

BEOORDELING VAN HET VERKOOPBELEID DOOR DE ACCOUNTANT, BIJ ZIJN ALGEMENE CONTROLE

door J. W. Pon

1. Algemene beschouwingen

§ 1. De behoefte aan controle op het beleid wordt overal gevoeld, waar beheersbevoegdheden zijn gedelegeerd. Dat wil dus zeggen, dat deze behoefte optreedt op alle niveaus waar delegatie plaatsvindt.

Nu zou men onderscheid kunnen maken tussen de primaire delegatie (die nl., waar de eigenaar het beheer als zodanig delegeert) en secundaire delegaties (waarbij de met het beheer belaste instantie verder delegeert enz.). Deze indeling is dienstig aan het onderscheid, dat in de accountancy gemaakt wordt tussen externe controle (die op de primaire delegatie) en interne controle (die op alle verdere delegaties).

Deze schematische voorstelling voert onmiddellijk tot de conclusie dat alle controle in de eerste plaats controle op het beleid is. Ten aanzien van de accountantscontrole, hoewel een vorm van externe controle, staat deze conclusie echter niet vast, alleen al, omdat in de discussies, die vooral in de dertiger jaren gevoerd zijn omtrent de vraag of beleidsbeoordeling al dan niet tot de taak des accountants behoort, twijfel daaraan of ontkenning daarvan is gehoord.

Alvorens wij de beoordeling van het specifieke beleidsonderdeel dat wij aan de orde willen stellen, gaan bespreken, mogen daarom enkele beschouwingen omtrent beleidsbeoordeling in het algemeen voorafgaan.

§ 2. Teneinde niet in spraakverwarring te geraken is het goed, eerst een omschrijving te geven van enige hier gehanteerde begrippen.

Wij zullen verstaan onder

- beheer: de besturende functie in de onderneming.
- beleid: de wijze waarop die functie wordt vervuld.
- norm: elke toetsingsmogelijkheid in de ruimste zin.

§ 3. Volgens Glavimans (1) wilde James Polak in 1931 de term „beheer” liefst reserven voor wat hij noemde het „bewaringsbeheer”. De ontwikkeling is anders geweest. De in § 2 gegeven definitie van „beheer” heeft betrekking op wat hij het „huishoudingsbeheer” noemde en sluit aan op de gebruikelijk geworden onderscheiding van de beheer-functie en de bewaar-functie. Over de bewaar-functie, waarvan Polak zei, dat zij objectief te controleren was, wordt hier verder niet gesproken.

Ook Janssens (2) zag het besturen der organisatie als taak van het gedelegeerd beheer. Waar *hij* echter de doelomschrijving en de keuze der middelen voorbehoudt aan de Algemene Vergadering, zouden *wij* deze beide mede tot de beheersfunctie willen rekenen, omdat de doelomschrijving door de A.V. zeer globaal moet zijn en de keuze der middelen, zeker na de delegatie, veelal toch in handen van het beheer ligt. Het feit, dat het doel noch de middelen vooraf exact bepaalbaar zijn, doet juist de moeilijkheid der beleidsbeoordeling rijzen, omdat nl. de exacte keuze van doel en middelen mede tot het beleid behoort.

Waar de behoefte aan controle voortspruit uit de delegatie van beheersbevoegdheden en in de aanvang (direct na de primaire delegatie als het ware) de eigenaar zich van de aan het beleid te stellen eisen nog een

¹⁾ Deze cijfers verwijzen naar de literatuur-opgave aan het slot.

goede voorstelling kan maken, ligt het voor de hand, dat zijn eerste verlangen slechts uitging naar controle op de verantwoordingsstukken van het beheer, waarop hij zijn oordeel grondde, controle nl. of deze stukken een juiste voorstelling van het gevoerde beleid gaven.

Uit deze controle-behoefte ontstond de accountants-functie. J. Polak (1) zag dan ook voor de accountant slechts de taak om na te gaan, dat alles wat commissarissen voor hun beoordeling behoefden, in de stukken werd verschaft. Toch moest hij hierbij reeds invoegen, dat een bestuuring van het beheer nodig was, „om aan commissarissen een zodanige analyse van het beheer te kunnen verschaffen, dat zij in staat zijn om hierover een oordeel te vellen”.

Bij de grotere ingewikkeldheid, die de onderneming-structuur nl. allengs gaat verkrijgen, is het oordelen enkel op basis van de jaarstukken niet meer mogelijk. De wens van hen, die met het toezicht op het beheer zijn belast, gaat uit naar analyses, en deze, of de controle erop, worden van de accountant verwacht. Hoe deze analyse te maken, geeft Polak verder niet aan.

Als logische volgende schakel introduceert Janssens (2) dan in 1934 het begrip „normen”. Hij acht het nodig, dat de controle leidt „tot een bevestiging van de uitoefening van de beheersvoegdheden overeenkomstig de daarvoor geldende normen” en wil de doeleinden van de huishouding onderzoeken, teneinde daaruit controle-normen vast te stellen.

Ook de Blaey (3) zocht het in 1936 in deze richting. Hij stelde (blz. 51) „De benodigde gegevens voor een oordeelvelling zullen betrekking moeten hebben zowel op het vermoedelijk verloop van zaken in de toekomst als op het werkelijk verloop en de toestand op verschillende tijdstippen”. Hij somde op wat daarvoor nodig is, constateerde de gebreken in de praktijk en wilde de oplossing daarin zoeken, dat de accountant zélf maatstaven moest vinden, teneinde de bestuursdaden daaraan te toetsen. Hij meende dat de accountantsopleiding daartoe meer in bedrijfseconomische en statistische richting moest gaan.

Dr Sternheim (4) onderschrijft in zijn referaat van 1939 dat bestuursdaden „die aan een objectieve norm getoetst kunnen worden, binnen de beoordeling van de accountant kunnen liggen”. Hij laat daar (kon in het bestek van die rede ook niet aangeven), hoe die norm bepaald wordt. Opgemerkt zij nog, dat de vraag of de accountant zich met het beheer moet bemoeien een geheel andere is, dan die, of hij het beheer moet beoordelen. Eerstgenoemde vraag blijft hier buiten beschouwing.

Om een recenter mening te vernemen kan men zich wenden tot het leerboek van Spinosa Cattela en van der Hoek (5), waarin echter niet meer dan de enigszins paradoxale uitspraak gevonden kan worden, dat de accountant zich uit de administratie en de gecontroleerde documenten een oordeel moet vormen over de „doelmatige aanwending”²⁾ van de middelen, welke de onderneming ten dienste staan”.

Dat men hiervoor eerst een voorstelling van het doel, dus een norm moet hebben, spreekt voor zichzelf. Zo een norm is in de documenten niet te vinden. Misschien nemen schrijvers impliciet aan, dat deze norm in de administratie is verwerkt.

Men kan zich ook afvragen, wat in deze door het „publiek” van de accountant verwacht wordt, omdat dit, in het licht van de Vertrouwens-theorie, bepalend voor zijn werkzaamheden is. In dit verband kan een uitspraak geciteerd worden van Prof. Verdoorn (14, 15), die in beide

²⁾ Cursivering van mij.

zijn voor dit onderzoek geraadpleegde artikelen ongeveer in dezelfde bewoordingen voorkomt: de marketing audit speelt t.a.v. de verkooppolitiek een soortgelijke rol als de accountantscontrole t.a.v. het financiële beheer.

Hier wordt de accountant dus beschreven als de deskundige die een bepaald *onderdeel* van het beleid beoordeelt, met name het financiële beleid. Op de werkelijke betekenis van deze uitspraak komen wij nog terug.

§ 4. Er liggen nu verschillende punten ter onderzoek:

1. Zijn er normen bepaalbaar ten dienste van beleidsbeoordeling;
2. Zo ja, hoe en door wie moet die beoordeling dan plaats vinden.

ad 1. Ten aanzien van de eerste vraag zal het nodig zijn om, terug-grijpende op de in § 1 gemaakte onderscheiding, verschil te maken tussen normen betrekking hebbende op de primaire en op de secundaire delegaties. Zoals reeds besproken, kan in het algemeen de primaire delegatie veel minder geschieden op grond van een nauwkeurige doelomschrijving en aanduiding der middelen, dan dat bij latere delegaties het geval is. Dientengevolge ligt er ook een duidelijk verschil in de toepasbare normen.

In het eerste geval kunnen toetsingsmogelijkheden alleen gevonden worden in het stellen, naast het gekozen beleid, van alternatieve aanwendingen van mogelijkheden en middelen. In het tweede geval kan, op basis van een gekozen beleid, veelal berekend worden wat daarmee te bereiken is. Bepalen wij ons nu in deze paragraaf verder tot deze tweede soort normen, dan doen wij, om de vaagheid omtrent het normbegrip te verdrijven, goed ons even een onderneming voor ogen te stellen, nemen wij een onderneming die zowel fabriceert als verkoopt.

Zo een bedrijf heeft als gevolg van een gekozen beleid bepaalde mogelijkheden en is gebonden aan bepaalde middelen. Willen wij normen zoeken voor de beste aanwending daarvan, dan moeten wij ons op technisch terrein begeven: op productie-technisch, commercieel-technisch, financieel-technisch terrein, om de belangrijkste aspecten maar te noemen. Deze soort norm wortelt altijd in de techniek, haar bepaling vereist kennis van de beschikbare middelen en wat daarmee te bereiken valt. En nu wil het ons voorkomen, dat de accountant op geen enkel „technisch” terrein ³⁾ voldoende deskundig is om deze normen te stellen, zelfs niet op het financiële. Zijn dus normen van deze soort voor een goede bedrijfsvoering bepaalbaar, de accountant is niet de aangewezen man om deze bepaling te verrichten. De praktijk bewijst dit ook wel. Op het gebied, waar het meest met normen gewerkt wordt, nl. dat van de productie, is het zeker *niet* de accountant die deze vaststelt. Dat hij er gebruik van maakt is een andere kwestie, waarop wij terugkomen.

Normen van deze soort zijn te bepalen door hen die specialistische technische kennis bezitten op een deelgebied van de bedrijfsactiviteit; zij moeten mede daarom altijd op een deelgebied van beleid betrekking hebben.

ad 2. Vragen wij ons vervolgens of hoe zulke normen dienstbaar gemaakt kunnen worden aan de beoordeling van het beleid. Dit probleem is eigen aan het grotere bedrijf. Waar bij een eenmansbedrijf de eigenaar misschien geen norm behoeft te berekenen, omdat hij die „in zijn hoofd” heeft, en hij de bereikte resultaten kan overzien, kan hij norm en resultaat, nog altijd „in zijn hoofd” naast elkaar zetten.

³⁾ Uitzonderd vanzelfsprekend het gebied van de controletechniek.

Zodra het bedrijf groeit, ontstaat ten eerste behoefte aan een vastlegging van de norm ⁴⁾, vervolgens een berekening van het resultaat en ten slotte een vergelijking van beide.

Op lagere niveaus van leiding kan dit alles — en misschien het beste — in technisch-kwantitatieve termen geschieden: zoveel stuks kunnen gemaakt worden, zoveel stuks zijn gemaakt, verklaring verschil.

Op hogere niveaus ontstaat behoefte aan samenvattende overzichten, en daar de technisch-kwantitatieve termen ongelijksoortig zijn voor de verschillende bedrijfsactiviteiten, moeten zij op één noemer gebracht worden; die noemer is de voorstelling in geld.

Het kwantificeren van normen en resultaten in geld is een taak van de administratie.

De beoordeling aan de hand der door de administratie verschaft gegevens geschiedt op alle niveaus van leiding.

§ 5. Welke rol speelt de accountant tot nog toe hierin? Wij hebben hem de (interne) norm niet laten bepalen en evenmin de beoordeling laten verrichten.

De accountant, in zijn functie van extern controleur, dient de verslaglegging van het beheer te onderzoeken; hij moet dus de juistheid nagaan van

- a. de voorstelling in geld der bereikte resultaten (waaronder hier te verstaan de balans én de winst- en verliesrekening)
- b. de voorstelling in geld der intern gestelde normen
- c. de verklaring der verschillen.

Voorts mag van hem, als controle-deskundig vertrouwensman worden verwacht dat hij, ten dienste van zijn opdrachtgever, alle controlemogelijkheden activeert, dat hij dus overal waar kwantificeerbare normen opgesteld *kunnen* worden, hun toepassing zal bevorderen of verlangen, dat hij dus ook steeds zal uitzien naar nieuwe mogelijkheden tot toepassing van administreerbare normen.

De onder a. genoemde controle kan hier verder onbesproken blijven.

Voor de controle b. zal het onvermijdelijk zijn dat de accountant zich verdiept in een beoordeling der normen, omdat hij zich zonder dat geen voorstelling kan maken van de betekenis hunner kwantificering in geld ten dienste van de verschillen-analyse, noch van hun objectieve waarde ten dienste van de beoordeling.

Deze noodzaak tot beoordeling der interne normen brengt in hun betekenis voor de accountantscontrole een tweede beperking.

De eerste beperking is die tot kwantificeerbare normen, zoals uit het voorgaande gebleken mag zijn.

De tweede beperking is tot die kwantificeerbare normen welke door de accountant beoordeeld kunnen worden.

De aanvaardbaarheid der normen als vergelijkingsgegevens moet de accountant beoordelen op grond van zijn bedrijfseconomische deskundigheid in het algemeen en zijn kennis van het speciale bedrijf in het bijzonder. ⁵⁾

De accountant kan dus, wegens de aard van zijn deskundigheid, nooit

⁴⁾ Vanzelfsprekend voor zover berekenbaar.

⁵⁾ De beoordeling door de accountant is een reden te meer om het opstellen van normen door hemzelf af te wijzen.

andere normen, dan die verband houden met de *economische* doelstellingen van het bedrijf in zijn controle betrekken.⁶⁾

Voorts behoort tot de controle b. de omrekening in geld en de administratieve verwerking van de normen. Bedoelde omrekening kan soms vrij veel moeilijkheden met zich meebrengen, omdat hier eigenlijk (vooral aan de kostenzijde) sprake is van een „waardering” van de technische norm. Hierbij komt de bedrijfseconomische deskundigheid van de accountant geheel naar voren. Wij moeten dan ook stellen, dat de omrekening in geld van de normen ten volle tot het terrein van de verantwoordelijkheid van de accountant kan behoren.

De onder c. genoemde controle kan op grond van de onderzoeken a. en b. plaats vinden.

In feite heeft daarmee de beoordeling van het gegeven beleid plaatsgevonden, voor zover niet in de verschillen-analyse verklaringen voorkomen die de accountant niet beoordelen kan. Het zijn in veel gevallen dan juist deze, die onder de aandacht van de opdrachtgever gebracht moeten worden. Of en in hoeverre het oordeel moet worden uitgesproken, is echter een vraagstuk dat wij hier ter zijde moeten stellen.

§ 6. Voor een juist begrip van het besprokene in § 5 dient nog toegevoegd, dat men natuurlijk stellen kan, dat, wanneer de accountant in staat is te geraken tot het certificeren van de jaarrekening zónder deze normen-controle, zij overbodig geacht moet worden, gezien vanuit de algemene functie van de accountant. Wij zouden dan echter gaarne willen verwijzen naar een recent artikel van A. Goudekot⁷⁾, waarin deze op blz. 199/200, eveneens ervan uitgaande dat in de berichtgeving normen moeten worden verwerkt, betoogt dat de aanvaardbaarheid van deze normen-verslaggeving moet worden vastgesteld. Hij maakt uit de aard van zijn betoog een onderscheid tussen interne en externe accountant, dat voor ons onderwerp van geen belang is, omdat, wanneer een intern accountant deze taak overneemt van de externe, de laatste toch op haar goede uitvoering moet blijven toezien.

§ 7. Wij kunnen zeggen, dat een bepaald beleid op een zeker deelgebied van bedrijfsactiviteit in het algemeen kosten en opbrengsten doet ontstaan, zodat ook twee normen gehanteerd moeten worden: een voor de kosten en een voor de opbrengsten.

Terugkerend tot de normen van de in § 4 besproken eerste soort (die voor het beleid als zodanig) moet dus vastgesteld worden, dat beoordeling van het beleid onder meer moet plaatsvinden door het vergelijken van een stel normen als bovengenoemd, met die voor alternatieve beleidsmogelijkheden.

Hier ligt een moeilijkheid in het grote aantal alternatieven en onzekere factoren; ook hier behoeft echter niet het totale beleid aan een oordeel onderworpen te worden, doch kan men, andere aspecten als gegeven nemende, de alternatieven op een bepaald deelgebied onderzoeken. Wij komen daarop terug bij de verkooppolitiek.

Er zijn daarnaast ook normen voor een gezond beheer aan te leggen, zonder in een moeilijke alternatieven-berekening te vervallen. Zo wordt

⁶⁾ Deze beperking laat echter een ruim terrein over, aangezien de doelstellingen van het bedrijfsleven overheersend economisch zijn, waarbij in navolging van Prof. Verdoorn (14, 15) de overige doelstellingen als „randvoorwaarden” kunnen worden beschouwd.

⁷⁾ M.A.B. mei 1956.

van de accountant, op grond van zijn deskundigheid, verwacht, dat hij de financiële toestand van de onderneming beoordeelt. Hij zoekt bij die beoordeling niet naar het beste alternatief, maar stelt vast dat het gekozen beleid niet tot een ongezonde financiële toestand heeft gevoerd; hij toetst dus eigenlijk het beleid aan algemene bedrijfs-economische normen, wat betreft zijn financiële uitkomsten. Daarmede is een der voornaamste criteria voor het voortbestaan der onderneming onderzocht, zodat het geen wonder is, wanneer hierin door buitenstaanders een der belangrijkste taken van de accountant wordt gezien. Andere criteria vallen, zo al niet geheel, dan toch grotendeels buiten zijn beoordeling, zoals bv. de gezonde toestand op het gebied van personeelsverhoudingen, huisvesting, onderhoud enz.

Ook bij dit soort beoordelingen moet dus over een bepaalde deskundigheid worden beschikt, teneinde een algemene norm te kunnen aanleggen.

Zeker behoort de accountant daarom — en niet alleen vanwege de betekenis voor zijn certificaat — uit hoofde van zijn controle-deskundigheid ook toe te zien op de goede verzorging van de interne controle in de onderneming, inclusief de toepassing van de eerder genoemde technische normen.

Of de accountant zich in de eerdergenoemde alternatievenvergelijking moet begeven op gebieden die niet tot zijn deskundigheid behoren, is een vraag, die o.i. ontkennend moet worden beantwoord. Wat niet wegneemt, dat van de accountant toch moet worden verwacht, dat, indien zich op zulke gebieden kennelijk ongezonde toestanden gaan vormen, of dito feiten hebben voorgedaan, hij deze en hun belang voor de jaarrekening moet onderkennen. De „kennelijkheid” neemt hierbij toe met de beschikbare normaturen, waarvan dus een elementaire kennis bij de accountant aanwezig moet zijn, terwijl het hier overigens gaat om beoordelingen waarvoor nauwelijks richtlijnen zijn aan te geven. Hier ligt een van de redenen waarom inzicht en ervaring in het accountantsberoep, ondanks alle studie, zo een belangrijke rol spelen.

II. Beoordeling van het verkoopbeleid

§ 8. Zien wij nu in hoeverre de in het voorgaande ontwikkelde gedachte in de praktijk toepassing vindt, dan blijkt deze toepassing ten aanzien van de interne normen voornamelijk beperkt tot het productie-gebied. Daar worden althans, gegeven een zeker hoofdbeleid, normen berekend en administratief verwerkt; de accountant beoordeelt veelal de normen, controleert hun verwerking in de administratie en de verklaring der verschillen met de werkelijkheid. Ten aanzien van de normen voor het beleid als zodanig, begeeft de accountant — of het moest op speciale opdracht zijn — zich zelden buiten de eerdergenoemde gebieden van financiële toestand en interne controle.

Op het commerciële terrein, en meer speciaal op dat van de verkoop — waarop wij nu onze aandacht gaan richten — ontbreken de interne normen, is dientengevolge geen sprake van een administratieve verwerking daarvan, noch van een controle door de accountant, terwijl het beleid als zodanig een vrijwel ongrijpbare en misschien onbegrijpbare grootheid is.

§ 9. Er zijn verscheidene redenen aan te voeren⁸⁾, waarom men in het bedrijfsleven tot op heden niet wel is kunnen komen tot het stellen

⁸⁾ Zij zullen in de volgende paragrafen genoemd worden.

van normaturen in de verkoopsector, niettegenstaande reeds lang geleden de overtuiging is uitgesproken, dat hier iets gedaan moest worden, vooral ten aanzien van de kosten.

Daar nu in het algemeen het ontbreken van een administratie geen reden is om controle overbodig te achten — integendeel — moet het ontbreken van de normen-administratie ten aanzien van het verkoopgebied ons steeds weer voor de vraag stellen of de daarvoor benodigde grondslagen inderdaad niet zijn te vinden.

Wij hebben ons onderzoek dus te richten op de mogelijkheid om normaturen op te stellen voor het verkoopbeleid, waarbij wij achtereenvolgens zullen behandelen

- a. de kosten van een gegeven verkooporganisatie
- b. de opbrengsten, met een gegeven beleid verkregen
- c. de vergelijking met alternatieve beleidsmogelijkheden.

Het is nl. het eenvoudigste om te beginnen met het onderzoek naar het doelmatig functioneren van de bestaande organisatie (zie Prof. Verdoorn (15)).

§ 10. a. Zijn voor de kosten, die een gegeven verkooporganisatie met zich brengt normen op te stellen?

Aangezien wij hiertoe zullen moeten vinden een eenheid van prestatie met de daarbij behorende kosten, leidt deze vraag onmiddellijk naar het vraagstuk van de verbyzondering der verkoopkosten.

In 1933 reeds schreef Magee (9), dat de toerekening van verkoopkosten als vast percentage van de omzet onjuist is, en voorts dat de problemen voor een juiste toerekening niet anders liggen dan bij de overheadkosten in de fabriek. Hij signaleert de moeilijkheid van het toerekenen per artikel.

Ook Drs v. d. Ploeg (8) ziet geen wezenlijk verschil met de toerekening der fabricage-kosten; na geconstateerd te hebben dat het resultaat van de aanwending van kosten in de verkoop slecht meetbaar is, ontwikkelt hij een systeem, waarin geheel volgens het bij de productie gebruikelijke rekeningen-stelsel de verkoopkosten aan de artikelen worden toegerekend. Zijn oplossing doet schematisch aan en laat diverse moeilijkheden onbesproken.

Dr v. d. Woestijne (11) analyseert de moeilijkheden bij de toerekening der verkoopkosten nader en brengt ze onder woorden. Het zijn de hoge graad van parallelisatie in de verkoop, de keuze van de kostendrager, en de bepaling van de feitelijke en de normale bedrijfsomvang.

Alle drie genoemde schrijvers beginnen de kosten toe te rekenen naar functie. Daarna lopen de oplossingen uiteen.

Magee geeft voor de verschillende functies de sleutels aan met behulp waarvan hij de kosten aan de artikelgroepen wil toerekenen; vervolgens gebruikt hij een ander stel sleutels voor toerekening der kosten aan deelmarkten. Hij geeft een benaderingsmethode voor de orderkosten.

v. d. Ploeg acht allerlei analyses mogelijk en spreekt niet over moeilijkheden die ondervonden zouden kunnen worden bij het verdelen van de kosten der organen achtereenvolgens over artikelgroepen, rayons, distributiekkanalen, klanten, orders.

v. d. Woestijne vindt de oplossing daarin, dat hij de functies reeds indeelt in twee groepen, één groep van functies die principieel aan de goederen zijn verbonden en waarvan de kosten dus naar de artikelen

verbyzonderd kunnen worden, en een groep van functies die meer met de wijze van verkoop samenhangen en waarvan de kosten dus naar deelmarkten (hetzij bv. geografische gebieden of groepen van afnemers) verbyzonderd kunnen worden.

Waar v. d. Poeg het aandeel van elk artikel in de verkoopkosten van een afdeling uitdrukt in een percentage van de omzet, is dit percentage bij hem eenvoudig bruikbaar als budget-controle-norm. Ook dit lijkt ons wel simpel voorgesteld, alleen al vanwege het door v. d. Ploeg zelf gesignaleerde ontbreken van een rechtstreeks verband tussen omzet en aangewende kosten. Reëler is de suggestie van v. d. Woestijne om voor iedere functie een kostenmaat te nemen⁹⁾, vergelijkbaar met het man- of machine-uur in de fabriek, temeer omdat hierdoor ook het probleem van de bedrijfsomvang oplosbaar wordt.

Een nadeel ten opzichte van het man-uur is, dat voor elke afdeling de gekozen prestatie-eenheid verschillend is. De administratie moet dus met verschillende maatstaven gaan werken, hetgeen waarschijnlijk als lastig wordt gevoeld, hoewel hier van een werkelijke moeilijkheid geen sprake is. Dr. v. d. Woestijne heeft bovendien door zijn voorstel om dat deel der reclame-kosten, dat wordt uitgegeven tot het scheppen van nieuwe vraag, niet als offer voor de lopende verkopen te beschouwen, maar als een soort initiale kosten te behandelen, een andere grote moeilijkheid opgelost. Zolang de reclamekosten als een geheel worden behandeld is een aanvaardbare verdeelsleutel niet te vinden. Magee weet er geen raad mee.

Een uitvoerig rapport van de National Association of Cost Accountants (10) licht ons in over de behandeling der verkoopkosten die in de Verenigde Staten wenselijk en mogelijk wordt geacht.

Ook daar stelt men voorop een verbyzondering der kosten naar de functies; de behandeling in het rapport is sterk gericht op het budget-systeem. Ook daar komt men tot indeling van de kosten in twee groepen, nl.

- die voor het *verkrijgen* van orders en
- die voor het *uitvoeren* van orders.

Deze indeling loopt niet geheel met die van Dr v. d. Woestijne parallel. Hier volgt een vergelijking:

activiteit:	groep N.A.C.A. bulletin	groep Dr v. d. Woestijne
reclame (routine)	1	1 of 2 ¹⁰⁾
reclame (markt scheppen) . . .	1	buiten beschouwing
verkoop-personeel (staf en reizigers)	1	2 ¹¹⁾
magazijn-opslag	2	1
aflevering	2	2
documenten, incasso	2	2

De Amerikaanse indeling is geheel op budget-controle gericht; in groep 1 zijn al die functies ondergebracht, waarbij geen efficiency-con-

⁹⁾ bv.: afleveringskosten: per verkoopfactuur
magazijnkosten: per m² per week

¹⁰⁾ Al naar de reclame gericht is op artikel of deelmarkt.

¹¹⁾ Behoudens provisie recht evenredig met de waarde; deze komt in groep 1.

trole door middel van het budget mogelijk moet worden geacht, wegens het ontbreken van een direct verband tussen prestatie en resultaat; bij de in groep 2 gebrachte functies bestaat de mogelijkheid tot efficiëntiecontrole min of meer wél, echter kan zij, wegens de variërende samenstelling der verkopen, waardoor de standaardkosten op een gemiddeld pakket gebaseerd moeten zijn, nooit zo scherp zijn als in de fabricage.

De gewenste verdere toerekening van de kosten aan artikelen of deelmarkten wordt verkregen door een zeer vérgaande sub-codering van de gemaakte kosten; hierdoor worden recapitulaties in diverse richtingen mogelijk. Waarschijnlijk is daarbij aan toepassing van het ponskaarten-systeem gedacht. Het rapport bevat vele aanwijzingen omtrent het budgetteren en controleren der diverse activiteiten, waarbij echter ook niet nagelaten wordt te wijzen op de mogelijkheden van interne en externe bedrijfsvergelijking. Aandacht wordt besteed aan het nagaan van de oorzaak der kosten. Zo worden bv. in een bedrijf met seizoen-verkoop, maar regelmatige productie, de kosten van opslag der seizoen-voorraden aan de productie toegerekend en niet aan de verkoop.

Op enige bijzonderheden in het rapport willen wij nog de aandacht vestigen.

Wegens de zozeer verschillende instelling van commerciële en administratieve mensen, raadt men aan om het administratief personeel bekend te maken met de verkoop (bv. tijdelijk mee te sturen „in the field”) en voorts in de voor de verkoop bestemde overzichten vooral geen boekhoudtermen te gebruiken.

Het budget voor de kosten van order-verkrijging wordt meestal door de hoogste leiding bepaald; het is een op basis van de plannen bepaald vast budget, dat steeds gewijzigd moet worden bij wijziging in de plannen. Men zoekt hier de controle vooral in maatstaven ontleend aan de hoeveelheid prestaties (kosten per reizigersbezoek vergelijken met verwachte kosten per bezoek) ¹²⁾.

Voor de bepaling van de wél meetbare kosten van order-uitvoering worden prestatie-eenheden gekozen, die, anders dan de door Dr v. d. Woestijne gekozene, alle in een aantal per uur luiden, zodat de geijkte uur-eenheid hier teruggevonden wordt (bv. is de prestatie-eenheid voor de kosten van factureren niet de factuur, maar een aantal regels per uur). Niettemin vinden wij bevestigd, dat het aantal prestatie-eenheden groter moet zijn dan in de fabriek.

De registratie van geplaatste bestellingen (aangegane verplichtingen met betrekking tot kosten) wordt voor de controle in de eerste groep zeer belangrijk geacht, omdat alleen met behulp daarvan het teveel of te weinig bestede bedrag kan worden vastgesteld.

Controle op ontvangen facturen wegens transport door derden, vindt soms plaats door „independent traffic specialists”. De interne controle kan hier wegens de vereiste specialistische kennis niets uitrusten.

Overzien wij nu de besproken mogelijkheden, dan blijkt, dat toepassing misschien iets lastiger is dan in de fabricage-sector en dat de verkregen uitkomsten minder scherp controlerend zijn. Niettemin komt het ons voor, dat een aanvaardbare toerekening van verkoopkosten zeer wel mogelijk is, dat hiermede een voldoende inzicht in de structuur van de verkoopkosten verkregen wordt (een inzicht dat voor de beoordeling van het be-

¹²⁾ Zie in dit verband ook Meertens (13) blz. 97: „Ongetwijfeld zijn in de praktijk redelijke normen te stellen voor het per dag te brengen aantal bezoeken . . .”

leid als zodanig onmisbaar is¹³⁾, dat ten dele een controle op de efficiency der activiteiten verkregen kan worden. Deze mogelijkheden tot toerekening en begroting, eventueel butgettering der kosten zijn niet afhankelijk van de grootte der onderneming; eenvoudige kostenverdeelstaten zijn in principe even bruikbaar als ponskaart-systemen; de technisch-kwantitatieve normen kunnen naar behoefte in eenvoudige of meer verfijnde eenheden worden gesteld.

Wanneer in een onderneming verhandeling van meer dan een enkel artikel plaats vindt, biedt het kennen van de verkoopkosten per kosten-drager en per functie ook overigens zoveel voordelen, dat, gegeven de technieken om de noodzakelijke berekeningen te verrichten, op den duur niet meer van een goede verslaggeving gesproken kan worden, als het beheer niet kan tonen hoe de werkelijke resultaten liggen ten opzichte van normen, nog daargelaten dat een beleid dat een aantal belangrijke interne-controlemogelijkheden verwaarloost op zichzelf niet aan de eis voldoet.

Om deze redenen menen wij, dat de accountants in het bedrijfsleven moeten streven naar een op groter schaal administreren van normatieve of begrote verkoopkosten, zowel dus ten dienste van het beheer zelf bij het nemen van beslissingen, als ten dienste van de noodzakelijke interne en externe controle.

Door v. d. Ploeg (8) wordt vermeld, dat reeds in 1929 elke door de consument bestede \$ bestond uit \$ 0.60 distributiekosten en \$ 0.40 productiekosten. Dit zegt weliswaar weinig over de betekenis van de distributiekosten ten opzichte van de kostprijs van een bepaalde producent, maar toch betekent dit, dat in het algemeen administratieve deskundigen en controleurs zich drukker gemaakt hebben over 40% van de kosten dan over de resterende 60%. De laatste jaren is van verscheidene zijden betoogd dat in een efficiëntere distributie een kostprijsverlagende factor van betekenis schuilt. Des te meer moet dit terrein de aandacht van accountants hebben; er ligt een actueel probleem tot welks oplossing zij kunnen bijdragen¹⁴⁾.

§ 11. b. Wenden wij ons thans tot de opbrengsten, met een gegeven verkoopbeleid verkregen. Zijn deze te toetsen aan normen?

Onder een gegeven verkoopbeleid zullen wij hier dan niet alleen hebben te verstaan een bepaalde verkooporganisatie, maar tevens de andere aspecten van de verkooppolitiek, dus bv. het assortiment, de kwaliteit, de prijs. Als het beleid ten aanzien van deze punten gegeven is, dan is de vraag naar de normatieve opbrengst geen kwestie meer van geld-opbrengst, maar één van kwantiteiten. Met andere woorden: hoe ligt de verkoop in hoeveelheden ten opzichte van de norm? Waar het hier dus in de eerste plaats om gaat, is, of bij een gegeven verkoopbeleid een verwachte verkoop in hoeveelheden is te berekenen.

Daarnaast kan men zich afvragen welk nut een bepaald beleid afwerpt en door middel van een analyse der verkoopresultaten deze vraag trachten te beantwoorden. Deze beide toetsingsmogelijkheden zullen wij nader onderzoeken.

1. In vele bedrijven waar met begrotingen wordt gewerkt, vormt de omzetbegroting het uitgangspunt. De verkoopleiding moet zich dus wel

¹³⁾ Hier ligt een verband met de beoordeling van de verkooppolitiek als geheel, waarop wij onder c. terugkomen.

¹⁴⁾ zie voor het in deze en de volgende paragraaf besprokene ook: Dr A. Mey, Bedrijfsbegroting en bedrijfsbeleid, 2e druk 1951, blz. 131 e.v. resp. blz. 255 e.v.

een voorstelling maken van te verkopen kwantiteiten. Dit geschiedt echter vaak schattenderwijs en niet zelden treden grote afwijkingen (verschuivingen) op. De moeilijkheid ligt hier dus in het berekenen van de omzet, die door een gegeven verkoopapparaat bereikt moet kunnen worden.

L. Meertens (13) ontwikkelt een systeem van verkoop-planning, dat een wetenschappelijke benadering van de verkoop mogelijk maakt. Uitgaande namelijk van een bepaald distributie-kanaal, berekent hij, op grond van een nauwkeurig onderzoek naar de betekenis van elke individuele afnemer, van de bezoek-frequentie, van het omzet-aandeel in de bewerkte markt en van de bezoekkosten, de bereikbare omzet-grootte. Door herhaling van deze berekening voor andere distributiekanaalen, is ook het gunstigste beleid ten aanzien daarvan te berekenen. Hier bevinden wij ons echter reeds op het terrein der alternatieven.

Voor de onderhavige vraag is van belang, dat bij een gegeven distributiekanaal en gegeven artikel- en prijsbeleid (welke laatste twee ook Meertens als gegeven beschouwt) een berekening van de verkoop-omvang is te maken. Meertens is dan ook van mening, dat een verkoop-budget is op te bouwen uit de per afnemer verwachte omzet.

Als een deskundige op verkoopgebied iets dergelijks mogelijk acht, dient de accountant zich af te vragen of bij de door hem gecontroleerde onderneming geen toepassingsmogelijkheden bestaan. Administratie van een normatieve omzet kan bij gegeven prijsbeleid (dat immers een prijsverwachting inhoudt) geen moeilijkheden bieden; beter zou, omdat een verkoopprijs toch veelal aan schommelingen onderhevig is, boeking tegen magazijnprijs (voorgereculeerde kostprijs) zijn, waarbij de diverse organen (vertegenwoordigers, verkoopkantoren) konden worden belast voor hun begrote en gecrediteerd voor hun werkelijke omzet.

Nodig zou slechts zijn, dat de verkopen niet alleen zouden worden gerecapituleerd per artikel, maar tevens per verkopend orgaan (te vergelijken met de rubricering der kosten naar kostensoorten en kostenplaatsen). Voor een goede aansluiting op het budget zal hierbij de orderportefeuille geadministreerd moeten worden¹⁵). Echter kan waarschijnlijk in veel gevallen worden volstaan met een kwantitatieve registratie per orgaan. De accountant kan hiervan gebruik maken, als de aansluiting op de administratie eenvoudig is vast te stellen.

Administratief zijn er dus geen moeilijkheden, het gaat slechts om de objectieve norm en het komt ons voor, dat de accountant ook het toepassen van deze normatuur, waar mogelijk, zal hebben te bevorderen.

2. Het maken van een analyse der behaalde verkoopresultaten is de meest gebruikelijke vorm van beoordeling door de accountant van het verkoopbeleid. Waarschijnlijk wordt dit mede veroorzaakt, doordat een zodanige analyse van groot belang is voor de opbrengstcontrole als onderdeel van de normale controle op de volledige en juiste verantwoording der goederenbeweging. Wanneer in dat verband berekeningen worden opgesteld inzake de winstmarge¹⁶) en de omzetsnelheid per artikel, het aandeel van elk artikel in de totale omzet en de totale winst, een en ander bv. tevens uitgedrukt in procentuele verhoudingscijfers, dan ontstaan als „bijproduct” waardevolle gegevens ter beoordeling van het beleid. Door vergelijking van deze cijfers per artikel, per vestiging, per periode en zo mogelijk ook tussen bedrijven onderling, kan het beheer

¹⁵) Boeking van de orderportefeuille brengt trouwens meer voordelen met zich mee.

¹⁶) Voor de berekening van de marge is een verkoopkostentoe rekening onmisbaar.

conclusies trekken aangaande assortiment, voorraadgrootte en prijsbeleid, zodat, parallel aan een bij de bespreking der kosten getrokken conclusie (zie blz. 489), het beschikken over dergelijke gegevens reeds als een noodzaak voor het beheer zelve gezien moet worden. Van belang is hier ook de frequentie van de orders of facturen naar grootte en de frequentie van de afnemers naar hoogte van hun jaar-afname¹⁷⁾. Meertens (13) betreft deze laatste factoren reeds in zijn selectie van afnemers; zijn methode werkt dan ook reeds corrigerend op het voorgenomen verkoopbeleid, terwijl de hierboven genoemde vergelijkingscijfers slechts tot controle achteraf kunnen dienen.

Niettemin zijn er gevallen denkbaar, dat de eerste methode in het geheel geen toepassing kan vinden en alle controle op de met het beleid verkregen opbrengsten door middel van de tweede methode bereikt moet worden (men denke bv. aan warenhuizen).

Zoals reeds opgemerkt, is deze cijferbeoordeling van de verkoop in de uitoefening van het accountantsberoep in ons land een gebruikelijke methode, zij het primair gericht op de controle der goederenbeweging (welke hier niet besproken behoeft te worden).

§ 12. c. In hoeverre bestaat tenslotte de mogelijkheid, een gegeven verkoopbeleid te vergelijken met alternatieve beleids-mogelijkheden?

Alvorens op deze vraag in te gaan, is het goed nog eens vast te stellen, dat een accountant als zodanig geen deskundige is op het gebied der commerciële organisatie. H. Reinoud (12) vraagt zich zelfs af, of dit gebied wel tot het terrein van de algemene organisatie-deskundige kan behoren, wegens zijn speciale moeilijkheden, als daar zijn markt-onderzoek, prijs-politiek, salespromotion, distributie-kanalen enz.

Deze moeilijkheden zijn vanzelfsprekend mede de oorzaak, dat beoordeling van het beleid steeds een netelige zaak is gebleven en de accountant hier zeker met Dr Sternheim (4) kon spreken van „essentiële ondernemersdaden”, waarvoor een axiomatisch voorbehoud geldt.

Wij zouden deze „essentiële ondernemersdaden” nu willen omschrijven als dié daden, waarvan het gevolg niet van te voren kwantitatief te bepalen, of beter, te benaderen is. Zoals bekend, is door de ontwikkeling van de wiskunde en de statistiek in de laatste decennia veel bepaalbaar gebleken, wat vroeger onbepaalbaar scheen. En ook voor de „ondernemers-feeling” treden op verschillende plaatsen wetenschappelijke benaderingsmethoden in de plaats. Deze ontwikkeling is voor de accountant van veel belang, want het vroegere gebied der essentiële ondernemersdaden, dus het gebied van zijn axiomatisch voorbehoud, wordt hierdoor ingeperkt, mede in verband met het besprokene aan het slot van § 7. Niet dat dit ons behoeft te verontrusten, maar het vereist een voortdurend volgen van de ontwikkeling.

Wij zagen reeds bij de bespreking van de kosten zowel als van de opbrengsten door een gegeven verkoopbeleid veroorzaakt, dat bruikbare maatstaven te vinden zijn. Het beoordelen van het beleid als zodanig levert grote moeilijkheden op, wegens de onderlinge samenhang van alle beleids-aspecten in een bedrijf. Een wijziging in assortiment of kwaliteit betekent een wijziging in productie, misschien ook in financiering, misschien in personeel of huisvesting. Mogelijk voordeel op het ene gebied kan door nadeel op het andere teniet gedaan worden, of door onuitvoer-

¹⁷⁾ Voor een juiste beoordeling hiervan is weer het kennen van de orderkosten resp. de bezoekkosten noodzakelijk.

baarheid van een nodige wijziging op een ander gebied niet te realiseren zijn. Het kan dus voorkomen, dat vermeende beleidsfouten, bij de sub a. en b. bedoelde beoordelingen gevonden, in verband met andere aspecten van het beleid volkomen gemotiveerde handelingen zijn. Echter blijft dit zonder meer moeilijk te beoordelen, omdat de consequenties van een beleidswijziging voor de accountant niet zijn te overzien.

In de reeds aangehaalde artikelen van Prof. Verdoorn (14, 15) wordt nu een in Amerika ontwikkelde techniek van onderzoek beschreven, waarin alle aspecten van het bedrijf en de markt op systematische wijze worden gerangschikt, teneinde te geraken tot een benadering van de optimale samenwerking van alle instrumenten der verkooppolitiek. Daarbij worden de mogelijkheden van de onderneming (de technische, organisatorische en financiële mogelijkheden bv.), evenals de nevendoelenden in verband met het winststreven op lange termijn (handhaving marktaandeel, concurrentiepositie, liquiditeitspositie, public relations, goede naam, zelfstandigheid bv.) als beperkingen¹⁸⁾ in de berekening ingevoerd. De beste combinatie der instrumenten (marketing mix) wordt langs grafische weg benaderd en houdt dan dus rekening met alle beperkingen in mogelijkheden, middelen en doelstelling der onderneming¹⁹⁾. De berekening leert tevens de bij een bepaalde „mix” te verwachten kosten en opbrengsten kennen. Prof. Verdoorn memoreert, dat de gewoonte een dergelijk onderzoek jaarlijks te laten verrichten, in de V.S. bestaat (in dat verband zijn vergelijking met de accountantscontrole). Zo een onderzoek heet een „marketing audit”.

Hier maken wij dus kennis met een onderzoek, waarbij andere aspecten als gegeven nemende, een bepaald beleidsaspect wordt onderzocht.

Bij het lezen van het woord „audit” kan de vraag opkomen, of hier een terrein voor de accountants ligt of verloren gaat. Wij geloven het niet. De accountant is geen commercieel deskundige, bovendien brengt zijn functie niet mee dat hij een dergelijk onderzoek verricht. Wat zijn functie wel meebrengt, is dat hij, waar een dergelijke norm-berekening uit een oogpunt van interne of externe controle zin heeft een uitvoerbaar is, haar toepassing tracht te bevorderen. Hij vindt daarmede ook een veel betere basis voor de controle op kosten en opbrengsten.

§ 13. Nu wij hiermede alle aanzichten van de beoordeling van het verkoopbeleid hebben onderzocht, zouden wij willen vaststellen, dat het zonder meer achterwege laten van beoordelingen op dit gebied, met een beroep op het ontbreken van maatstaven, niet meer opgaat. Al hebben wij in het voorgaande niet meer dan enkele voorbeelden kunnen aanvoeren omtrent mogelijkheden van beoordeling, mag daaruit toch gebleken zijn, dat deze mogelijkheden bestaan. De accountants zullen daarmede, ook bij de uitvoering van hun algemene controles, rekening hebben te houden.

§ 14. Tenslotte worde nog nagegaan hoe en of in het buitenland, met name in de Angelsaksische landen, over deze materie wordt gedacht. Uit het besproken N.A.C.A.-rapport komt naar voren, dat het niet in verband brengen van de gevolgen van een gevoerd verkoopbeleid met daartoe geschikte normen, gevoeld wordt als een gemis voor het beheer (dus als een gemis aan interne controle). Over de externe controleur wordt niet gesproken, maar dat is niet te verwonderen bij een rapport voor „cost-accountants”. Deze gedachte kan echter onmiddellijk in verband gebracht

¹⁸⁾ Prof. Verdoorn spreekt van „randvoorwaarden”.

¹⁹⁾ Verder worde naar genoemde artikelen verwezen.

worden met de Amerikaanse controle-opvatting, die immers zoveel waarde hecht aan het aanwezig zijn van een goede interne controle. Lezen wij na, wat Montgomery (6) over dit onderwerp schrijft, dan vinden wij ten aanzien van de verkopen als interne controle-eis echter niet meer dan

- voor de opbrengsten een cijferbeoordeling aan de hand van specificaties van de omzet naar bv. artikel, afnemersgroep, rayons of vertegenwoordigers;
- voor de kosten een formele controle met stukken.

Dit past geheel bij de eis die Montgomery aan de interne controle stelt ten aanzien van de winst- en verliesrekening. Hij wil in de interne controle de waarborg vinden voor de juiste groepering der kosten en opbrengsten en voor de volledigheid van de verantwoorde winst. Hoewel hij te dien einde mede gebruik wil maken van butgetten, wordt hierover met betrekking tot de verkopen niet in het bijzonder gesproken.

Bij de Engelse opvatting, zoals die blijkt uit het boek van de Paula (7), valt het accent thans op de historische volledigheid van de verslaggeving.

Slechts eenmaal roert de Paula de kwestie van het beleid aan, nl. op blz. 208, maar alleen om alle mede-verantwoordelijkheid voor het financiële beleid af te wijzen.

Literatuur-opgave

1. Glavimans: Verslag van een inleiding door James Polak over „De accountant en het beheer”. M.A.B. juli 1931
2. C. H. A. J. Janssens: De verhouding van den accountant ten opzichte van het beheer. Accountancy mei/juni 1934
3. W. N. de Blaey: In hoeverre is de accountant op grond van zijn opleiding in staat tot beoordeling van bestuursdaden?
M.A.B. april en mei 1936
4. Dr Mr A. Sternheim: Inleiding voor de Accountantsdag 1939, blz. 182/183.
De Accountant, november 1939
5. Spinosa Cattella - van der Hoek: Inleiding tot de leer van de accountantscontrole, 2de druk, blz. 119/120
6. Montgomery's Auditing, 7de druk, Hoofdstuk 20, meer speciaal blz. 444 Sales en blz. 455 t/m. 457
7. de Paula: The principles of auditing, 11de druk, blz. 9 (extent of auditor's investigations) en blz. 208 (Position of the auditor etc.).
8. Drs M. J. van der Ploeg: Verkoopkosten
Maandblad voor bedrijfsadministratie
febr., april en augustus 1947
9. B. Magee: The practical control of selling expense
The Accountant, 7, 14 en 21 oktober 1933
10. N.A.C.A.-bulletins van april, juni en augustus 1954: Cost control for marketing purposes
11. Dr W. J. v. d. Woestijne: Kostenverbyzondering in handelsbedrijven
M.A.B. maart 1954
12. H. Reinoud: Prae-advies Studievergadering N.I.v.A. van 14/11 1953, blz. 13 en de bijlage
De Accountant, november 1953
13. L. Meertens: De organisatie van de verkoop, 1954, meer speciaal Hoofdstuk 6
14. Prof. Dr P. J. Verdoorn: Elementen ener theorie van de verkoop
M.A.B. maart 1955
15. Prof. Dr P. J. Verdoorn: Waarom een marketing audit?
Doelmatig Bedrijfsbeheer, februari 1955

Summary

1. General considerations

Delegation of the powers of management may be distinguished in primary delegation (passing on of the managing function by the owner) and secondary delegations (further delegation of powers by the body entrusted with the management). After the primary delegation the owner will feel the need of a check on the accounts and records of the management, on which he is to base his judgement. The management draws up these records also from the accounts and records consequent upon the secondary delegations. In order to judge these records the need is felt, with the increasing complexity of the structure of the enterprise, of possibilities of testing: standards.

So a distinction must be made between standards referring to the primary delegations and those referring to the secondary delegations. In the first case testpossibilities are to be found in laying down beside the policy chosen. Alternative applications of possibilities and means; in the second case it is in most cases possible to calculate on the basis of the policy chosen, what can be attained with it. The auditor is not sufficiently qualified to lay down the latter standards; for this expert technical knowledge is required. The „internal“ standards must, for the purpose of summarizing surveys be brought under one common denominator: the representation in money. The quantification of standards and results in money is the task of the accounts department.

Consequently the inquiry into the correctness of the recording of the management by the auditor comprises, apart from the recording of the results also the recording of the standards and the explanation of the divergencies.

For these two last mentioned purposes the auditor must go into a judgement of the standards, as well as check their „valuation“ in money and the way they are dealt with in the books. If with a given policy a set of standards has been calculated for costs and returns an „external“ standard may be found in the comparison with a similar set of standards computed on the basis of alternative possibilities of policy. Generally speaking this may not — or only in a negative sense — be expected of the auditor because for this too expert knowledge is required. By the side of this the auditor can test the policy on its soundness by comparing its results with general business-economic standards. This he may be expected to do in the fields of his expert knowledge, i.e. especially when the financial state of affairs and the internal control (including the application of internal standards) is concerned.

II Judgement of the sales policy

The general lack of standards in the field of selling makes us face the question whether the basis required for this is not to be found. As regards the aspect of costs this question leads to the problem of the particularization of the selling-costs. An examination of the literature on this subject makes it clear that an acceptable solution of this problem is certainly to be found and that by means of this a sufficient and — for the management indispensable — insight into the structure of the selling costs is obtained. As regards the aspect of the returns, a system of quantitative budgetting of the turn-over has been developed; the entering into the

accounts if necessary need not be a problem, an entering of the orders into the accounts being recommended. Other test possibilities are to be found by the auditor in the analyses of the sales results which are mostly drawn up for audit-technical reasons; an analysis of this kind is generally also indispensable for the management itself.

A comparison of the policy chosen with alternative possibilities can not be expected of the auditor as such. Still it must be remembered that the former field of the „essential enterpriser's acts", for which the axiomatic reserve holds good, has become narrower through the development of the scientific methods of approximate computation.

The new technique of the „marketing audit" as applied is the U.S.A. leads e.g. to an approximation of the best selling-policy (taking other aspects of policy as given).

In view of the possibilities existing for all aspects of the judgement of the sellingpolicy and in view of their importance both for the management and for the internal and external checking the auditor should follow their development and promote their application, where necessary and possible.

Résumé

I Généralités

La délégation des pouvoirs de gestion peut revêtir deux formes: la délégation „principale", lorsque le propriétaire se décharge de sa fonction de direction et les délégations „secondaires", lorsque l'organe chargé de la première délégation confie à son tour certains pouvoirs à des organes qui lui restent subordonnés. Une fois donnée une délégation principale, le propriétaire désirera contrôler les rapports de gestion qui lui sont soumis et sur la foi desquels il doit formuler son jugement. La Direction établit ces documents en partie sur la base des rapports qui lui parviennent des délégations secondaires. La complexité croissante de la structure des entreprises a fait naître le désir de disposer de moyens de contrôle de ces rapports, moyens trouvés dans les „standards" (ou „normes").

On doit faire une distinction entre des standards appliqués à la Direction (délégation principale) et ceux relatifs aux délégations secondaires. Dans le premier cas, les moyens de contrôle peuvent se trouver, en dehors du choix de la politique de gestion, dans l'étude critique des applications alternatives des possibilités et des moyens; dans le second cas, on peut souvent, sur la base de la politique choisie, calculer les résultats à atteindre. L'expert-comptable n'est pas suffisamment compétent pour fixer de tels standards, il faut avoir des connaissances spécialisées. Les standards „internes" doivent être placés sous un dénominateur commun, la monnaie, afin de permettre l'établissement des états synoptiques. La quantification des standards et des résultats en termes monétaire appartient à la fonction comptable.

Cela admis, le contrôle effectué par l'expert-comptable sur l'exactitude et la sincérité des rapports de gestion comprend dès lors, en dehors du contrôle de la comptabilité des résultats, celui de la comptabilité des standards et de l'analyse des écarts. Pour ce faire, l'expert-comptable doit juger les standards, les „évaluer" en argent et contrôler leur comptabilisation.

Si, un ensemble de standards pour les frais et les résultats a été calculé en fonction d'un système de gestion déterminé, il est possible de trouver

un standard „externe” par la comparaison de ces standards avec un ensemble de standards calculés pour un autre système de gestion. D'une façon générale, ce calcul du standard externe ne saurait être effectué par l'expert-comptable, puisque ce calcul exige des connaissances spéciales. Par contre, pour savoir si la gestion est saine, l'expert-comptable peut se baser sur une comparaison des résultats obtenus avec des standards économiques généraux. Ce travail lui incombe dans tous les domaines de sa spécialité et notamment: la gestion financière et le contrôle interne (y compris l'application des standards internes).

II Critique de la gestion commerciale

Le fait qu'une comptabilité des standards de la gestion commerciale fait défaut, amène à se demander s'il n'est pas possible de trouver des bases pour une telle comptabilité. En ce qui concerne les frais, cette question conduit au problème de la répartition des frais de vente. L'étude de la littérature sur ce sujet apprend qu'une solution adéquate de ce problème peut certainement être trouvée et qu'elle fournit une connaissance suffisante — et indispensable à la Direction — de la structure des frais de vente. Quant aux résultats, on dispose de la technique du contrôle budgétaire quantitatif. L'intégration de ce système budgétaire quantitatif dans la comptabilité ne doit pas, en principe, poser d'obstacles insurmontables. Il est à recommander de comptabiliser le carnet de commandes. L'expert-comptable dispose encore d'autres moyens de contrôle dans les analyses de ventes faites pour des raisons de technique et contrôle commerciaux; du reste, pour la Direction, de telles analyses sont le plus souvent indispensables.

On ne saurait exiger de l'expert-comptable qu'il compare la gestion commerciale choisie avec d'autres politiques possibles. Toutefois, on doit tenir compte ici que l'ancien domaine de „l'intuition personnelle” dont on a admis qu'il n'est pas susceptible de contrôle, se rétrécit de plus en plus avec le développement des méthodes scientifiques d'approche. Par exemple, la nouvelle technique du „marketing audit”, appliquée aux Etats-Unis, conduit entre autres à la définition de la meilleure politique commerciale (étant entendu que d'autres aspects de la gestion des entreprises sont considérées comme des données).

Vu les nombreuses possibilités de contrôle et de critique de tous les aspects de la gestion commerciale, et aussi étant donné leur importance tant pour la gestion en général, que pour le contrôle interne et externe, l'expert-comptable doit, non seulement suivre attentivement leur développement et leur application, mais aussi les favoriser au besoin et dans la mesure du possible.