

van de vordering aan opbrengst wordt genoten, Inkomstenbelasting moet worden betaald.

Het is niet te ontkennen dat de praktijk van de constante vordering op den firmant heel wat eenvoudiger is dan de in het voorgaande uiteengezette consequenties van de theorie van het variabele karakter dier vordering. Het lijdt echter mijns inziens geen twijfel dat die praktijk onjuist is. Ook het Belastingrecht heeft toch in zijn ontwikkeling te streven naar redelijkheid en billijkheid. Dit brengt echter met zich dat we de meer ingewikkelde consequenties van die rechtsverfijning even moeten aanvaarden.

BOEKBESPREKINGEN

Budgetteering en Budgetcontrôle, door J. E. Spinoza-Cattela; uitgegeven bij H. E. Stenfert Kroese's Uitgevers-Maatschappij, Leiden.

Dit boek is verschenen als eerste deel van een serie Bedrijfseconomische Monographiën, welke, onder redactie van Dr J. G. Stridiron, zal verschijnen. In het voorwoord schrijft Dr Stridiron:

„Deze eerste monografie vormt tevens het eerste oorspronkelijke Nederlandsche studiewerk over dit uiterst belangrijke onderwerp. De schrijver beschikt niet alleen over een veelzijdige praktijk op dit gebied, maar heeft daarboven een diepgaande studie van de grondslagen der budgetgedachte gemaakt. Onderdeelen der budgetteering, die elders slechts een algemeene of oppervlakkige behandeling ondergaan, worden hier systematisch uiteengezet. Als voorbeelden zijn te noemen de budgetteering der voorraden en de variabele budgetteering der kosten.”

Met deze beschouwing kan ik mij geheel vereenigen. Zij, die de bedrijfsbegroting in de praktijk reeds hebben toegepast, resp. haar willen gaan toepassen, vinden in dit werk, naast een systematische opzet van het doel en wezen van de bedrijfsbegroting, een reeks van praktische wenken, raadgevingen en tevens waarschuwingen.

In de inleiding wijst schrijver, m.i. zeer terecht, er op, dat het budget geen panacee is voor alles, wat verkeerd is in de onderneming, terwijl hij aan het slot van het boek een afzonderlijk hoofdstuk wijdt aan de moeilijkheden en gevaren der budgetteering. Anderzijds is de schrijver er m.i. in geslaagd in dit werk een idee te geven van de voordeelen, die met de invoering van de budgetteering kunnen worden verkregen.

De schrijver geeft in de inleiding een analyse van de oorzaken, die geleid hebben tot de veelvuldige toepassing van het budgetsysteem. Hij wijst er op, dat juist de onzekerheid en de instabiliteit van de bedrijven, die vaak als een van de groote bezwaren en moeilijkheden bij de invoering van de budgetteering worden gevoeld, een zich vooraf beraden noodzakelijk maakt, teneinde gewapend te zijn tegen verrassingen en de rentabiliteit van de onderneming onder alle omstandigheden te waarborgen. Daartoe is het in beginsel noodzakelijk, dat de begroting in den loop van de periode wijzigingen ondergaat.

De schrijver toont zich hier een overtuigd voorstander van de flexibele begroting. In het hoofdstuk „De onkosten-budgetten” wordt dit nader door hem gemotiveerd. Hierbij blijkt, dat schrijver aan de variabele kostenbudgetteering, waarbij de kosten worden begroot als een variabel bedrag, hetzij in den vorm van een percentage (van de omzet, van de bedrijfsbezetting enz.), hetzij als een tarief per eenheid van prestatie, (per

uur, per K.M., per stuk enz.), in verreweg de meeste gevallen de voorkeur geeft boven de vaste begrooting.

Hoewel ik het met schrijver volkomen eens ben, dat de flexibele begrooting het groote voordeel heeft, dat deze begrooting het verband tusschen de kosten en opbrengsten (waar schrijver, m.i. volkomen terecht, doorlopend bij de behandeling van de deelbegrootingen in de opeenvolgende hoofdstukken op wijst) het beste in het oog worden gehouden, wil ik hierbij toch op een der nadeelen wijzen, die m.i. niet voldoende worden belicht. Ik wijs er dan op, dat deze percentages in waarheid geen vaste percentages zijn en deze percentages dus een onjuiste maatstaf vormen voor begrooting en controle. De uiteenzetting, die schrijver overigens geeft, omtrent de invloed der constante kosten en de naijling der variabele kosten onderschrijf ik volkomen.

De uitgesproken voorkeur, die schrijver geeft aan de flexibele begrooting t.o.v. de vaste begrooting, houdt m.i. ook verband met het feit, dat schrijver de bedrijfsbegrooting vnl. ziet in haar functies van taakopdracht en machtiging, met daarnaast de accessoire functie van controle. De functie van „huishoudplan”, die economisch toch voorop staat, wordt niet afzonderlijk besproken. Het bezwaar hiervan is, dat enkele moeilijkheden, die men bij de invoering en het werken met een bedrijfsbegrooting ondervindt, niet of onvoldoende naar voren komen.

De schrijver wijst er in de inleiding op, dat het budgetsysteem niet kan geschieden volgens bepaalde recepten, doch zich steeds zal moeten aanpassen aan het speciale karakter, aan de organisatievorm en de bijzondere kenmerken van elk industriële onderneming. Door een bespreking van de verschillende functies en ook de vaak tegengestelde eischen, die aan het systeem van budgetteering t.o.v. de verschillende functies moeten worden gesteld, was m.i. een juist inzicht in deze moeilijkheden verkregen.

T.a.v. deze tegenstrijdigheden en moeilijkheden noem ik o.a.

- a. Om de functie van huishoudplan tot haar recht te doen komen, moet men in beginsel de bedrijfsbegrooting tusschentijds wijzigen, bij veranderde omstandigheden.
Naar gelang de begrooting zich echter meer aanpast aan de veranderde omstandigheden, wordt deze als bedrijfsplan doeltreffender, doch boet zij in als controlemiddel, daar de afwijkingen t.a.v. de oorspronkelijke begrooting meer worden weggewerkt.
- b. Naar gelang de begrooting meer wordt gezien in haar functies van taakopdracht en machtiging, komt de actieve functie van de begrooting meer naar voren. Bij de leiders van het bedrijf ontstaat een streven om de spanningen in de begrooting te doen toenemen (hogere raming omzet, lagere raming kosten). In de begrooting worden meer wenschen dan verwachtingen neergelegd. Hier gevaar, dat de functie van huishoudplan wordt ondergraven.
- c. Waar de bedrijfsbegrooting tevens als machtiging voor de adjunct-leiders dienst doet, ontstaan hier de groote gevaren van een vaste begrooting, welke bezwaren ondervangen worden door de flexibele begrooting (variabele kostenbudgetteering).

Ik wil er voorts nog op wijzen, dat schrijver een tweede vorm van flexibele begrooting niet noemt. nl. waar men voor de begrootingsperiode een aantal parallel loopende begrootingen maakt voor verschillende verhoudingen. In deze begrooting kan men dus een richtsnoer vinden, ook bij veranderde omstandigheden. Tegenover den door schrijver behandelde vorm van de flexibele begrooting, heeft deze vorm het voordeel, dat

men zich vooraf rekenschap heeft gegeven van de kostenverhoudingen onder gewijzigde omstandigheden en de functie van huishoudplan meer tot haar recht komt.

Ik wil in dit verband er op wijzen, dat schrijver als een van de voordeelen van de budgetteering noemt, dat het budget een andere zienswijze doet ontstaan t.a.v. de rentabiliteit. De rentabiliteit van de onderneming als primair doel stellend, komt men tot het inzicht, dat

(gewenschte $W(\text{inst}) = O(\text{pbrengst}) \text{ min (toelaatbare) } K(\text{osten})$).
Bezien vanuit de functie van huishoudplan zou ik hiertegenover willen stellen:

(verwachte) $W = \text{geraamde } O \text{ min (noodzakelijke) } K$.,

waarbij de kosten worden berekend op basis van de kosten, die bij de bereikte efficiency standaard en de door de leiding overwogen actie, moeten worden gebracht. Het door schrijver aanbevolen systeem kan m.i. in tijden, dat de opbrengst sterk daalt, er toe leiden, dat het zoeken van de wegen om tot aanpassing te geraken te veel aan de adjunctleiders wordt overgelaten en aan de leiding wordt onttrokken. De drang om de begroting niet te overschrijden en op korten termijn de kosten aan te passen, kan m.i. ook een gevaar inhouden.

T.a.v. de behandeling van de verschillende deelbegrotingen, die systematisch worden behandeld en waaruit blijkt, dat schrijver op het gebied van de bedrijfsbegroting over een uitgebreide ervaring beschikt, merk ik het volgende op:

a. *Verkoopbudget*

Schrijver vermeldt, dat het punt van uitgang van nagenoeg alle soorten ondernemingen, met uitzondering van die, welke uitsluitend op bestelling leveren, is de verkoopschatting. Als voorbeeld van bedrijven, die uitsluitend op bestelling leveren, noemt schrijver bouwondernemingen, baggermaatschappijen, scheepsvervoer enz. Daarnaast zijn er m.i. echter nog talrijke ondernemingen, die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend op bestelling leveren en waarvoor het verkoopbudget toch het stevigste steunpunt geeft voor het geheel. Omgekeerd zal voor de agrarische bedrijven en de hierop aansluitende industriële bedrijven beter van de productie-begroting kunnen worden uitgegaan.

Schrijver wijst er terecht op, dat men niet kan volstaan met de analyse van de verkoopen in het verleden, doch dat het gaat om de kennis van de potentieele markt. Zonder het woord als zoodanig te noemen, behandelt schrijver hier de marktanalyse en noemt de factoren, die den omvang van de potentieele markt bepalen. Vermoedelijk mede in verband met het feit, dat in de serie van „Bedrijfseconomische Monographieën” de marktanalyse afzonderlijk zal worden behandeld, heeft schrijver zich hier, m.i. terecht, eenige beperking opgelegd. Hoewel het verkoopbudget eerst doeltreffend is op te bouwen, indien deze gebaseerd is op marktanalyse, is dit tevens een op zichzelfstaand instrument geworden en is een afzonderlijke behandeling van dit onderwerp zeker gemotiveerd en gewenscht.

Niet duidelijk is geworden of de schrijver primair de omzet wil ramen per artikel en afzetgebied, dan wel primair het totaal verkoopcijfer. Wij wijzen t.d.a. naar blz. 57, waar schrijver, gedeeltelijk in tegenspraak met het voorgaande, zegt:

„is nu het verkoopbudget in zijn geheel aanvaard, dan moet het nog „naar artikelgroepen en districten worden onderverdeeld.”

Hoewel ik van meening ben, dat wij bij de verkoopraming niet teveel op de details moeten ingaan, daar dan in de te kleine groepen geen alge-

meene lijn meer te ontdekken valt, ben ik toch principieel van meening, dat de recapitulatie van de ramingen per artikel en district het totaal verkoopbudget moet opleveren.

b. In het Hoofdstuk „Kosten-budgetten” behandelt schrijver vnl. het materiaal- en loonbudget, waarbij hij uitdrukkelijk waarschuwt tegen de vermenging van kwantiteiten- en prijsverschillen. Zeer terecht beveelt hij hier aan het gebruik van standaardprijzen.

De overige kostengroepen (fabricagekosten, verkoopkosten en algemeene kosten) worden behandeld bij de hoofdstukken „onkostenbudgetten”, welke benaming m.i. in verband met het feit, dat meerderen een scherp onderscheid maken tusschen „Kosten” en „Onkosten”, minder gelukkig gekozen is.

Schrijver wijst er in dit hoofdstuk weder uitdrukkelijk op, dat het gewenscht is de kosten bij het opstellen van de begrooting, niet te groepeeren naar de „Kostensoorten”, doch naar de afdeeling, waar zij ontstaan, resp. naar den functionaris, onder wiens verantwoordelijkheid ze gemaakt worden. Ook m.i. zal het doel, hetwelk men met de bedrijfsbegrooting beoogt, alleen bereikt worden, indien men zoowel bij de bedrijfsbegrooting, als bij de boekhouding, de kosten organisch groepeert en voor alle in de deelfbegrootingen opgenomen kosten één functionaris verantwoordelijk is.

In dit hoofdstuk worden tevens de voordeelen naar voren gebracht van de variabele kostenbudgetteering tegenover het budgetteeren als een vast bedrag.

Schrijver noemt ter illustratie van het nadeel van de vaste budgetteering het voorbeeld van een garage, die elk der afdelingen, die van de auto's gebruik maakt, voor een vast bedrag belast. M.i. is dit voorbeeld als zoodanig onjuist, daar ook bij de methode der vaste budgetteering de hulpafdelingen hun kosten volgens vooraf vastgesteld tarief kunnen doorberekenen naar gelang van het gebruik. Uit den aard der zaak zal men toch bij de beoordeeling van de kosten t.o.v. de begrooting, zoowel bij de afdelingen als bij de hulpafdelingen, bij de methode van de vaste budgetteering rekening houden met de bedrijfsbezetting.

c. Het onderbrengen van het financierings-budget en het hoofdbudget in één hoofdstuk lijkt mij methodologisch minder gewenscht. Het financieringsbudget moet m.i. als een nevenbegrooting worden behandeld, al is er uit den aard der zaak een nauw verband met het hoofdbudget en beïnvloeden ook deze elkaar wederzijds.

d. In het hoofdstuk budgetcontrôle behandelt schrijver de controle uitsluitend t.a.v. de bedrijfsbegrooting in haar functies van taakopdracht en machtiging, waarbij de controle t.a.v. de functie „Huishoudplan” niet besproken wordt.

Niet vermeld wordt de eisch, dat men bij het leggen van het verband tusschen de kosten in een deel der begrootingsperiode en de begrooting rekening moet houden met het plan van de spreiding van de uitgaven over de begrootingsperiode. Ook bij de variabele budgetteering der kosten is deze moeilijkheid bij de controle slechts ten deele ondervangen. M.i. is schrijver er in dit hoofdstuk niet volkomen in geslaagd, een duidelijk inzicht te geven, welke beteekenis men moet hechten aan de geconstateerde verschillen tusschen de begrootingscijfers en de werkelijke kosten. De werkelijke inefficiency factoren zullen m.i. vnl. moeten worden vastgesteld door vergelijking van de nacalculatie met de standaardcalculatie, resp. voorcalculatie. De bezwaren van de flexibele begrooting, waar men met vaste percentages werkt, doen zich hier sterk gelden.

Tekorten kunnen gedeeltelijk zijn ontstaan, doordat het onmogelijk was, de kosten direct aan te passen aan de gewijzigde verhoudingen. De door schrijver gegeven voorbeelden geven hierin geen nader inzicht. Als praktische handleiding had het boek zeker aan waarde gewonnen, indien in een afzonderlijk hoofdstuk de toepassing in de praktijk voor een bepaald bedrijf meer in details was gegeven.

Ik wil deze bespreking niet eindigen zonder mijn groote waardeering uit te spreken voor de wijze, waarop de schrijver dit belangrijke onderwerp heeft behandeld. Hoewel de bedrijfsbegroting speciaal is behandeld voor industriele bedrijven zijn de door schrijver genoemde principes en praktische wenken zeker tevens van belang voor alle ondernemingen, instellingen en vereenigingen, die tot invoering van de bedrijfsbegroting overgaan, resp. deze al ingevoerd hebben.

P. J. H. J. BOS.

Centraal Bureau voor de Statistiek. — Distributiekostenstatistiek van de Grossierderij in Koloniale Waren en aanverwante artikelen 1938 (Rijksuitgeverij, Den Haag 1940).

In de reeks van publicaties van het Centraal Bureau voor de Statistiek verscheen voor de tweede maal — thans over het jaar 1938 — bovenvermelde statistiek van bedrijfsgegevens omtrent het grossiersbedrijf in koloniale waren en aanverwante artikelen. Al aanstonds dient te worden gezegd, dat de statistiek meer inhoudt dan de naam aangeeft. Niet alleen de distributiekosten vindt men er in opgenomen, maar ook gegevens omtrent den omzet, de brutowinst, exploitatiekosten, netto-winst, de personeelbezetting, alsmede omtrent de omzetsnelheid van de goederen, de omloopsnelheid van het vermogen en den duur van het verleende en ontvangen leverancierskrediet. Sinds lang kenden wij de cijferverzamelingen in het buitenland — wij denken aan de talrijke publicaties van het *Bureau of Business Research* der *Harvard University* en die van de „*Forschungsstelle für den Handel*” van het *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit* —, waarin bedrijfsgegevens omtrent een bedrijfstak zijn bijeengebracht, die een inzicht geven omtrent de daarin geldende verhoudingen en die het den ondernemer mogelijk maken de cijfers van het eigen bedrijf met die van andere bedrijven of met gemiddelden uit den bedrijfstak te vergelijken. Voor die laatste doelstelling geeft de door Prof. *Julius Hirsch* gegeven benaming van „*Richtzahlen*” (of „*Kennzahlen*”) de beteekenis van deze cijfers op kernachtige wijze aan. Aan het tot voor korten tijd in ons land beperkt voorhanden zijnde cijfermateriaal op dit gebied heeft het Centraal Bureau voor de Statistiek in de laatste jaren een belangrijke uitbreiding gegeven door zijn publicaties op het gebied van de distributie, deels in samenwerking met het Economisch Instituut voor den Middenstand en met medewerking van den Nederlandschen Grossiersbond. Behalve statistieken van den kleinhandel verschenen omtrent het grossiersbedrijf een statistiek der distributiekosten in een aantal branches, zooals die van chocolade, suikerwerken en aanverwante artikelen, van wollen garens en die van koloniale waren.

De nieuwste, hier boven aangekondigde, publicatie van laatstgenoemde branche wijkt — het voorbericht vestigt er reeds de aandacht op — in één opzicht belangrijk af van haar voorgangster. Kennisneming van de statistiek doet spoedig ervaren, dat deze verandering een waardevolle aanvulling beteekent. Die aanvulling bestaat daarin, dat niet alleen de gemiddelden van groepen van ondernemingen zijn opgenomen. maar ook

de gegevens der afzonderlijke bedrijven (uiteraard met geheimhouding van de identiteit der betreffende ondernemingen). Bizar is leerrijk is tabel III, die de gegevens per bedrijf bevat van een betrekkelijk groot aantal ondernemingen en waarin men de cijfers vindt van den omzet, de bruto-winst, de exploitatiekosten (gespecificeerd), de omzetsnelheid, den duur van het ontvangen en gegeven leverancierskrediet. Een enkel voorbeeld is reeds in staat om de beteekenis van de détaillering der cijfers tot uitdrukking te brengen. Voor de gemiddelde omzetsnelheid (van de ondernemingen met een omzet minder dan f 250.000.—) vinden wij het cijfer 7. Zien wij naar de gegevens van de afzonderlijke bedrijven, dan blijkt het frequentiecijfer van 4 tot 22 te varieeren. Hoeveel duidelijker spreken de individuele cijfers dan het (gemiddelde) groeps cijfer! Belangrijke verschillen in bedrijfspolitiek — ten opzichte van dit gegeven met name t.a.v. de voorraadpolitiek — worden met de gedetailleerde cijfers aan het licht gebracht. Hetzelfde kan worden gezegd van vele der andere gegevens, die de statistiek bevat.

De waarschuwing, welke den lezer gegeven wordt, de uitkomsten van de berekeningen van omzetsnelheid, omloopsnelheid van het vermogen, gemiddelden krediettermijn met voorzichtigheid te hanteeren, is overbodig voor diegenen, die met deze materie nader bekend zijn. Wie de vraagpunten kent, welke zich in ieder bedrijf bij deze berekeningen voordoen, zal een open oog hebben voor de moeilijkheden, waarvoor de bewerkers van deze statistiek zich geplaatst hebben gezien en zal begrijpen, dat onvolkomenheden blijven bestaan, die niet vermijdbaar zijn. Aan het oordeel omtrent de beteekenis van deze statistiek doet dit niets af. Het Centraal Bureau heeft ons in deze publicatie waardevol statistisch materiaal geboden. De aanvulling, die in de nieuwe bewerking aan deze statistiek gegeven is, achten wij van groote beteekenis; zij zal zoowel ten goede komen aan den gebruiker in het praktische bedrijfsleven als aan dien voor wetenschappelijke doeleinden. Voor beide groepen van gebruikers oordeelen wij deze publicatie door haar opzet, inhoud en vorm van groot nut.

H. J. v. d. SCHROEFF.

VALT EEN ASSISTENT-ACCOUNTANT ONDER DE ARBEIDSWET 1919?

In de loop van het jaar 1939 is tegen een accountant een strafzaak voor het Kantongerecht te Hilversum aanhangig gemaakt dienende als proef-proces teneinde uit te maken of een assistent-accountant onder de Arbeidswet 1919 valt.

Van de wederwaardigheden van deze strafzaak hebben wij de lezers op de hoogte gehouden; wij verwijzen daarvoor naar blz. 115 ev. van het Juli-nummer 1939 en naar blz. 37 van het Februari-nummer 1940.

Intusschen is bedoelde proefprocedure tot een einde gebracht.

Bij arrest van 29 April 1940 heeft de H.R. de nietig-verklaring van de inleidende dagvaarding, door het Gerechtshof te Amsterdam bij arrest van 11 Januari 1940 uitgesproken, als ten onrechte geschied verklaard en de zaak naar het Gerechtshof te Amsterdam teruggewezen ter verdere berechting en afdoening.

Het Gerechtshof te Amsterdam heeft 5 Nov. 1940 nogmaals een arrest in deze zaak gewezen, het vonnis van den Kantonrechter te Hilversum van 10 Februari 1939 met verbetering van gronden bevestigd en den ver-