

Het MAB vóór 50 jaar

A. F. Tempelaar

november 1940

In zijn artikel 'De accountant en het budget' wijst J. E. Spinosa Cattela er op dat de accountant bij zijn controle en zijn beoordelingswerk een belangrijk steunpunt kan vinden bij de budgettaire organisatie, mits deze uiteraard aan de vereisten voldoet (zoals: door het bedrijf zelf opgestelde normen, welke bovendien nog tot een systematisch geheel zijn samengesteld en uitmonden in een taakstellende verlies- en winstrekening). Vanzelfsprekend is deze organisatie in de eerste plaats bedoeld als een instrument voor de ondernemingsleiding voor haar controle op uitvoering en beheer. Maar ook de accountant kan er een goed gebruik van maken.

Spinosa Cattela onderscheidt de formele en de materiële controle van de budgetten. Formeel: zijn de budgetten op de voorgeschreven wijze tot stand gekomen; zijn ze door de verantwoordelijke functionarissen behoorlijk ondertekend; sluiten zij onderling aan dat wil zeggen gaan zij van de zelfde premissen uit) en zijn ze op het hoofdbudget – de voorgecalculerde verlies- en winstrekening – aangesloten; is er een budgetcommissie aanwezig en hoe functioneert deze? De materiële controle is volgens de schrijver een moeilijker probleem voor de accountant. Daarvoor is een grondige kennis vereist van de organisatie van de onderneming en van de eigenaardigheden van de bedrijfstak in kwestie.

Volgens hem behoort het niet tot de taak van de accountant 'de premissen, welke aan de budgetten ten grondslag liggen, te becritiseren' (behoudens natuurlijk de plicht de onderlinge verbanden en aansluitingen na te gaan). De zaak ligt anders, indien de accountant constateert dat de leiding steeds van buitensporige schattingen uitgaat. Spinosa Cattela is het niet eens met de mening van Premisela dat de accountant aanwezig dient te zijn bij het vaststellen van de budgetten. Zijns inziens bestaat dan het grote gevaar dat de

mening van de accountant gaat domineren. Wanneer, zoals nog vaak voorkomt (50 jaar geleden - A.F.T.), de accountant de enige is die voldoende inzicht heeft in de talrijke problemen welke aan het budgetteren verbonden zijn, dient de accountant wel een educatieve rol te spelen, 'opdat de onderneming zo snel mogelijk beschikt over functionarissen in haar dienst, die de budgettering begrijpen en uitwerken kunnen'.

Wanneer het administratieve apparaat zo is ingericht dat de afwijkingen ten opzichte van het budget tijdig en als het ware automatisch, naar haar oorzaken gerangschikt, gesignaleerd worden, vertoont de budgetcontrole veel overeenstemming met de interne controle, aldus de schrijver. Deze overeenstemming bepaalt dan ook voor een deel de taak van de accountant. Zo kan de budgetcontrole voor de accountant een belangrijk steunpunt zijn bij zijn controle op de materiële juistheid der verrichte boekingen, en zal zij hem bij de controle op het beheer der onderneming belangrijke aanwijzingen kunnen geven. De accountant zal dan tevens ontdekken dat er een wisselwerking bestaat tussen budgettering en budgetcontrole. De bestudering van de uitkomsten van de budgetcontrole zal van groot nut kunnen zijn voor de beoordeling van de begroting zelve en omgekeerd.

Uit de gegevens van een onderzoek van 10 jaar geleden naar de kostprijzen van 147 boterfabrieken tracht Ir. J. van Ettinger het mathematisch bedrijfsoptimum te berekenen, dit is de bedrijfsomvang waarbij de laagste kostprijs van het pro-

A. F. Tempelaar, registeraccountant, was lid van de maatschap Dijker en Doornbos (rechtsvoorganger van Coopers & Lybrand Dijker Van Dien) en vervulde vele functies in de beroepsorganisaties in binnen- en buitenland.

dukt wordt bereikt. De schrijver laat die berekening zien, welke met behulp van statistische formules wordt uitgevoerd. Hierbij spelen spreiding en variatie-coëfficiënt een grote rol. Op basis van die gegevens van het eind der jaren twintig komt de schrijver op een mathematisch bedrijfsoptimum van 6.1 miljoen kg boter. Hij tekent hierbij aan dat er een sterke variatie van de individuele waarden bleek, deels als gevolg van zeer uiteenlopende produktie-groottes der fabrieken, grote verschillen in apparatuur, werkmethoden, loonpeil enzovoort. Uit het onderzoek bleek voorts dat de kosten van melktransport – een belangrijk kostenelement – stijgen naarmate de produktie-omvang toeneemt, terwijl de andere kostenelementen slechts tot een bepaalde grootte van de produktie dalen en boven die grootte nagenoeg constant (per eenheid) blijven.

J. Loos besluit zijn trilogie over 'De geconsolideerde Jaarrekening'. De volgende onderwerpen komen nog aan de orde: wederzijdse deelname, preferente aandelen, eliminatie van de winsten op onderlinge transacties (zowel voor handelsgoederen als voor kapitaalgoederen) en de proportionele consolidatie.

Bij de eliminatie van resultaten op onderlinge leveringen gaat Loos nader in op de gevallen waarin tevens sprake is van minderheidsbelangen. Behoort een minderheidsbelang ook tot de economische eenheid, of moet het als buitenstaander, niet behorend tot het concern, worden beschouwd? Dat laatste zou kunnen betekenen dat een levering van een dochter aan een holding waarin een minderheidsbelang deelneemt, voor een deel in feite als een levering aan buitenstaan-

ders (met dienovereenkomstige winstrealisatie) zou kunnen worden beschouwd.

Loos bespreekt in dit verband de zogenaamde eenheidstheorie (economic unit theory) en de belangentheorie (theory of divergent majority and minority interests). Hij betreft er diverse Amerikaanse auteurs bij, waaronder Carson, Newlove, Montgomery en Bel.

De schrijver toont zich geen voorstander te zijn van proportionele consolidatie.

Loos beëindigt zijn artikelserie – welke blijkens een voetnoot van de redactie reeds vóór mei 1940 was geschreven – met de opmerking dat de samenstelling van een geconsolideerde jaarrekening uitsluitend het werk van de accountant is. 'Kan men de jaarrekening der enkelvoudige vennootschap beschouwen als een verantwoording van de leiding, door den accountant geverifieerd, de samenvoeging der afzonderlijke jaarrekeningen vereischt de bijzondere deskundigheid van de accountant, die hem de verantwoordelijkheid voor het geconstrueerde beeld doet kunnen dragen'.

De schrijver betreurt, dat in ons land de geconsolideerde jaarrekening nog te weinig toepassing vindt. Het verlangen naar een geconsolideerde vorm kan uitgaan van de financiële pers, de effektenhandel, de beursautoriteiten, 'maar de aansporing ertoe behoort zeker te komen van de zijde van de accountants, die de mérites van den geconsolideerden vorm het beste moeten kunnen beoordelen, te meer, daar deze door haar algemeene toepassing in Amerika in de practijk haar deugdelijkheid op zoo overtuigende wijze heeft bewezen'.