BUDGETTERING EN DE HIERMEDE SAMENHANGENDE MODERNISERING VAN DE ADMINISTRATIE

door G. Diephuis

Voor de leiding van een huishouding wordt het steeds moeilijker de eenheid van leiding te handhaven, omdat het steeds moeilijker wordt de eenheid van conceptie en doeleinden bij de verschillende leidinggevende organen te bewaren. De oorzaak hiervan ligt in het steeds ingewikkelder en onoverzichtelijker worden van zowel bedrijfsexterne als bedrijfsinterne verhoudingen. Dat een en ander in de regel meer spreekt bij de grotere bedrijven dan bij de kleinere is zonder meer duidelijk.

Een belangrijk middel om deze moeilijkheden te overwinnen resp. te verminderen, dus om ondanks alles de eenheid van leiding te handhaven, vinden we in de budgettering. Wanneer verder in aanmerking wordt genomen de invloed, die de budgettering op de administratie heeft, dan zijn dit de ratio's, n.l. de bedrijfseconomische en de typisch administratief-organisatorische, die het Congrescomité wellicht de aanleiding hebben gegeven bovengenoemd onderwerp op het programma van het Zevende Internationaal Accountantscongres 1957 te plaatsen.

Wanneer ik nu - zodirect na afloop van het Congres - tot enkele „verse" nabeschouwingen kom, dan is het begrijpelijk dat deze slechts een belichting kunnen zijn van enkele punten, die ter sprake zijn gekomen. Anders zou ik de ruimte moeten overschrijden, die aan een nabeschouwing kan worden gewijd.

Mijn eerste indruk is, dat er gezien de uitgebrachte referaten en de discussie ten aanzien van de ontwikkeling op het terrein der budgettering in het ene land niet zoveel meer nieuws onder de zon is als in het andere. Met betrekking tot de problemen bestaat er een betrekkelijk grote internationale eenstemmigheid, al blijken er - gelukkig maar - toch ook nog verschilpunten. Ieder der referenten heeft, uiteraard op eigen wijze en met een eigen accentlegging, soms zelfs met een afwijkend uitgangspunt voor zijn beschouwingen, een aantal punten belicht, waaruit bovengenoemde conclusie wel mag worden getrokken. Deze beschouwingen waren in het algemeen gegroepeerd om de volgende vraagpunten:

de betekenis van de budgettering,

de organisatorische voorwaarden, waaronder het systeem kan werken,

de techniek van het systeem en de invloed ervan op de administratie en geen wonder, gezien de behandeling op een *accountantscongres,*

de invloed van het aanwezig zijn van het budgetteringssysteem op het werk van de accountant (als controleur/auditor).

Alle referenten onderstrepen de belangrijke betekenis van het budgetteringssysteem. Het uitgangspunt voor deze waardering is echter verschillend.

De Indiase referent, S. Prakash Chopra, baseert zich in zijn beschouwingen met betrekking tot de betekenis van het systeem, op een door de Staat geordende maatschappij; hij komt tot de conclusie, dat de budgettering een voorwaarde is om tot een productiviteitsverhoging te komen in zich ontwikkelende volkshuishoudingen (onderontwikkelde gebieden). In de behandeling van het vraagstuk zijn de beschouwingen van deze referent wel de meest afwijkende. De overige referenten putten het uitgangspunt voor

hun waardering in de betekenis van het systeem voor de ondernemingsleiding, dus bezien vanuit een privaat-economisch standpunt.

Ondanks evenbedoelde overeenstemming blijken er bij de behandeling van de eigenlijke vraagpunten door deze overige referenten nog verschillende wijzen van aanpak mogelijk, in het bijzonder met betrekking tot het leggen van de nadruk op de verschillende facetten.

De Amerikaanse referent, Joseph Pelej, heeft in zijn behandeling vooral de nadruk gelegd op de belangrijke betekenis van de budgettering voor de ondernemingsleiding.

Rapporteur Herbert Rätsch (Duitsland) brengt in 't bijzonder naar voren de eis van flexibiliteit in de budgettering, zoals dit vooral nodig zal zijn in bedrijven, gevestigd in een structureel veelzijdig opgebouwde volkshuishouding met sterk wisselende omstandigheden t.a.v. exportmogelijkheden, sterke expansietendenzen e.d.

De Nederlandse inleider A. F. Tempelaar legt het accent vooral op een goede interne organisatie als voorwaarde voor het slagen van het systeem en op de mogelijkheden van toepassing in kleine en middengrote bedrijven.

Daartegenover komt de Engelse referent J. P. Wilson vooral tot de boekhoud-technische verwerking van het systeem. De budgetidee als zodanig wordt slechts zeer sumier door hem behandeld. Hij tendeert in zijn inleiding vooral naar de opbouw van een resultatenrekening op korte termijn met daarbij een zekere analyse. Een bespreking van de invloed van de budgettering op de arbeid van de openbare accountant wordt bij hem gemist.

De noodzaak om het budgetteringssysteem te hanteren vinden de referenten in het algemeen in de volgende oorzaken:

1e. De toenemende kapitaalsintensiteit van de huidige produktie houdt bij snel wisselende omstandigheden (als b.v. sterk wisselende marktverhoudingen) een steeds groter wordend risico in zich (een externe oorzaak dus).

2e. De toenemende groei in bedrijfsomvang, waardoor de topleiding zich steeds verder verwijdert van de uitvoerende organen, dwingt tot een verdergaande delegatie van initiatieven en de daarmee verbonden verantwoordelijkheid, waardoor het gevaar ontstaat van doorbreking van de eenheid van de leiding. Teneinde deze te handhaven moet de actie worden geleid resp. worden beheerst. Dit houdt in het controleren van de actie, dus controle op de uitvoering door de desbetreffende organen (dus een interne oorzaak).

Zoals door enkele referenten naar voren is gebracht kan, uitgaande van deze ontstaansoorzaken, de betekenis van de budgettering als volgt worden gesteld:

a. Een hulpmiddel voor de (constituerende) leiding, die bij het anticiperen op de toekomstige ontwikkeling en op toekomstige bedrijfsactiviteiten de consequenties hiervan zo goed mogelijk wil beheersen. Dit vereist in het algemeen, althans veelal de z.g. long-termbudgets.

b. Een hulpmiddel voor de (dirigerende) leiding om enerzijds de lagere organen t.a.v. de uitvoering te instrueren resp. te machtigen en anderzijds de controle op de uitvoering door deze organen te houden. Dit vereist in het algemeen de z.g. short-time-budgets.

Dit verschil qua karakter van beide typen begrotingen moet steeds worden onderscheiden. Het is denkbaar, dat b.v. in een klein bedrijf de sub a

bedoelde begrotingen regelmatig worden gehanteerd, terwijl de sub b bedoelde begrotingen niet worden gebruikt, hetgeen gezien de omvang van het bedrijf aanvaardbaar kan zijn (optisch toezicht nog volkomen mogelijk). Dit onderscheid naar deze beide typen is tevens van belang in verband met het stellen van de normen, die voor de opzet van beiderlei begroting en voor de controle gehanteerd moeten worden.

Al naar gelang het uitgangspunt wordt ook een verschillend accent gelegd op de doelstellingen, welke men door het systeem beoogt te bereiken. Als zodanig noemde de rapporteur (H. Rätsch) in zijn samenvatting de volgende:

verhoging van de productiviteit en van het nationale inkomen,
voortdurende waarneming van marktverhoudingen,
oriëntatie ten aanzien van de bedrijfspolitiek,
verhoging van de efficiëntie,
voortdurende bewaking van kosten en prestaties,
bevordering van het verantwoordelijkheidsbesef bij de werknemers.

Een betrekkelijk grote eenstemmigheid bestond er t.a.v. de organisatorische voorwaarden, waaronder een behoorlijk functionneren van het systeem mogelijk is. Van deze voorwaarden noem ik als belangrijkste:

1e. Het aanwezig zijn van een goede interne organisatie, waarin de verschillende functies behoorlijk gescheiden zijn (dus verantwoordelijkheidscentra zijn gevormd; functionele taakverdeling) en een hierop aansluitend verantwoordingssysteem in de administratie. De bevoegdheden moeten organisatorisch goed geregeld zijn. Een goede interne organisatie impliceert het beschikbaar zijn van normen, welke op juiste wijze zijn vastgesteld.

2e. Klare doelstellingen en duidelijke instructies van de leiding ten aanzien van haar plannen. Een actief meespelen van de topleiding in het spel, juist om de medewerking van de subalterne leiders te verkrijgen. Een goed stimuleren en een goed coördineren door de leiding is wel een eerste vereiste. Dit geldt ook voor de administratieve sector.

3e. Iedereen moet bereid zijn tot samenwerking en tot deelname. Om dit te bereiken is een goede voorlichting ten aanzien van de doelstellingen een eerste vereiste. Het aanwezig zijn van een goed „bedrijfsklimaat" (o.a. te bereiken door de maatregelen sub 2) is zeker een voorwaarde.

Het is vooral de Amerikaanse referent, die op deze voorwaarden wijst. Tempelaar wijst er met nadruk op, dat het systeem geen wondermiddel, maar slechts een hulpmiddel voor de leiding is: „Het kan de leiding niet vervangen; integendeel, alleen onder voorwaarde van een bekwame directie kan budgettering doeltreffend zijn". Ik wil deze uitspraak gaarne onderschrijven. Het systeem stelt n.l. zeer hoge eisen aan de topleiding, in 't bijzonder met betrekking tot de coördinerende taak. Ook aan de leider van de administratieve sector moeten hoge eisen worden gesteld. Volgens enkele referenten moet worden opgepast, dat men niet gaat budgetteren om de budgettering, l'art pour l'art. Volgens deze referenten is dit gevaar niet denkbeeldig, zeker niet met betrekking tot de administratieve leider. Tot diens taak moet o.m. gerekend worden de actieve deelname aan het tot stand komen van de budgetten, de coördinerende taak hierbij en ten aanzien van de budgettaire controle de analyse en de interpretatie van de afwijkingen. Naast zijn deskundigheid, mogen vooral objectiviteit en tact van hem wor-

den verlangd. Alleen een dynamische figuur zal hier op zijn plaats zijn. Een goed contact tussen hem en de verschillende chefs op alle niveaux van autoriteit is zeker nodig.

Als ideaal is gesteld een geheel gesloten systeem van budgettering. Tempelaar heeft er op gewezen, dat dit in vele midden- en kleinbedrijven niet doorvoerbaar is. Een integrale toepassing eist een zekere bedrijfsgrootte.

Het spreekt eigenlijk vanzelf, dat gezien de functies van het budget de leidinggevende functionarissen actief moeten medewerken aan de samenstelling hiervan en er dikwijls de belangrijkste onderdelen voor zullen moeten leveren. Dit heeft het voordeel dat het planmatig, het normatief en het coördinerend denken van deze functionarissen wordt gestimuleerd en daarvan zoveel mogelijk profijt wordt getrokken.

Bij het samenstellen van het huishoudplan voor de komende korte periode zal het uitgangspunt moeten worden gevonden in de plannen op lange termijn. De inzichten van de leiding, zoals deze in de long-term planning zijn vastgeleegd, worden voor de komende periode gedetailleerd. Dit verband tussen de bedrijfsbegroting (voor de komende korte periode) en de long-term planning is in het Nederlandse referaat expliciet naar voren gebracht. Persoonlijk vind ik dit trefpunt tussen de constituerende en de dirigerende functie van de leiding een belangrijk facet.

Uitgaande van de plannen van de constituerende leiding komen de kapitaalsbegrotingen op lange termijn tot stand. Uit deze long-term-plannen ontstaan aansluitend de gedetailleerde bedrijfsbegrotingen voor de komende korte periode.

Het uitgangspunt voor de opzet van de verschillende budgetten blijkt wel de afzetbegroting te zijn. Dat hierbij de aanwezige technische apparatuur en de winstgevendheid van de verschillende - mogelijke - producten mede een rol spelen, is een vanzelfsprekendheid.

Met de afzetbegroting als uitgangspunt komt men middels de voorraadbegroting, de productiebegroting en de inkoopbegroting tot de financiële (liquiditeits-)begroting en als sluitstuk tot de voorgecalculeerde winstrekening en balans. Alle factoren worden hierbij voorzover nodig tot de verantwoordelijkheidscentra doorgesplitst. Elk onderdeel van het bedrijf vindt dan in dit afdelingsbudget, nà de goedkeuring door de topleiding, de opdracht en machtiging voor de uitvoering voor de komende periode.

Het budgetsysteem eist de toepassing van standaarden resp. normen. Deze kunnen zijn kwantitatieve of kwalitatieve (waarde-)standaards.

In de referaten wordt de nodige aandacht gewijd aan het vaststellen van de kwantitatieve standaards. Het blijkt, dat de standaards, welke gebaseerd zijn op ervaringsgegevens uit het verleden, weinig waardering ondervinden. Dit is begrijpelijk, omdat hierdoor mogelijke fouten in het verleden door het verwerken in de standaards gesanctioneerd worden; anderzijds moet echter niet worden vergeten, dat dikwijls in kleine bedrijven deze standaards toch wel een nuttige functie kunnen vervullen. Naast het optisch toezicht van de leider vindt hij hierin een gegeven om tot een „general overlook" te komen t.a.v. de ontwikkelingstendenz met betrekking tot bepaalde offers in zijn bedrijf.

De Duitse referent merkt op, dat het nog lang een strijdpunt is geweest of de standaarden op grond van de optimale, de normale of feitelijke omstandigheden, zoals die in het desbetreffende bedrijf voorkomen, moesten worden vastgesteld. Uit de referaten blijkt, dat er een tendens bestaat

gebruik te maken van normale of praktisch bereikbare standaarden en wel om, zoals een der referenten zich ergens uitdrukte, de begroting en de controle vrij van illusie's te houden. Het gebruik van praktisch bereikbare standaarden betekent wel, dat men voor alle in het bedrijf voorkomende omstandigheden normen voor de verschillende aan te wenden offers zal moeten vaststellen. Zodoende komt men dan tot een flexibele budgettering.

Het noemen van de keuzemogelijkheden in de referaten zonder hierbij de ratio te vermelden, waardoor de keuze wordt bepaald, vind ik bepaald jammer.

Ik vraag mij n.l. af of het belang van het stellen van standaards wel voldoende sterk tot uitdrukking is gebracht. Standaards worden gebruikt zowel bij de kostprijscalculatie, de budgettering als bij de planning. Naar mijn mening zijn voor deze drie doeleinden dikwijls niet *dezelfde* standaards bruikbaar. Bij de keuze van de hierboven genoemde mogelijkheden moet dus wel zeer duidelijk de aanwendingsmogelijkheid vermeld worden. Om een voorbeeld te noemen: de apparatuur van een bedrijf is niet altijd de voor het bedrijf meest wenselijke. Toch zal de kostprijscalculatie zich moeten richten naar de meest wenselijke apparatuur. D.w.z. dat de kostprijscalculatie in het algemeen op economisch optimale standaards zal worden gebaseerd. Dit geldt ook voor de bedrijfsbezetting. Voor de leiders op lager niveau is in een bepaald geval de aanwezige apparatuur en de bestaande bezetting echter een gegeven, m.a.w. voor hen zijn deze omstandigheden niet te beïnvloeden en dientengevolge kunnen de gevolgen hiervan ook niet voor hun verantwoordelijkheid worden gesteld. Deze verantwoordelijkheid komt wellicht voor de topleiding, die blijkbaar niet in staat is deze omstandigheden te wijzigen resp. het bedrijf op de gewijzigde omstandigheden aan te passen. Dit impliceert echter, dat bij het vaststellen van standaards en de hierop gebaseerde budgetten met deze afwijkende omstandigheden rekening moet worden gehouden. Daardoor komt men tot het vaststellen van standaarden of op de normale omstandigheden of op de feitelijke omstandigheden.

In de referaten heb ik gemist, dat het vaststellen van de kwantitatieve standaards geen technisch, doch een bedrijfseconomisch probleem is. Men is al te gemakkelijk geneigd, zeker t.a.v. het stellen van de kwantitatieve standaards, te veronderstellen, dat dit een technische zaak is. De standaard is evenwel niet de norm van een zo gunstig mogelijke verhouding tussen bepaalde technische eenheden van offers en producten, maar een zo gunstig mogelijke verhouding tussen kosten en producten. Als kosten dan gezien alle kosten, die voor het productieproces nodig zijn, herleid in waardegrootheden. Dit impliceert, dat een wijziging in prijzen aanleiding kan geven tot wijziging van de kwantitatieve standaarden. Zij moeten steeds worden aangepast aan de verhoudingen, die onder de gegeven omstandigheden als de meest doelmatige moeten worden beschouwd.

Wat de kwalitatieve standaards betreft blijkt, dat verschillende referenten deze willen baseren op de dagwaarde, bedoeld als vervangingswaarde. Een nadere adstructie hiervan door uit te gaan van de vervangingswaardeleer kan uiteraard in het kader van het onderhavige onderwerp niet worden verlangd. De vraag blijft evenwel of men zich de consequenties van een en ander wel gerealiseerd heeft. Is dit n.l. wel een vraagstuk in het kader van de functies van de budgettering, of is het meer een probleem van kostprijscalculatie resp. van winstbepaling?

De aanpassing van de budgetten aan veranderde omstandigheden (flexibele budgettering) en de aanpassing van het budget door een afwijkende

bedrijfsbezetting (variabele budgettering) is in verschillende referaten besproken. Als kanttekening zou ik nog willen noemen, dat het verschil tussen de gebudgeteerde resp. actuele bezetting en die waarop het bedrijf geprojecteerd is, niet steeds aan de afdelingsleiders maar wellicht aan de topleiding moet worden toegerekend (b.v. in het geval van foutieve projectie). Aan de administratie zal in een dergelijk geval de eis moeten worden gesteld, dat ook deze verschillen zichtbaar worden gemaakt, teneinde de toezichthoudende organen op de topleiding in de gelegenheid te stellen tot een oordeel omtrent het beleid van de directie te komen. Een aanwijzing in deze richting heb ik in de behandeling gemist.

Men kan het budget uitsluitend zien als een huishoudplan ten behoeve van de leiding met de bedoeling om zich zo goed mogelijk de consequenties van voorgenomen maatregelen te realiseren. Als zodanig heeft het opstellen van dit plan betrekkelijk weinig of in 't geheel geen invloed op de administratie. De begroting heeft dan haar eigen plaats in een organisatie *naast* de administratie. In dat geval is het alleen maar een administratieve vertaling van het plan.

Anders wordt dit, wanneer het plan ook voor de *controle* op de uitvoering gebruikt zal worden (budgettaire controle). Deze controle houdt niet alleen in het vaststellen van hoe elk orgaan heeft gewerkt in vergelijking met het budget, maar ook het onderzoek naar de hierbij blijkende afwijkingen, alsmede het zo mogelijk treffen van de maatregelen om de oorzaken van de afwijkingen op te heffen. Verder behoort hiertoe nog de berichtgeving.

De interne organisatie, zeker de functionele, moet haar spiegelbeeld in de administratie vinden. Deze organisatie houdt o.m. in het aanpassen van mensen en middelen aan functies en taken en het dienovereenkomstig uitzetten van lijnen van autoriteit en verantwoordelijkheid. De administratie zal, aangepast aan de budgetten, deze functionele taakverdeling tot uitdrukking moeten brengen, hoe de desbetreffende verantwoordelijkheid gedragen is. Hierbij moet men er wel op bedacht zijn, dat men niet verder verantwoordelijk gesteld kan worden, dan voor datgene, waarop men wezenlijk invloed kan uitoefenen. Ik plaats deze opmerking hier, omdat er bij de referenten geen eenstemmigheid bestaat welke resp. welk gedeelte van de exploitatiekosten al of niet in de afdelingsbudgetten en dientengevolge in de desbetreffende afdelingsrekeningen in de administratie moet worden opgenomen. Heeft men bij de behandeling van dit vraagpunt wel gescheiden gehouden de budgetering op zich en het gebruik van hetzelfde materiaal ten behoeve van de kostprijscalculatie?

Om een doelmatige vergelijking tussen plan en uitvoering mogelijk te maken, moet de administratie zich aansluiten bij het gekozen systeem van budgetten (en standaards). Een der referenten wijst met nadruk op het gevaar, dat men gemakkelijk komt tot een zeker „confectie"-systeem voor de inrichting van de administratie. Juist een integrale toepassing met een volledige doorwerking in de administratie schiet in midden- en kleinbedrijven vaak het doel voorbij. Voor vele behoeften van de leiding in deze bedrijven kunnen wellicht eenvoudiger hulpmiddelen worden aangewend.

Uit de referaten blijkt wel, dat de doelstelling van de administratie bij de aanwending hiervan in de budgettering geheel van karakter verandert Van historieschrijving wordt de administratie de bron, waarin de verwachting (prospectief orienterend) wordt gesteld tegenover de uitvoering, waardoor de mogelijkheid ontstaat tot een snel correctief ingrijpen, wanneer de ontwikkeling van de uitvoering tegenover de verwachting hiertoe aanleiding geeft.

Een eis is, zoals gezegd, dat de administratieve verantwoording aansluit op de gestelde verantwoordelijkheidscentra (functionele taakverdeling). Het doorvoeren van het systeem kan zelfs onjuistheden in de interne organisatie op dit terrein tot uitdrukking brengen.

Deze eis komt in enkele referaten naar voren; men wijst erop, dat het op deze wijze alleen maar mogelijk is, dat de administratie de uitvoering van de opdracht kan weergeven op zo'n wijze, dat men kan komen tot de vergelijking van de uitvoering van de opdracht (werkelijke kosten) met de opdracht zelf (toegestane kosten volgens budget); een der functies van de budgettering.

De administratie moet de verschillen tussen deze toegestane- en de werkelijke kosten naar verantwoordelijkheidscentra verdelen. Als dit in de administratie niet wordt bereikt, dan heeft n.m.m. het overigens zichtbaar maken en detailleren van verschillen geen praktische zin. Deze verantwoordelijkheidscentra zijn de organen met wie - ieder voor zich - de standaard als basis voor het budget is overeengekomen, die dientengevolge voor het optreden van de verschillen verantwoordelijk (let wel niet aansprakelijk) gesteld kunnen worden; i.c. dus de bedrijfsleider, of de verkoopleider, of de baas e.d. en de onder hen werkende functionarissen. Het zijn bovenbedoelde verschillen, die dus parallel lopen met de lijnen van verantwoordelijkheid, welke voor de top-leiding van belang zijn en waarvoor de betrokken organen dan ook ter verantwoording kunnen worden geroepen.

Bij de verschillende referenten treffen we wel een behandeling van deze problemen aan. Al naar het accent, dat men op bepaalde facetten gelegd heeft, bij de een wat diepergaand dan bij de andere. Verhoudingsgewijs is, gezien de titel waaronder dit onderwerp op het Congres is gebracht, dit onderdeel, i.c. de invloed van het systeem op de administratie, maar summier behandeld. Anderzijds is dit evenwel begrijpelijk.

Het materiaal, dat door de controle (dat houdt dus ook in de analyse en de interpretatie) ter beschikking komt, moet door een bepaalde vorm van berichtgeving aan de verschillende leidinggevende organen op verschillend niveau van autoriteit kenbaar worden gemaakt. Het primaire doel van deze berichtgeving is uiteraard te komen tot een zo snel en zo effectief mogelijke controle op beleid en uitvoering. Door deze berichtgeving wordt de leiding dichter bij de uitvoering gebracht, waardoor een betere controle en een sneller correctief ingrijpen mogelijk is.

Ik meen, dat het van belang is om met betrekking tot de oplossing in welke vorm, met welk karakter en met welk interval deze berichtgeving verstrekt moet worden, een onderscheid te maken in verband met de verschillende functies van het systeem.

Voor de constituerende leiding zal het nodig zijn, dat zij zo spoedig mogelijk op de hoogte wordt gebracht van alle bedrijfsexterne als van alle bedrijfsinterne voorvallen, die invloed op haar (long-term) planning kunnen hebben. Denk b.v. aan een bepaalde politieke ontwikkeling in het land van een buitenlandse vestiging. Uiteraard is voor het interval, waarmede deze berichtgeving plaats moet hebben, moeilijk een algemene regel te geven.

Wat betreft de rapportering voor de dirigerende leiding, dus in 't algemeen die welke betrekking heeft op de wijze, waarop de verantwoordelijkheid voor gedelegeerd(e) beleid of uitvoering is gedragen, is dit beter te doen. Ook wat vorm en karakter betreft is hier meer uniformiteit. In 't algemeen komen hierin de nacalculatorische cijfers en dezelfde gegevens, die in de begroting de taakstelling vormen voor de verschillende organen. Toch is een waarschuwing hier op haar plaats: maak de rapporten niet te uit-

gebreid; verwerk hierin niet meer, doch ook niet minder, dan strikt nodig is om te beoordelen hoe of de verantwoordelijkheid gedragen is. Het is verleidelijk om zoveel mogelijk te geven, doch dit schiet het doel voorbij. Dit gevaar is in de discussie ook nog eens expliciet genoemd.

Meerdere referenten wijzen met nadruk op de snelheid van de informatie om daardoor tot een zo snel mogelijk correctief ingrijpen te kunnen komen. De invloed, die van deze eis van snelle berichtgeving op de administratie uitgaat - ook van belang voor het vraagstuk van het al of niet intra-comptabel verwerken - is buiten beschouwing gebleven. Wel is in dit verband door de Amerikaanse referent gewezen op de grote „vertechnisering" van de kantoorarbeid, waarbij hij ook wijst op de grote mogelijkheden van een electronische verwerking.

De meeste referenten komen tot de conclusie, dat de vorm en ook het karakter van de berichtgeving afhankelijk is van het autoriteitsniveau, waarvoor het bericht bestemd is. De Amerikaanse referent maakt hiertoe nog het onderscheid:

a. of het bericht moet dienen als een rekening en verantwoording van een beleid of beheer, waarover degene, aan wie het rapport is uitgebracht, de controle heeft (responsibility accounting),
b. of het bericht alleen behoeft te dienen om in grote lijnen kennis te kunnen nemen van de gang van zaken.

De rapporten sub a betreffen in 't algemeen de uitvoering van taken door lagere organen, waarin deze zelf vinden de rekening en ook hun verantwoording van het door hen gevoerde beleid resp. waargenomen beheer. Deze rapporten gaan, omdat ze vooral beogen een verantwoordingsstuk te zijn, betrekkelijk ver in details, waarbij een onderscheid moet worden doorgevoerd tussen de kosten waarvoor men wel en die, waarvoor men niet verantwoordelijk kan worden gesteld.
De sub b bedoelde rapporten zijn in 't algemeen bestemd voor hogere organen. Hier kan dikwijls het middel van het alleen noemen van de afwijkingen t.o.v. de norm worden toegepast.

Een waarschuwing om dit laatste systeem, „management by exception", niet klakkeloos toe te passen wordt niet gegeven. Het budgetteringss-steem leidt er toe, dat de afwijkingen t.o.v. de norm in het scherpe licht van de leidinggevende organen worden geplaatst. Deze afwijkingen kunnen daardoor gemakkelijk een indruk wekken, die groter is dan de werkelijke betekenis ervan. Dit gevaar bestaat vooral, wanneer het „principle of exception" wordt toegepast. Hierbij wordt n.l. de afwijking buiten het integrale beeld van de uitvoering geplaatst, waardoor zij niet in haar juiste proporties kan worden beoordeeld. Een interpretatie in het juiste licht is dan niet mogelijk. Dit kan alsdan gemakkelijk aanleiding geven tot psychologische reacties, waardoor de goede verstandhouding en de noodzakelijke samenwerking tussen leider en sub-leider resp. uitvoerder in gevaar komen. De discussie gaf omtrent dit punt niet voldoende antwoord.

Op een enkele plaats hierboven is reeds terloops ter sprake gebracht de invloed van de grootte van de bedrijfsomvang op de integrale toepassing van het systeem. Met name is reeds gesteld, dat een integrale toepassing bij vele midden- en klein bedrijven niet doorvoerbaar is. Dikwijls is dit voor deze bedrijven ook geen groot gemis, want voorzover niet doorvoerbaar zijn er andere middelen om aan de wensen van de leiding tegemoet te komen. Tempelaar noemt in zijn referaat een aantal van deze middelen op.

Gesteld kan worden, dat hoe groter het bedrijf des te groter de behoefte aan beheersing van de omstandigheden. Eveneens hoe groter het bedrijf, hoe groter de afstand tussen leiding en uitvoering, hoe groter behoefte aan controle, hoe groter de mogelijkheid van rationele (integrale) toepassing van het systeem.

Doch ook hoe groter het bedrijf hoe groter het gevaar van „bureaucratie" door het systeem, waardoor de persoonlijke verhoudingen - juist zo belangrijk in verband met de overdracht van verantwoordelijkheid - in de knel kunnen komen. Dit kan aanleiding geven tot een „displezier" in het werk. Opgepast moet worden, dat het persoonlijk element in de verhouding van leiders, sub-leiders en uitvoerders niet teveel wordt aangetast.

Een belangrijk vraagpunt, dat verder in de meeste referaten ter sprake is gebracht, is de invloed van het budgetsysteem op het werk van de (openbare) accountant.

De Indiase referent beziet dit vraagstuk in het bijzonder t.a.v. de controle ten behoeve van de staat. Hij komt tot de conclusie, dat „with the introduction of the budgetary standard control methods this should become easier".

De Duitse inleider vindt, dat het invoeren van een budgetsysteem door zijn intensieve bemoeiingen, ook ten aanzien van de organisatie, voor de accountant van onschatbare waarde is, omdat zij de betrouwbaarheid van de administratie verhoogd. Door het naar voren brengen van de afwijkingen komen de fouten in de administratie resp. de verliesbronnen tot uitdrukking.

De Amerikaanse referent betoogt, dat de accountant normaliter in grote mate vertrouwt op het systeem van interne controle. Daardoor kan het werk van de accountant bij het aanwezig zijn van een budgetsysteem belangrijk verbeteren, omdat het de kracht van de interne controle versterkt. Het maakt het hem mogelijk tot een betere analyse van het bedrijfsgebeuren te komen.

Ook de Nederlandse inleider komt tot deze conclusie: „een dergelijke analytische administratie verscherpt de interne controle veel en is daarom ook voor de controlerende accountant een belangrijke steun. Zij geeft hem de mogelijkheid de kosten in relatie te brengen tot de geleverde prestaties en „ontoelaatbare" verschillen in de uitgaven te constateren. Zonder de meetbaarheid van kosten en de interne analyse zou hem dit veel minder gelukken".

Jammer - doch begrijpelijk in verband met de aard van het onderwerp - is het, dat Tempelaar deze aanduiding van mogelijkheden niet verder heeft uitgewerkt.

Ik ben het met de algemene strekking, die uit het bovenstaande blijkt wel eens. Opmerkenswaardig is, dat Mr. Leitch (Engeland), een der leden van het discussie-panel, van de invloed van de budgettering op het werkplan van de accountant niet overtuigd was. Naar mijn mening versterkt de budgetcontrole de interne controle in belangrijke mate, juist naar haar materiële kant. De interne controle wordt bij een goede toepassing van het budgetsysteem op haar maximum gebracht. Het systeem overkoepelt in wezen het gehele systeem van interne controle.

Zonder meer houdt dit reeds in, dat de functie van de controlerende accountant als „facultatief intern controleur" verschrompelt.

Voor het eigenlijke werkplan van de openbare accountant is het grote belang het *zichtbaar* worden van het functioneren van de interne controle, in al haar taken. De verschillen komen door het administratieve verband

tot uitdrukking. Deze worden geanalyseerd en geïnterpreteerd. De toetsing van de goede werking van de interne controle, een voorwaarde om tot het minimum-werkplan te komen, wordt hierdoor veel eenvoudiger.

Uiteraard heeft dit invloed op de *techniek* van de accountantscontrole. Het voert mij te ver in het kader van deze nabeschouwingen om hierop dieper in te gaan.

Het is een slechte gewoonte van accountants om bij elke gelegenheid - te pas of te onpas - het vraagstuk van de verantwoordelijkheid naar voren te halen. Het is daarom, dat ik met een zekere schroom nog wil wijzen op de (mogelijke) invloed van de budgettering op de *verantwoordelijkheid* van de accountants. En wel omdat dit vraagpunt bij de behandeling niet ter sprake is gekomen.

Door het systeem van budgettering krijgt men, dankzij de normen en de analyse en interpretatie van de afwijkingen verband tussen kosten en opbrengst. De afwijkingen moeten binnen de hiervoor gestelde toleranties blijven resp. moeten bij een overschrijding hiervan deugdelijk zijn verklaard. Dit houdt in, dat er praktisch geen mogelijkheid meer bestaat, dat door een compenserende werking tegengestelde verschillen niet worden opgemerkt.

Het terrein van de afwijkingen, die niet door een administratieve controle kunnen worden ontdekt, wordt dan ook belangrijk verkleind. Dit houdt echter in, dat wanneer de budgettering zodanig algemeen goed is geworden, dat het niet-aanwezig zijn als een leemte moet worden beschouwd, op dat moment in vele gevallen niet meer zonder voorbehoud kan worden getekent resp. een goedkeurende verklaring kan worden afgegeven - waar dit thans nog wel geschied - en wel omdat een beroep op het „axiomatisch voorbehoud" voor bepaalde afwijkingen dan niet meer mogelijk is. Dat betekent dus, dat we in de toekomst wellicht meer voorbehouden moeten maken resp. niet tot goedkeurende verklaringen kunnen komen, wanneer òf de normen òf de budgetten op te globale opstellingen berusten en het verband tussen kosten en opbrengsten daardoor onder de dan geldende verhoudingen niet voldoende kan worden bewaakt.

Heeft de discussie nog geleid tot een opheldering van bestaande vraagpunten resp. tot het brengen van nieuws? Naar mijn mening niet.

Na het geven van een samenvatting van de referaten door de rapporteur werd de algemene discussie van het panel onder de flitsende leiding van A. Mey (als plaatsvervanger van P. Loeb - Frankrijk) geopend t.a.v. de vragen, die gerezen waren met betrekking tot de verhoudingen, waaronder het systeem kan werken. De Amerikaanse referent betoonde hierbij nogmaals, dat het stellen van verantwoordelijkheid bij overgedragen bevoegdheden een essentieel punt van het systeem is. M. Leitsch (Schotland) waarschuwde vooral voor een „overburdening" van de leiding met cijfers en statistieken. Geruime tijd werd gediscussieerd over het stellen van de standaarden, waarbij de wens naar voren kwam dit zodanig te doen, dat zij „bereikbaar" zijn, teneinde te vermijden, dat de werkelijke uitvoering steeds ongunstig tegenover de norm zou moeten worden gesteld. Hierdoor zou een ongunstig psychologisch klimaat ontstaan.

Bij de panel-discussie bleek verder, dat met uitzondering van de Indiase referent, alle leden de vervangingswaarde bij de budgettering willen hanteren. Naar mijn mening is hierbij niet duidelijk tot uitdrukking gekomen of deze uitspraak bedoeld was om aan te geven, dat deze vervangingswaarde in de administratie moest worden verwerkt voor de kostprijscalculatie of voor de winstbepaling resp. de winstanalyse, dan wel dat het stellen

van het vervangingswaardebeginsel voor de budgettering op zich een vraagstuk is. Het was met een zekere genoegdoening, dat de discussieleider kon constateren, dat ook de Engelse referent van mening was, dat de vervangingswaarde in de administratie moet worden verwerkt (weg feitelijke basis!).

Zoals reeds gezegd, was de Indiase referent het hiermede niet eens. Deze zag in de toepassing van de vervangingswaarde een gevaar van inflatoire aard en was blijkbaar door de discussie niet te overtuigen, dat dit gevaar juist bij een niet-toepassen groter is.

Bij de discussie over het vraagpunt van welk gedeelte van de kosten wel en welk gedeelte niet ten laste van de afdelingsbudgetten moet worden gebracht, was geen eenstemmigheid te bereiken.

De discussie omtrent de invloed van het systeem op het werkplan van de accountant-controleur bracht geen nieuwe gezichtspunten.

Na deze panel-discussie bracht ook de vrije discussie (van het auditorium uit) geen nieuws. De ter behandeling gestelde punten betroffen:

de vraag de administrateurs te vinden, die met de leiding op het vereiste niveau kunnen samenwerken en die de techniek beheersen,

de psychologische gevaren van het systeem voor de goede verhoudingen in het bedrijf,

de invloed van operationel research op het systeem,

de mogelijkheid resp. moeilijkheid t.a.v. het stellen van standaards voor de kantoorarbeid,

de mogelijkheid van dagelijkse analyse-rapporten,

de toekomstige ontwikkeling van management-accounting.

Een belangrijk onderwerp is op internationaal niveau voor het voetlicht gebracht. Grote verschillen van materiële aard zijn m.i. ten aanzien van de problemen met betrekking tot de budgettering op zich niet gebleken, ondanks de verschillen in de benadering resp. de aanpak van de vraagstukken. Wij moeten het Congres-comité desondanks dankbaar zijn voor het aan de orde stellen van dit onderwerp, omdat het zeker nuttig is de vraagstukken, die bij de behandeling van dit onderwerp naar voren komen, nog weer eens behandeld te zien door mensen van verschillende nationaliteit, uit andere economische milieu's, waardoor de benadering van de vraagstukken steeds een eigen accent verkreeg.
