

BOEKBESPREKING.

Drs. A. M. Groot. Grondslagen voor de moderne Bedrijfsadministratie.

Uitgave: J. Muusses, Purmerend.

door P. J. H. J. Bos

De schrijver heeft het zich niet gemakkelijk gemaakt, door zich als taak te stellen de behandeling van de grondslagen van de moderne bedrijfsadministratie. Zooals hij in het voorwoord reeds opmerkt is de literatuur over onderwerpen op dit gebied zeer verspreid over tijdschriftartikelen, prae-adviezen en andere korte publicaties. Bovendien doet zich bij de behandeling van dit onderwerp het groote bezwaar gevoelen, dat de moderne bedrijfsadministratie voor een zeer groot gedeelte berust op de toepassing van de bedrijfs-economie, waarvan de kennis geenszins gemeen goed is.

In het voorwoord vermeldt schrijver, dat het boek bestemd is voor diegenen, die zich in verband met hun tegenwoordige en toekomstige functie, in deze richting verder willen ontwikkelen, maar tevens wordt de hoop uitgesproken dat ook de technische en economische leiders van de bedrijven zich de moeite willen geven, zich in deze materie te verdiepen. In verband met deze doelstelling is het duidelijk, dat men van schrijver geen exact wetenschappelijke behandeling van dit onderwerp mocht verwachten, doch wel, dat ook voor de niet deskundige lezers duidelijk naar voren komt, wat men met de moderne bedrijfsadministratie wil bereiken en hoe dit doel in de praktijk wordt bereikt.

Ondanks het feit, dat dit boek ongetwijfeld een zeer waardevolle aanvulling geeft op de bestaande literatuur op dit gebied, is naar mijn meening schrijver niet geheel geslaagd. Voor de technische en economische leiders geeft dit boek te veel details en gaat ook te ver in op vraagstukken, welke speciaal op bedrijfseconomisch terrein liggen, om hen een duidelijke voorstelling van zaken mogelijk te maken, terwijl ook degenen, die in de praktijk met deze moderne bedrijfsadministratie zullen moeten werken, zich in onvoldoende mate de samenhang der verschillende behandelde onderwerpen bewust zullen worden.

Gedeeltelijk is dit mede hieruit te verklaren dat schrijver wel de budgetteering en speciaal het systeem van variabele budgetteering op verschillende plaatsen noemt, doch voor de uitwerking hiervan verwijst naar de afzonderlijke publicatie van schrijver over dit onderwerp. De eenheid en samenhang, welke het stelsel van variabele budgetteering in de administratie brengt, komt hierdoor niet voldoende tot zijn recht.

Schrijver behandelt in het eerste hoofdstuk „Taak en doelstelling van de moderne administratie”. Zeer terecht worden in dit hoofdstuk behandeld de winstoverzichten op korten termijn, de begroting en het winstbegrip, terwijl in de volgende hoofdstukken de kosten- en efficiëntie standaards naar voren komen. Kort en duidelijk wordt aangegeven hoe het winstoverzicht op korten termijn tot stand kan komen. Een bezwaar vind ik, dat onvoldoende naar voren komt hoe de ontwikkeling der bedrijfs-economie en de uitbreiding in de doelstelling der administratie tot het invoeren van deze winstoverzichten op korten termijn, de efficiëntie- en kostenstandaards en de begroting hebben geleid en in welke mate de begroting hierop stimulerend heeft gewerkt. M.i. is de verklaring hierin te vinden, dat schrijver als hij de ontwikkeling der administratie aangeeft, er van uitgaat, dat de grootste verandering, die in de innerlijke structuur van de administratie is opgetreden, eigenlijk is de overgang van de uit-

gaven- naar de kostenadministratie. Dit is m.i. een te smalle basis om daarop het gebouw der moderne administratie te construeeren. De door schrijver bedoelde overgang is in wezen slechts een phase in de ontwikkeling van historische verslaglegging tot hulpmiddel van de corrigerende en dirigerende leiding.

De winstoverzichten op korten termijn, de kosten- en efficiëntiestandaards, de begrooting en de niet door schrijver behandelde planning en routing, zijn alle slechts te zien als hulpmiddelen, om het doel te bereiken.

Schrijver gaat uit van de vervangingswaardeleer van Prof. Limperg en noemt ook in hoofdstuk 2 diens kosten-terminologie. Hij komt bij de verdere uitwerking hier en daar echter tot opvattingen welke niet in overeenstemming zijn met genoemde leer, doch verzuimt te doen uitkomen, dat het hier persoonlijkke opvattingen betreft.

Ook de terminologie van Prof. Limperg houdt schrijver verder niet aan. M. i. zou het voor de lezers, waarvoor dit boek in de eerste plaats bestemd is, de voorkeur hebben verdiend, wanneer schrijver in een afzonderlijk hoofdstuk, die bedrijfseconomische vraagstukken had behandeld, waarvan de kennis z.i. noodzakelijk was, om dan verder hierop aan te sluiten. Het was dan niet noodig geweest bij de verschillende hoofdstukken steeds tegenover elkaar te stellen de vroegere en de moderne opvattingen in deze. Dit zou de omvang van het boek sterk hebben beperkt, terwijl de lezer zich met minder moeite een duidelijk beeld had kunnen vormen van doel en werkwijze der moderne bedrijfsadministratie.

T.a.v. de verschillende door schrijver behandelde onderwerpen meen ik de volgende bezwaren naar voren te moeten brengen.

1. *Administratie en Begrooting.*

In paragraaf 3 van hoofdstuk I behandelt schrijver de begrooting. Hoewel hij bij de bespreking van de functies der begrooting tevens noemt de begrooting die dient als prognose van de bedrijfsresultaten, behandelt schrijver verder de verschillende neven- en deelbegrootingen los van elkaar, zonder dat de systematische opbouw der begrooting en het verband met de andere onderdeelen der administratie duidelijk naar voren komt. Alleen bij de omzetbegrooting wordt het geheele bedrijfsplan genoemd. Als schrijver echter vermeldt: „De omzet is immers de grondslag voor het geheele bedrijfsplan” is dit te categorisch gesteld. Ik merk hierbij op, dat Prof. Limperg eerst van een bedrijfsbegrooting spreekt, als men niet meer te doen heeft met incidenteele ramingen, doch eerst wanneer men alle kosten en baten organisch beziet.

Het gevaar is zeker niet denkbeeldig, dat de lezers de indruk zullen krijgen, dat, als men het stelsel van variabele budgetteering wil toepassen, het er om gaat de kosten per bedrijfshandeling te begrooten, en volkomen los hiervan kan overwegen, of men nog één of meerdere neven- of deelbegrootingen zal maken. Naar mijn meening dient men, ook als men de vorm van de variabele budgetteering kiest, wel degelijk een bedrijfsbegrooting, in den zin als door Prof. Limperg bedoeld, op te stellen. Het betreft hier een vorm van de flexibele begrooting, waarbij men in de begrooting de verhoudingscijfers vastlegt. Door het verband, hetwelk dient te bestaan tusschen de standaardkosten en de begrooting, verkrijgt men in de boekhouding bij toepassing van de retrograde methode, de cijfers, zooals men deze begroot zou hebben, indien de werkelijke capaciteit en de werkelijke samenstelling der productie vooruit bekend waren geweest. Alleen t.a.v. den invloed der onder- of overbezetting op de kosten, waarvan men niet mag eischen dat zij zich eenvoudig aan de bezetting aanpassen, dient

dan nog een correctie te volgen. Zooals schrijver in hoofdstuk VI wel duidelijk naar voren brengt, zijn dan dus de normen, waaraan men de werkelijke kosten per verantwoordelijken functionaris kan toetsen, in de boekhouding opgenomen.

De wijze, waarop de correctie op de normcijfers moet worden berekend, in casu dus het verlies door onderbezetting, wordt door schrijver niet behandeld. Wel wordt in hoofdstuk II het oorzakelijk verband tusschen kosten en productie, met de onderscheiding in constante en variabele kosten, besproken, doch bij de verdere uitwerking wordt hierop niet teruggekomen. Dit valt in zooverre te betreuren, omdat bij velen de gedachte is ontstaan, dat bij de variabele budgetteering de kennis van de kostenverhoudingen bij wisselende bedrijfsdrukke van geen of geringer betekenis zou zijn en dit zelfs als bezwaar tegen de variabele budgetteering wordt aangevoerd.

Als detail-punt vermeld ik nog, dat de door schrijver genoemde methode om tot het financieringsplan op langen termijn te komen, m.i. slechts in weinig bedrijven tot zijn doel zal kunnen leiden. Hiervoor zal in het meereendeel der gevallen aansluiting op de bedrijfsbegrooting, met name het inkoop- en verkoopplan, noodig zijn.

2. Als boven reeds vermeld, wijkt naar mijn meening schrijver in verschillende punten af van de theorie van Prof. Limperg, terwijl de meeste lezers zeker de indruk zullen verkrijgen, dat schrijver zich geheel op deze theorie heeft gebaseerd. Ik vermeld t.d.a.

a. *Rente.*

Schrijver behandelt de rente, in tegenstelling met Prof. Limperg, die deze ziet als het opnemen van den tijdsfactor bij het bepalen van de grootte van het offer bij de aanwending der productiemiddelen, als een afzonderlijke kostenfactor. De theoretische motiveering van het te kiezen afschrijvingssysteem is m.i. hierdoor niet geheel juist.

b. *Verteerbaar inkomen.*

Op bladz. 50/51 behandelt schrijver de winst als verteerbaar inkomen. De uitwerking hiervan sluit meer aan op de theorie van Schmidt dan op die van Prof. Limperg. Het vraagstuk wordt hier als financieringsprobleem behandeld, terwijl het in wezen is een kosten- en prijsprobleem.

c. Bij de aanduiding van de vervangingswaardeleer van Prof. L. wordt op bladz. 58 vermeld: „Het offer, dat dit verbruik mede brengt, moet men dus gelijk stellen aan de vervangingswaarde, het verschil tusschen de uitgaafprijs en vervangingswaarde moet men tot de lasten, maar niet tot de kosten rekenen.”

M.i. had schrijver het probleem van het verschil tusschen uitgaafprijs en vervangingswaarde, waarbij trouwens te onderscheiden valt de vervangingswaarde op moment economische ruil en de vervangingswaarde op moment vervanging, in dit werk beter niet kunnen behandelen. De algemeene uitspraak, dat dit verschil tot de lasten behoort, is niet geheel juist, bv. bij prijsdaling volgende op prijsstijging en bij voordeelige prijsverschillen.

d. Op bladz. 59 noemt schrijver de onderscheiding in bijzondere kosten, gemeenschappelijke en samengevoegde kosten. Hoewel schrijver er op wijst, dat het begrip bijzondere kosten een relatief begrip is, acht ik deze onderscheiding toch onjuist. Nu schrijver deze begrippen ontleent aan de terminologie van Prof. Limperg, dient hij de onderscheidingen bijzondere en algemeene kosten te noemen, naast die van samengevoegde

en gemeenschappelijke kosten. Op te merken valt, dat overigens deze terminologie niet verder gebruikt wordt, doch wel de begrippen direct en indirect.

e. In hoofdstuk VII behandelt schrijver de balanswaardeering, waarbij de waardeering van de voornaamste activa wordt besproken. Klaarblijkelijk ziet schrijver ook de balans als onderdeel van de jaarrekening, die tot taak heeft de grootte van het inkomen te bepalen. Het ware m.i. gewenscht geweest dit uitdrukkelijk te vermelden.

Hoewel schrijver zich in principe plaatst op het standpunt der vervangingswaarde, komt hij toch op enkele punten t.a.v. de waardeering der vaste activa en voorraden, bij wijziging van het prijspeil, tot een oplossing, die afwijkt van de theorie van Prof. Limperg en m.i. niet tot een juiste berekening van het verteerbaar inkomen voert. Een nadere analyse van deze verschilpunten zou in het kader van deze recensie te ver voeren.

Dit hoofdstuk had schrijver in en boek, dat de grondslagen der moderne administratie wil gaan behandelen, beter niet kunnen opnemen. Een juiste behandeling is m.i. in deze beknopte omvang niet mogelijk.

Hier mogen verder nog enkele opmerkingen volgen, welke geen verschil in opvatting inzake de bedrijfseconomische toepassingen betreffen.

In hoofdstuk III behandelt schrijver de groepeerings van de gegevens in de administratie en meer in het bijzonder het rekeningen-stelsel, de commissie-nummering en de codeering der magazijnartikelen.

In de paragraaf betreffende de commissienummering worden enkele problemen behandeld, die hiermede slechts zeer zijdelings te maken hebben. Schrijver behandelt hier tevens de wijze waarop men de controle op de efficiëntie kan verkrijgen door de vergelijking van de voor- en nacalculaties en het nadeel, dat men dan geen beeld krijgt van de efficiëntie per afdeling. Hij vermeldt hierbij, dat men een veel beteren grondslag van de efficiëntie-controle verkrijgt door het stelsel van de variabele budgetteering, waarbij men de efficiëntie-controle verkrijgt per verantwoordelijken functionaris.

De hier behandelde onderwerpen betreffen feitelijk het kernpunt der moderne bedrijfsadministratie. Ik merk hierbij op, dat schrijver hier m.i. uit het oog verliest, dat de hier genoemde voordeelen der variabele budgetteering voor een belangrijk gedeelte reeds bij toepassing der retrograde methode worden bereikt, nl. t.a.v. de kosten der directe materialen, loonen, machine-uren enz., voorzoverre deze per order of per eenheid product direct kunnen worden gemeten. M.i. ligt het voordeel van de variabele budgetteering dan ook eenigszins anders en valt te onderscheiden de controle op de kosten, voorzoverre deze zijn gerelateerd aan het aantal bedrijfsdrukte-eenheden per afdeling en de controle op de prestatie per bedrijfsdrukte-eenheid.

Tenslotte vermeld ik, dat schrijver in de hoofdstukken IV en V behandelt de administratie van de voorraden en het verbruik en de loonadministratie. In deze hoofdstukken wordt een beknopte en duidelijke uiteenzetting gegeven van de eischen, waaraan de administratie moet voldoen en hoe deze kan worden gevoerd. Als eenig bezwaar vermeld ik, dat bij de motiveering van de dubbele administratie op magazijn en op kantoor niet gewezen wordt op de beheersverantwoording van dit actief en de eischen dat de beheerder zijn eigen verantwoording moet schrijven en beheer en administratie gescheiden moeten zijn. Als detailpunt noem ik nog, dat t.a.v. de voorraadadministratie zonder verbruiks-aanteekening wordt vermeld, dat men dan werkt volgens de zgn. retrograde methode. Dit kan m.i. tot misverstand aanleiding geven. Ook als

men de retrograde-methode toepast zal in de meeste gevallen toch voorraadadministratie met verbruiksaanteekening noodig zijn, terwijl ook het omgekeerde mogelijk is.

Hoewel ik op verschillende punten dus met schrijver verschil en van meening ben, dat bij een zekere beperking en andere indeeling der stof het boek beter aan zijn doel zou hebben beantwoord, wil ik niet eindigen zonder mijn groote waardeering uit te spreken, voor de wijze waarop schrijver dit moeilijke onderwerp heeft behandeld.

Voor hen, die zich op dit gebied verder willen oriënteren, of zich voor het onderwerp interesseeren is kennismaking hiervan zeker aan te bevelen.

NIEUWS INZAKE WETGEVING, RESOLUTIES EN BESLISSINGEN OP HET GEBIED DER BELASTINGEN

door Mr. Dr. E. Tekenbroek

Accountants in de ondernemingsbelasting.

De in de „Belastingberichten” gepubliceerde arresten van de H.R. dd. 21 Juni 1946 zullen in accountantskringen de noodige belangstelling hebben getrokken. Het eene arrest viel onguistig, het andere gunstig voor de accountants uit. Analyseert men beide arresten, dan blijkt, dat het verschil in beslissing voornamelijk toe te schrijven is aan een drietal omstandigheden, die zich voordeden in het geval, waarop het in ongunstige zin uitgevallen arrest betrekking heeft en die in het andere geval niet aanwezig waren, t.w.:

1. het met de firmanaam teekenen
2. het niet in de firmanaam voorkomen van de naam van alle firmanten
3. het behooren van volledig bevoegde accountants tot het personeel.

Blijkens het in gunstige zin uitgevallen arrest, had de Raad van Beroep feitelijk, en dus in cassatie onaantastbaar, vastgesteld, dat

1. de firmanten zelf met de cliënten onderhandelen,
2. de uiteindelijke vaststelling der rapporten, dus datgene, waarvoor de volledige accountantsbekwaamheid noodig is en waaraan het afgeleverde werk zijn betrouwbaarheid moet ontleenen, bij de firmanten berust en
3. de firmanten de zuivere opbrengst van hun beroep niet mede trachten te putten uit het doen verrichten van arbeid door anderen, maar alleen uit het werk dat zij zelf verrichten en uit de aanwending van hun persoonlijke bekwaamheden.

Het wil ons voorkomen, dat bij dit arrest van betekenis is geweest het feit, dat het onderhavige kantoor op slechts vier groote relaties berust, zoodat het persoonlijke contact met de cliënten voor de accountants in kwestie mogelijk was.

Een zwak punt in beide arresten lijkt ons het feit, dat de H.R. zoo'n groote waarde hecht aan het al of niet gebruikmaken van de arbeid van niet-firmant zijnde volledig bevoegde accountants. In de eerste plaats is dit een uitermate vaag criterium zoolang er nog geen wettelijke regeling van het accountantsberoep is. Wat is een volledig bevoegd accountant? Maar ook al zou men te doen hebben met een medewerker, die een gerenommeerd accountantsdiploma heeft, dan nog betekent zulks o.i. niet,