dat is bedoeld als leidraad voor de werkzaamheden van een interne accountantsafdeling bij grote industriële bedrijven, geeft de neerslag van een dermate uitgebreide en gedegen ervaring op het gebied van interne organisatie en interne controle, dat het ten dele ook voor ruimere kring betekenis heeft. De inhoud is geheel op de praktijk afgestemd, waarbij uiteraard Amerikaanse toestanden tot richtsnoer hebben gediend. Desondanks is zeer veel van hetgeen vrijwel zonder theoretische fundering in een massa stelregels wordt weergegeven ook op Europese verhoudingen toepasselijk.

De stof is verzameld ten behoeve van een cursus voor interne accountantscontrole aan de Universiteit van Pittsburgh. Hieraan zullen vermoedelijk de zeer onsystematische opbouw en de vele herhalingen moeten worden geweten. Zo wordt in de inleiding onder een afzonderlijke paragraaf de verhouding tot de externe accountant behandeld, doch het volledige standpunt van de schrijvers ten opzichte van dit onderwerp wordt eerst duidelijk uit verschillende elders verspreide, deels elkaar tegensprekende losse opmerkingen. Ook de plaatsing van een hoofdstuk, dat uitsluitend is gewijd aan de beschrijving van enkele historische fraudegevallen, midden tussen de delen, waarin de algemene grondslagen worden weergegeven, doet vreemd aan.

In de eerste acht hoofdstukken van meer algemene aard (de fraude-gevallen uitgezonderd) komen onder meer de beroepsopvattingen, de plaats in de organisatie, de interne controle, de soorten van interne onderzoeken, de organisatie van de accountantsafdeling, het rapport, het werkprogramma en de uitvoering van de controles ter sprake. Daarna volgt een tiental hoofdstukken met een beschrijving van de techniek van de controle voor verschillende doeleinden. Naast de gebruikelijke kas-, voorraad-, loon-, inkoop-, verkoop- en productiecontrole worden ook enkele bijzondere onderwerpen als de verificatie van loonvoorwaarden (incentive plans), expeditie (traffic and transportation), onderhoud en nieuwbouw aan de orde gesteld. Zelfs de investigation ontbreekt niet, hier in de vorm van een onderzoek bij de aankoop van een ander bedrijf. In een appendix, die de helft van het werk beslaat en voor Europese lezers van zeer beperkt nut moet worden geacht, wordt een vijftal praktische problemen (case problems) gesteld, waarvan twee tevens worden uitgewerkt.

De doelstelling van het werk van de interne accountant is volgens de schrijvers in hoofdzaak: de bedrijfsleiding op alle trappen van de hiërarchie behulpzaam zijn bij de verbetering van de werkmethoden en toezien, dat de hoogste bedrijfsleiding een juiste verslaglegging ontvangt van de gebeurtenissen in de onderneming. Zij zien in doorlopende controles geen heil, doch achten het instellen van incidentele onderzoeken al dan niet op verzoek de enig juiste methode. Een dergelijk onderzoek moet bij voorkeur een onderdeel omvatten, dat functioneel een geheel vormt (functional audit). Vooral ten aanzien van de principiële vraagstukken, waartoe wel in het bijzonder die betreffende de organisatie worden gerekend, moet het onderzoek zeer grondig geschieden (leaving no stone unturned). Interne controle-werkzaamheden moeten worden vermeden, daar deze aan de uitvoerende functies (line-management) toevallen. De interne accountantsafdeling daarentegen heeft een zuivere adviserende staf-taak. Wel zal de goede werking van de interne controle door steekproeven moeten worden getoetst. In verband met dit toezicht wordt op de interne controle-voorschriften en de functieverdeling zeer diep ingegaan. Een voorkeur voor afgesloten magazijnen valt daarbij op.

De interne controle behoort onder de algemene leiding te staan van de Controller. Deze functionaris, wiens taak en verantwoordelijkheid zeer uitvoerig worden beschreven, valt onder de controle van de interne accountant, hoewel anderzijds opdrachten van hem worden aanvaard. Het criterium voor de bevoegdheid tot het geven van opdrachten wordt hierin gezien, dat de betreffende functionaris van voldoende rang moet zijn om grondige overweging van het rapport en de eventueel daaruit voortvloeiende actie te waarborgen.

In het algemeen wordt sterke nadruk gelegd op de onafhankelijkheid van de interne accountant, zelfs ten opzichte van de hoogste leiding. De gehele ondernemingspolitiek moet zonder enige uitzondering zelfstandig kunnen worden beoordeeld op gelijke wijze, zoals dit door een externe accountant geschiedt. Daar de taak van de interne accountant volgens de weergegeven opvatting een zuiver adviserende is, zal in dit verband de functionele afhankelijkheid van de opperste leiding, mede door de Amerikaanse persoonsverhoudingen, vermoedelijk niet zo'n grote rol spelen.

Ten aanzien van het verschil in taak van de externe en de interne accountant wordt

als algemeen beginsel gesteld, dat eerstgenoemde de jaarrekening, laatstgenoemde de werkmethode controleert. Het ten dele overnemen van de controle-werkzaamheden van de externe accountant wordt geacht volkomen buiten het terrein van de interne accountant te liggen en wordt dan ook scherp gelaakt. Teneinde dubbelures te voorkomen moet echter wel overleg worden gepleegd omtrent het toezicht op de interne controle, terwijl de externe accountant zo nodig kennis zal kunnen nemen van de rapporten en controle-aantekeningen van de interne accountantsafdeling.

Het is de vraag, of de schrijvers, beide C.P.A., wat deze organisatorische problemen betreft, de toestand bij de United States Steel Company, waar zij resp. als Vice-President Accounting en als Director Audit Division werkzaam zijn, weergeven, dan wel of hier van een meer algemene Amerikaanse opvatting mag worden gesproken.

Tenslotte zij nog vermeld, dat de organisatie en de personeelsopbouw van een interne accountantsafdeling, benevens de wijze, waarop rapporten moeten worden samengesteld, zeer uitvoerig en degelijk worden behandeld.

In het vorenstaande is in het bijzonder datgene uit de inhoud naar voren gebracht, wat voor accountants in het algemeen van nut kan zijn om zich een oordeel te vormen over de betekenis van dit boekwerk. Uiteraard is het in het bijzonder van belang voor de interne accountants van grote bedrijven en dan niet uitsluitend industriële. Zij zullen in de controle-technische hoofdstukken, waarin op bladzijde na bladzijde ook ten aanzien van de bedrijfsorganisatie een omvangrijk feitelijk materiaal wordt opgestapeld, een uitnemende toetssteen vinden. Voor studerende acht ik het werk tengevolge van de weinig samenhangende vorm, waarin de stof is verwerkt, verwarrend en dus zonder deskundige voorlichting ongeschikt.

Dr F. J. de Jong, DE WERKING VAN EEN VOLKSHUISHOUDING. EEN EERSTE INLEIDING TOT HET ECONOMISCH DENKEN. Deel I. Leiden 1953.

door Prof. Dr L. J. Zimmerman

Het is een bijzonder gelukkige gedachte van dr de Jong geweest, zijn leerboek - dat als ondertitel de pleonastische understatement „eerste inleiding” draagt - te beginnen met een macro-economisch gedeelte om vervolgens over te gaan tot de micro-economie. Samuelson is hem hierbij in 1948 voorgegaan en het feit, dat diens leerboek reeds verschillende drukken en ook enige vertalingen heeft beleefd, bewijst wel de grote belangstelling voor deze methodologisch nieuwe benadering van de stof. Het bezwaar verbonden aan een eventuele vertaling van Samuelson's Inleiding in het Nederlands zou zijn geweest, dat in zijn boek nagenoeg uitsluitend aan de Verenigde Staten ontleende voorbeelden voorkomen. Het aantrekkelijke van het boek van de Jong is nu juist, dat het geheel aan de Nederlandse verhoudingen is aangepast, waarbij de schrijver gebruik heeft kunnen maken van het vele materiaal, dat het C.B.S. en het C.P.B. in de loop van de laatste jaren hebben gepubliceerd.

Het aantrekkelijke van de macro-economische benadering is m.i., dat de aankomende student hierdoor de sociale - de maatschappelijk integrerende - aspecten van ons economisch leven in de aanvang duidelijk leert zien, terwijl daarentegen een leerboek, dat met de behandeling van de individuele - in onderlinge concurrentie staande - bedrijfs-huishoudingen (met vraag- en kostenfuncties dus) begint, juist de sociaal dis-integrerende krachten in onze maatschappij op de voorgrond stelt. Natuurlijk heeft de macro-economische beschouwingwijze ook bijzondere betekenis voor de moderne conjunctuur- en werkgelegenheidspolitiek, doch de grote belangstelling voor de macro-economie (getuige o.a. de leerboeken van Hicks, Pigou en Morgan) weerspiegelt, naar het mij wil voorkomen, de alom gevoelde drang (nationaal zowel als internationaal) tot re-integratie van het maatschappelijk leven te komen. Aldus beschouwd kunnen wij het leerboek van dr de Jong met recht *modern* noemen, en hem dankbaar zijn, dat hij het voor het schoolonderwijs heeft geschreven. Ook de redactie van „Theorie en Practijk” - de nieuwe serie waarvan dit boek het eerste is - kan ik geluk wensen met deze geslaagde start.

Dit neemt niet weg, dat nadere vergelijking met Samuelson's Inleiding noopt tot het maken van een „overall” aanmerking op het boek van de Jong: het is te gecompliceerd voor de lezer van wie „geen enkele wetenschappelijke voorkennis verlangd (wordt) doch wel de bereidheid, geduldig na te denken over hetgeen hij leest” (blz. VIII) en het boek is op verschillende plaatsen ook *odeloos* gecompliceerd. Het boek is in de eerste plaats geschreven voor leerlingen van de H.B.S. A. en nu vraag ik me toch waarlijk af of men op het eindexamen de theorie van de $n(n-1)$ relatieve prijzen (blz. 46), de kasvoorraadtheorie (blz. 128), de strategie van de marktpartijen (blz. 220) om maar een paar voorbeelden te geven, moet kennen. Onlangs zei Prof. Zijlstra, op het lustrum van de economische faculteit van de V.U., dat de beginnende docent de neiging heeft, zijn studenten meteen maar „alles” te vertellen, ook het boek van de Jong lijdt hieraan enigszins. Zo wil de schrijver bijvoorbeeld op blz. 45/46 de „lezer zonder wetenschappelijke voorkennis” wel heel veel (en m.i. nog overbodig gecompliceerde zaken) leren in kort bestek.

Dat ik in weerwil van dit bezwaar het boek van de Jong toch zeer gaarne aanbeveel komt omdat ik er van overtuigd ben, dat de leraar zal weten wat overgeslagen kan worden en bij de tweede druk - die zeker niet al te lang op zich zal laten wachten - zal dr de Jong van de zijde van de praktijk wel precies vernomen hebben, wat in zijn boek geschrapt en vereenvoudigd kan worden. Laat hem hierbij het „Voorwoord” van Samuelson's Introductory Analysis tot leidraad strekken!

door Prof. Dr P. P. van Berkum

Sinds de algemene economie op het voetspoor van Keynes in veel grotere mate welvaartseconomie is geworden en haar probleemstellingen zich direct op welvaartsbevordering, inzonderheid de stabiliteit van inkomen en van werkgelegenheid, is gaan betrekken, doet zich ook in de bedrijfseconomie een tendens tot vernieuwing voor. Sommigen, onder de indruk gekomen van de resultaten van de algemene economie, willen het liefst de traditionele afscheiding tussen haar en de bedrijfseconomie geheel opheffen en de bedrijfseconomie zonder meer bij de moederwetenschap inlijven, teneinde haar een sociale doelstelling te verlenen. Anderen gaan minder ver al menen zij, dat de bedrijfseconomie in een nieuwe geest moet worden beoefend en dat met name de vraagstukken rond de welvaartzorg voor de menselijke factor in het productieproces daarin een grotere plaats dienen te krijgen dan tot nu toe gebruikelijk is. De inaugurele rede van Thierry behoort m.i. tot de laatstgenoemde richting. In een doorwrocht betoog legt hij de inzichten vast welke van verschillende zijden, o.a. door moderne wetenschappen als de bedrijfs-sociologie en de bedrijfspsychologie ten aanzien van dit punt worden ontwikkeld. De bedrijfseconoom moet zich deze inzichten ten nutte maken en dat niet slechts omdat het meegaan met deze richting voor de bedrijfshuishouding perspectieven van grotere welvaart opent. Grensoverschrijdingen van niet-economische wetenschapsgebieden zijn daarbij mogelijk, doch Thierry is hiervoor niet te zeer beducht.

De nieuw optredende hoogleraar heeft er goed aan gedaan dit thema te kiezen, niet alleen wegens de actualiteit, doch ook vanwege de vele interessante aspecten, welke het onderwerp voor een uiteenlopend gehoor aantrekkelijk maken.

Handelend over de relaties tussen de bedrijfseconomie en de mens heeft Thierry het nodig geacht zijn betoog in te leiden met een aantal wijsgerige beschouwingen over het wezen van de mens en het mens-zijn, waarbij hij zich grondt op de protestants-christelijke doctrine. Hij is daarbij zover gegaan, dat zelfs van een zekere overlading in deze bepaalde richting kan worden gesproken. Toch zal hem het feit, dat hij zijn onderwerp veel breder heeft opgevat dan uit zuiver vakwetenschappelijk oogpunt nodig zou zijn geweest bij deze gelegenheid en in de kring ener wereldbeschouwelijk gerichte universiteit eerder als verdienste dan als grief zijn aangerekend. De hoogleraar krijgt zodoende immers de kans duidelijk te maken in welke geest hij het onderwijs in het hem toevertrouwde studievak denkt te geven en daarbij uiteen te zetten, welke filosofische „drempelproblemen” overschreden moeten worden.

Sprekende over de bedrijfseconomische wetenschap zal men het met Thierry eens kunnen zijn, dat er geen wezenlijk verschil bestaat tussen het (algemeen) economische en het bedrijfseconomische aspect. Met „aspect” wordt door hem kenobject bedoeld. Er geldt dus eenzelfde kenobject, wat de bedrijfseconomie maakt tot een deelwetenschap van de algemene economie. Thierry ziet beider verhouding afgebakend door het verschil in empirisch object. De bedrijfseconomie zou zich dan bepalen tot de productieel van de maatschappij, de sfeer van onderneming en bedrijf. Haar taak in theoretisch opzicht zou dan zijn het onderkennen en systematisch ordenen van samenhangen en afhankelijkheden binnen dit gebied. De algemene economie doet hetzelfde op het gebied van het maatschappelijke behoeftenvoorzieningsproces. Het is derhalve een vraagstuk van wetenschappelijke arbeidsverdeling of verbijsondering van de taak tussen de economen. Toch, met de hoofdlijnen hiervan instemmend, zal men het gebruik van de term „empirisch object” ter afbakening van het onderscheiden maar niet gescheiden werkgebied zeer moeten betreuren. Zoals de bedrijfseconomie zich niet zal mogen opsluiten in de enge kring van bedrijfsverschijnselen, maar haar oriëntering maatschappelijk zal moeten uitbouwen, zo zal omgekeerd de algemene economie zich, wil zij realistisch en concreet zijn in haar resultaten, het gebied van bedrijf en onderneming niet mogen buitensluiten. Alleen op deze wijze ontstaat een vruchtbare samenwerking tussen de beide economische disciplines. Het is bovendien zo, dat men een wetenschap of deelwetenschap nooit kan definiëren met behulp van een of meer empirische of ervaringsobjecten; een definitie is slechts mogelijk aan de hand van het kenobject. Als dit laatste voor de economische wetenschappen gelijk is, blijft er slechts een door de praktijk gevormd onderscheid in specialisatie over. Dit aan te duiden met verschil in empirisch object kan gemakkelijk verwarring stichten.

Verder meen ik, dat Thierry de plank misslaait, als hij het *kenobject* van de economische wetenschap, datgene dus wat haar probleemgebied onderscheidt van dat van andere wetenschappen, identificeert met het *economisch beginsel of economisch principe*. Hij zegt n.l., dat zowel het algemeen-economische als het bedrijfseconomische aspect worden gekenmerkt door het uit het economische beginsel volgende richtsnoer der econo-

mische doelmatigheid. Met de Jong¹⁾ ben ik van opinie, dat het economisch kenobject zich uitsluitend manifesteert in de noodzaak van het kiezen uit schaarse, alternatief aanwendbare bevredigingsmiddelen, waarbij een keuze geschiedt volgens een maatstaf, waarvan de grondslag wordt geboden door de in beginsel onbepaalde behoeftenschaal van het handelende subject of huishouding. Het is ongetwijfeld juist, dat uit het aldus bepaalde wetenschapscriterium bij wijze van directe logische deductie een type van handelen voortvloeit, hetwelk men kenschetst als handelen volgens het economisch principe, zijnde een bepaald soort rationeel handelen of doelmatig handelen *tout court*. Het blijkt bij verdergaande beschouwing ook waar, dat het economisch handelen altijd kan worden onderkend aan de grond- of denkvorm, waarin zich dit economisch beginsel uit, n.l. in de afweging van nut en offers of - volgens Thierry's terminologie - „in het nastreven van een zo groot mogelijk positieve waardedifferentiatie, d.i. een zo groot mogelijk positief verschil tussen geproduceerde en opgeofferde waarde". Maar, en dat lijkt mij beslissend, men kan eerst zulk handelen als typisch economisch handelen onderkennen als het specifieke economische kenobject afgebakend is.

Terminologisch is het ook minder correct te spreken van een waardedifferentiatie tussen „geproduceerde en opgeofferde waarde". Er is al vaak op gewezen, dat waarde niet kan worden geproduceerd of vernietigd. Waarde is de uitspraak van het waarderende subject, als men wil van de markt. Wat in het productieproces opgeofferd en verkregen wordt zijn goederen van waarde, waardevolle productiemiddelen. De productie kan geen waarde tot stand brengen, zij scheidt slechts voorwaarden tot een gunstig economisch waardeoverschot, in de bedrijfshuishouding van rentabiliteit. Door het zo te stellen, houdt men ook principiëel rekening met de sfeer van onzekerheid waarin zich een groot deel van het economisch handelen afspeelt.

Anderzijds is Thierry's stelling volkomen juist, dat het nastreven van een zo groot mogelijk waardeoverschot nog niet betekent, dat het nu ook geoorloofd zou zijn de winstmaximalisatie en a fortiori die welke uitsluitend op egoïstische motieven berust als enig werkzame en relevante kracht te isoleren uit een veelheid van mogelijke motieven. Ook andere motieven zijn krachtig en medebepalend en behoren dat te zijn, met name zulke van sociale en ethische aard. Het is misschien waar, dat de theorie zodoende aan beslotenheid en streng verloopende wettelijkheid inboet, doch, zoals Thierry terecht betoogt, de werkelijkheid van het bedrijfsproces, dat de bedrijfseconomie bestudeert, is nu eenmaal niet een automatisch volgens economische en technische wetten verloopend proces. De mens en de menselijke verhoudingen spelen daarbij een rol, die belangrijker is dan men vroeger meende; zij maken, dat het streven naar een maximaal waardeverschil op verschillende punten zal worden ingedamd. Deze uitspraak, die tegenwoordig algemeen erkenning vindt, impliceert volgens Thierry evenwel nog niet, dat b.v. in een wetenschappelijk boek over toegepaste bedrijfseconomie een behandeling van sociale en ethische normen ten aanzien van het bedrijfsleven behoeft voor te komen. Wel zal, zoals hij opmerkt, er met nadruk op gewezen moeten worden, dat de toepassing van de bedrijfseconomie altijd plaats vindt door de mens en deze mens zal zich - in zijn volledigheid - ook naar andere dan zuiver bedrijfseconomische normen moeten richten. Dit geldt vooral waar in het arbeidsproces de menselijke arbeid van anderen in het geding is en hier de mens in een object-positie wordt gebracht. Hier stelt Thierry de strenge normatief-zedelijke eis, dat de bedrijfsverhoudingen aangepast dienen te zijn aan de fundamentele eisen van het menszijn. De ervaring leert bovendien, dat, waar de menselijke arbeid wordt verlaagd tot een louter zakelijk productiemiddel daardoor de bedrijfsprestaties en de kostenverhoudingen ongunstig worden beïnvloed. Dit is niet toevallig. Hierin toch moet het bewijs worden gezocht van de eenheid van de schepping en de noodzaak van de harmonie der doeleinden.

Met een opwekking tot „team work" van deskundigen op verschillend gebied overeenkomstig de organische samenhang van de in de onderneming werkzame factoren sluit deze veelzijdige en belangwekkende oratie.

¹⁾ F. J. de Jong, De werking van een volkshuishouding, Deel I, blz. 14, Leiden 1953.