

ENIGE OPMERKINGEN OVER HET MARKTONDERZOEK EN ZIJN BETEKENIS VOOR DE ACCOUNTANTSRACTIJK.

door A. A. Vervoort.

Was het tot voor enige maanden zo dat nog in vele bedrijfstakken de afzetmogelijkheid slechts werd beperkt door de maximaal te bereiken productie, nu reeds beginnen zich de eerste verschijnselen van een lichte terugslag af te tekenen. Automatisch brengt dit met zich dat de belangstelling van de directie der bedrijven, die zich in de na-oorlogse periode vaak zeer eenzijdig op productie en kostencijfers richtte, zich — evenals dit in de periode voor 1940 het geval was — weer meer concentreert op de sector van de verkoopcijfers. Een belangstelling, die uiteraard een beoordeling van de prestatie van de verkoopleiding met zich zal brengen en die daarmee een taakstelling voor deze leiding zal inhouden. Want, hoe ook het administratieve apparaat van een bedrijf georganiseerd zal zijn, zij het het meest verfijnde budgetteringssysteem dan wel een ouderwetse koopmans-boekhouding, steeds zullen de bereikte verkoopresultaten geprojecteerd worden tegen de door de directie gekoesterde verwachtingen.

Vanzelfsprekend zal een dergelijke vergelijking het duidelijkst spreken bij een bedrijf waar het systeem van de variabele budgettering consequent is doorgevoerd, waarbij alle budgetten dan zijn opgebouwd op grond van de in het verkoopbudget aangenomen omzet.

J. E. Spinosa Cattela heeft in zijn boek: „Budgettering en Budget Controle” reeds overduidelijk gedemonstreerd, dat de samenstelling van dit verkoopbudget de administratieve leiding vaak voor zeer moeilijk oplosbare problemen stelt. Immers welke mogelijkheden staan er open om tot de verantwoorde opstelling van dit budget te komen?

1e De meest eenvoudige en goedkope methode is wel die van de taxatie van de te verwachten verkopen door vertegenwoordigers en verkoopleider.

De nadelen hieraan verbonden zijn evident:

Men zal van de betrokken functionarissen bezwaarlijk kunnen verwachten dat zij via een strikt wetenschappelijke en dus objectieve weg tot de vaststelling van hun eigen taak zullen komen.

Toch dienen wij ons voor ogen te houden dat vele factoren die de grootte van de omzet kunnen beïnvloeden vaak imponderabel zijn en dus slechts via de weg van „Fingerspitzengefühl” kunnen worden benaderd.

Zo goed mogelijk gemotiveerde schattingen, opgemaakt door de verkoopleiding, zijn dan ook van grote waarde voor de uiteindelijke vaststelling van de grootte van het verkoopbudget.

We realiseren ons echter dat we met deze gegevens geenszins zullen kunnen volstaan.

2e De volgende weg die voor ons open ligt is de statistische analyse van de in het verleden bereikte verkoopresultaten.

Door extrapolatie zouden we dan kunnen komen tot een quasi exacte prognose van de toekomst. Inderdaad, „quasi exacte” want we dienen ons zeer duidelijk voor ogen te stellen welke beperkingen deze methode in zich draagt. Immers een dergelijke extrapolatie zal impliceren dat de verschillende onbekende factoren die het verloop van de afzet in het ver-

leden hebben bepaald in de toekomst op dezelfde wijze zullen doorwerken. Er mogen dan geen nieuwe factoren optreden, terwijl ook in de onderlinge krachtverhouding van de verschillende factoren geen wijziging mag komen.

Dit bezwaar tegen deze methode zal kunnen worden opgeheven, wanneer men in staat zal zijn de betekenis van deze factoren nader te analyseren en kwantitatief exact vast te leggen met behulp van de correlatierekening.

Van principiële betekenis moet echter genoemd worden het bezwaar dat men zich voor de toekomst niet instelt op het resultaat dat objectief bereikbaar moet worden geacht. Immers, men ziet de toekomst slechts in het licht van de in het verleden behaalde resultaten; dit moge als prognose getuigen van voorzichtigheid, de kwaliteit van de taakstelling wordt er belangrijk door benadeeld.

In het meest gunstige geval toch „*ceteris paribus*”, is een afwijking in de werkelijkheid van een op deze wijze geprojecteerd verkoopbudget dus slechts een indicatie voor de prestatie van de verkoopleider in vergelijking met zijn prestaties in het verleden.

De resultaten van een dergelijke statistische analyse zullen dan ook met de grootst mogelijke reserve moeten worden gehanteerd. In de omstandigheden waarin wij momenteel verkeren klemt dit te meer, waar op vele afzetmarkten toch als gevolg van de oorlogsomstandigheden met hun nasleep, gezien ten opzicht van 1939, zodanige structurele wijzigingen zijn opgetreden, dat men zich zonder belangrijke correcties aan te brengen niet meer op de in vooroorlogse jaren bereikte afzetten zal mogen baseren.

Ook de cijfers die betrekking hebben op de oorlogsjaren en eerste naoorlogse jaren zullen, gezien de abnormale verhoudingen op ieder terrein gedurende dit tijdvak, statistisch-technisch gesproken zeer weinig houvast bieden. Afgezien van de complicaties die voor de toepassing van de statistische methoden als gevolg van trendbreuk kunnen ontstaan mogen we stellen dat dit systeem voor iedere onderneming zal kunnen worden toegepast.

Langs twee wegen hebben we nu dus reeds een schatting van de voor de toekomst te bereiken omzet gemaakt.

3e Naast de reeds aangegeven methoden kunnen we nog gebruik maken van een diepgaand marktonderzoek. Gezien de hoek waaronder wij het marktonderzoek hier bezien t.w. als grondslag voor het verkoopbudget, zullen we ons dan kunnen beperken tot een kwantitatieve analyse van de totale markt op een bepaald moment. De onder 2) behandelde bezwaren zijn dus niet geheel opgeheven, enerzijds toch zal iedere trendbreuk ook het beeld van de totale markt vertroebelen, anderzijds mogen we vaststellen dat bekendheid met de totale grootte van de markt van de prestaties van de verkoopleiding een duidelijker beeld zal kunnen geven. Enige vergelijking met de prestaties van de andere bedrijven in dezelfde branche zal nu tot de mogelijkheden behoren, terwijl ook de zo belangrijke onderlinge afweging van de prestaties der verschillende rayonleiders kan geschieden aan de hand van meer volledige gegevens. ,

Betekent dit nu dat de toepassing van alle drie hierboven aangegeven methoden voor ieder bedrijf rationeel zal zijn?

Neen, dit is zeer zeker niet het geval. Immers wanneer een bepaald bedrijf slechts een relatief klein gedeelte van de totale markt beheerst zal het de directie genoegzaam bekend zijn, dat een zeer grote uitbreiding van de afzet nog tot de mogelijkheden zal behoren.

Dit impliceert niet dat de externe invloeden niet meer van belang zijn voor het verloop van de afzet van het betreffende bedrijf. Wel echter mogen we stellen dat de interne invloeden, met name de capaciteiten en ontwikkelde activiteit van de verkoopleiding, nu relatief gezien van veel groter belang zullen zijn. De grootte en de ontwikkelingsmogelijkheden van de totale markt hebben in dit geval voor de bedrijfsleiding slechts academische betekenis. We komen dus tot de conclusie dat we voor de bedrijven die slechts een klein deel van de markt beheersen met de onder 1) en 2) aangegeven methoden kunnen volstaan; voor de overige bedrijven zal een meer uitgebreide analyse noodzakelijk zijn.

De vraag die nu wordt gesteld luidt: Door wie zal een dergelijk markt-onderzoek, als aangegeven onder 2) en 3) moeten worden verricht?

Voor de grootbedrijven treden hier geen speciale problemen op. De hier toe te passen arbeidsverdeling biedt de mogelijkheid om een functionaris aan te stellen resp. een afdeling op te bouwen die zich uitsluitend met de oplossing van deze vraagstukken bezighoudt. Wanneer echter de midden-grote en kleinbedrijven de noodzaak van een dergelijk markt-onderzoek inzien en dan een onderzoek wensen in te stellen, hoe zullen zij dan de beschikking krijgen over personen die voldoende kundigheid bezitten met betrekking tot deze materie?

Dr J. van Rees heeft in zijn boek: „Inleiding tot het markt-onderzoek” o.m. trachten vast te stellen door wie het markt-onderzoek voor de bedrijven in ons land in het algemeen werd verricht. De resultaten van de in het kader van dit „Markt-onderzoek” ingestelde enquête gaven aan dat van de 33 onderzochte gevallen in 17 gevallen het onderzoek door het eigen bedrijf werd verricht.

We mogen veilig aannemen dat we hier in meerderheid met grootbedrijven te doen hebben.

In 11 gevallen werd dit onderzoek uitgevoerd door, zoals de schrijver het uitdrukt „daarvoor bestaande bureaux” waarbij we deze weer kunnen onderscheiden in reclamebureaux (in 5 gevallen) en economisch adviesbureaux. In de overige 5 gevallen werd gebruik gemaakt van de diensten van een speciaal daartoe aangesteld persoon. Uit geen enkel binnengekomen antwoord bleek dat de accountant enigerlei actieve bemoeienis met het onderzoek gehad had.

Zeker, de resultaten van een dergelijke op kleine schaal ingestelde enquête kunnen bezwaarlijk representatief genoemd worden voor het gehele Nederlandse bedrijfsleven. Maar afgezien daarvan mogen we toch wel stellen dat deze cijfers een zeer frappant beeld geven van de richting waarin ons bedrijfsleven de oplossing van het onderhavige vraagstuk gezocht heeft.

In hoeverre ligt hier nu een taak voor de accountant? Reeds in het M.A.B. van October 1947 stelde Prof. Dr H. J. van der Schroeff in zijn artikel „Enige opmerkingen over mogelijkheden en wenselijkheden van een verbijzondering in de uitoefening van het accountantsberoep” dat, naar zijn mening, en hier citeer ik, „voor andere vraagstukken als markt-

analyse, mathematische statistische analyse, is wellicht in de toekomst een taak voor de accountant weggelegd".

Het ligt zeer zeker niet op mijn weg om mij te mengen in de discussie die ten aanzien van de algemene vraag met betrekking tot de differentiatie binnen het accountantsberoep in een controlerende en een adviserende functie gaande is. Toch kan ik mij niet onttrekken aan de verleiding om binnen het kader van de door Prof. van der Schroeff gegeven analyse na te gaan in hoeverre de adviserende functie het marktonderzoek zal kunnen insluiten.

Welke eisen worden er nu in dit geval, wanneer men dus besloten heeft om over te gaan tot de opzet van een kwantitatief marktonderzoek voor het midden-, groot- en kleinbedrijf, aan de bekwaamheden van de uitvoerder gesteld?

a.) Gezien de doelstelling van het onderzoek, in dit geval vaststelling van het verkoopbudget en daarmee taakstelling voor de verkoopleiders, dienen de resultaten van het marktonderzoek met een zo groot mogelijke objectiviteit te worden vastgesteld. De verkoopstaf moet de overtuiging zijn toegedaan dat, voorzover hij niet bij machte is de gemaakte analyse geheel op haar technische mérites te beoordelen, de integriteit en de objectiviteit van de uitvoerder een waarborg vormt voor de onpartijdigheid van de conclusies.

b.) Anders dan bij de uitvoering van de marktonderzoek-opdracht door een economisch adviesbureau vormt de geheimhouding van de verkregen gegevens, die het bedrijf voor een marktonderzoek ter beschikking moet stellen bij de inschakeling van de public accountant, geen probleem.

De organisatie van het N.I.v.A. op het stuk van het beroepsgeheim geeft de opdrachtgever de waarborg dat zich op dit punt geen incidenten zullen voordoen.

c. De deskundigheid voor het kwantitatieve marktonderzoek ligt voornamelijk op statistisch en bedrijfseconomisch terrein. Voor wat de onder 2) aangegeven methode betreft zullen er geen moeilijkheden optreden. Qualitate qua immers moet de accountant capabel worden geacht om tot een cijfermatig juiste analyse van het beschikbare materiaal te komen.

De verzameling van de externe gegevens zal, waar de accountant vaak niet op de hoogte is van de aard en de kwaliteit van de bronnen waaruit cijfermateriaal geput kan worden, enige moeilijkheden opleveren.

Ook met betrekking tot de bij de verwerking van het onderhavige materiaal toe te passen technieken kan de accountant niet steeds deskundig genoemd worden.

Echter voortbouwende op de aanwezige vooropleiding zowel op wiskundig als op economisch terrein moet de accountant met enige begaafdheid in deze richting, mits hij uitgerust is met de voor dit type werk noodzakelijke mentaliteit, in staat zijn om geconstateerde leemten in zijn kennis snel aan te vullen.

Wij moeten uitdrukkelijk vaststellen dat dit natuurlijk niet impliceert dat aan de raadgevend accountant in deze dezelfde eisen gesteld zullen worden als aan de gespecialiseerde marktanalyst in het grootbedrijf. Doch gezien de duidelijke afgrenzing van de doelstelling van ons marktonderzoek, t.w. de vaststelling van het verkoopbudget, zal dit ook niet noodzakelijk zijn.

Immers, de vele problemen verbonden aan de prognose over een langer tijdvak dan een budgetperiode zullen bij deze beperkte doelstelling nooit deel van het onderzoek behoeven uit te maken.

Wanneer wij de alternatieve mogelijkheden, die voor het bedrijf dat gezien zijn grootte niet tot de inschakeling van een marktanalyst voor het bedrijf kan overgaan, vergelijken met de hierboven aangegeven oplossing i.c. de inschakeling van de raadgevend accountant, dan zijn de voordelen evident.

Naast de beschouwing van deze voordelen dienen we echter nog te onderzoeken in hoeverre de aan de differentiatie van de controlerende en raadgevende functie verbonden nadelen met name de botsing van de controlerende en adviserende functie duidelijk aan het licht treden.

Wij kunnen ons hierbij geheel aansluiten bij de door Prof. van der Schroeff in het reeds geciteerde artikel gegeven analyse.

In concreto kan het probleem nu als volgt worden geformuleerd: Bestaat de mogelijkheid dat, wanneer in de werkelijkheid een belangrijke afwijking van het door de accountant opgestelde verkoopbudget zal worden geconstateerd, dit feit afbreuk zal doen aan de onbevangenheid van de accountant in zijn functie van controleur?

We hebben hier te doen met een prognose, waarbij we mogen veronderstellen dat iedere verstandige leek wel zal realiseren dat de accountant, hoe deskundig hij met betrekking tot deze materie ook zijn moge, niet alle ontwikkelingen steeds zal kunnen voorzien.

Anders komt het geval te liggen wanneer de foutieve prognose het gevolg is van een uit statistisch-technisch oogpunt onjuist opgebouwde analyse. In deze gevallen treft de accountant voorzeker blaam. De vraag is nu: Zal de accountant door de mogelijkheden die zijn controlerende functie in de betrokken onderneming hem biedt in staat zijn om tegenover de directie de gemaakte fouten te verbloemen door een scheve voorstelling van de door de verkoopleiding behaalde resultaten te geven? Dit komt ons in hoge mate onwaarschijnlijk voor. Immers, van de zijde van de verkoopleiding zal er — de beloning van de verkopers is toch in vele gevallen rechtstreeks van die prestaties afhankelijk — nauwellettend op worden toegezien hoe de accountant de door hen bereikte resultaten zal weergeven. Juist in deze kwestie brengt daarom de adviserende functie geen gevaar voor een gebrek aan objectiviteit in de controlerende functie met zich.

Ik geloof dan ook te mogen stellen dat, zo er al nadelen aan de differentiatie in het algemeen verbonden zouden zijn, ze juist in dit geval minimaal genoemd mogen worden.

Hebben we tot nu toe speciaal gesproken over de taak van de raadgevende accountant in het geval van een marktonderzoek op korte termijn, speciaal bestemd voor de opstelling van het verkoopbudget, we kunnen de verleiding niet weerstaan om nog een ander aspect van het marktonderzoek, n.l. dat op lange termijn, even te belichten.

Waar J. E. Spinosa Cattela in zijn onlangs verschenen boek „Inleiding tot de leer van de accountantscontrole”, de investigations die tot doel hebben inzicht te krijgen in de rendabiliteit, met name het kredietonderzoek en het onderzoek naar de goodwill, behandelt, maakt hij enkele voor ons onderwerp belangrijke opmerkingen.

De ontwikkeling die het beroep sedert de dagen van het boek van Dr Sternheim heeft doorgemaakt wordt hiermede wel duidelijk gedemonstreerd.

Immers, bij het krediet-onderzoek zegt de schrijver en hier citeren we: „Daarnaast moet de accountant vanzelfsprekend zijn mening omtrent het toekomstig conjunctuurverloop in zijn oordeel verwerken. Een goed gefundeerde kennis van de economische vraagstukken en van de economische gebeurtenissen van de laatste tijden is daartoe onontbeerlijk”.

Bij de behandeling van het onderzoek naar de goodwill stelt de schrijver — zeer juist overigens — dat de accountant wellicht bij uitstek de aangewezen man is om een oordeel omtrent de toekomstige winstmogelijkheden te geven, juist door zijn economische en comptabele scholing. Dit impliceert dus dat de accountant zich en passant op de hoogte dient te stellen van de positie die de te onderzoeken onderneming in de markt inneemt, terwijl ook enig inzicht in het conjunctuur- en trendverloop van de betrokken markt zal dienen te bestaan.

Met zoveel woorden wordt hier dus de eis gesteld dat de accountant binnen een zeer korte tijdsbestek — het betreft hier immers een investigation — een, zij het dan globaal, marktonderzoek dient te verrichten.

Dit is dan een onderzoek op lange termijn, wat statistisch en economisch gesproken zoveel meer bekwaamheden eist dan het onderzoek op korte termijn. Het komt ons dan ook onwaarschijnlijk voor dat de accountant met normale capaciteiten in staat geacht moet worden om ook dit terrein, dat wel een zeer speciale scholing en aanleg eist, ook maar gedeeltelijk te beheersen.

Anderzijds dienen we met J. E. Spinosa Cattela vast te stellen dat een dergelijke prognose een integrerend deel dient uit te maken van de bovengenoemde investigation. Ook op dit punt dwingt de steeds verder gaande ontwikkeling van het beroep ons in de richting van differentiatie.

**NEDERLANDS INSTITUUT
van
REGISTERACCOUNTANTS
BIBLIOTHEEK**