ACCOUNTANT EN KOSTENBUDGET

door S. Deijs

I. Inleiding en probleemstelling

Wanneer in dit artikel het vraagstuk van de taak van de accountant bij de jaarrekeningcontrole met betrekking tot het kostenbudget aan een onderzoek wordt onderworpen, bestuderen wij een specifiek aspect van de verhouding van de externe controle tot de interne controle. In de literatuur is de betekenis van de interne controle voor de accountantscontrole herhaaldelijk behandeld en de lezer zal niet kunnen ontkennen dat er een trend is naar een meer moderne taakuitoefening bij de jaarrekeningcontrole. Nu zegt deze algemene aanduiding nog niets omtrent de concrete hantering der controlemiddelen. Het zou zelfs mogelijk kunnen zijn dat de in het verleden toegepaste controlemiddelen niet toereikend zijn voor de toekomstige doeltreffende vervulling van de functie. Dan zullen nieuwe controlemiddelen moeten worden ontwikkeld en de specifieke techniek voor het gebruik der middelen zal een onderwerp van studie moeten zijn. Ook zal de deskundigheid van de accountant aanwezig moeten zijn om de techniek te kunnen toepassen. Het behoeft geen betoog dat de vraag of de moderne techniek ook in een bepaald geval gehanteerd moet worden niet afgeleid kan worden uit een concrete verwachting van het maatschappelijk verkeer, omdat de leek zich geen verantwoord oordeel hierover kan vormen.

Volgens de leer van Limperg dient de taak uit de functie afgeleid te worden. De accountant moet deze taak naar behoren verrichten ter vervulling van de desbetreffende specifieke functie. De taak wordt bepaald door de norm, welke is gebaseerd op de rationele behoeften van het maatschappelijk verkeer en op het vermogen van de controle-techniek.

Deze grondslag is een goed uitgangspunt voor ons betoog, maar alvorens de taak te kunnen bepalen dient men het eens te zijn omtrent de concrete inhoud van de functie. Zo kan uit een andere inhoud van de functie een andere taakuitoefening voortvloeien en zal meestentijds een ander controlemiddel toegepast worden. In dit verband kan verwezen worden naar het prae-advies van Prof. v. Rietschoten op de accountantsdag 1966, waar hij stelde dat in de accountantscontrole ten behoeve van het fungeren van het onderzochte lichaam een ontwikkeling zal moeten plaats vinden naar de mogelijkheden om te komen tot oordelen over de doelmatigheid van de leiding op de verschillende hiërarchische niveaus. De prae-adviseur merkte hierbij terecht op dat het waarschijnlijk niet te verwachten was dat die oordelen zullen strekken tot het al of niet optimaal fungeren van de leiding. De doelstelling van de jaarrekeningcontrole wordt wel geformuleerd als de vaststelling dat de jaarrekening een juiste weergave geeft van het beheer niet alleen in formele, maar ook in materiële zin. Hoewel men zal kunnen stellen dat de door Prof. v. Rietschoten aangeduide verdergaande doelstelling hierin niet is begrepen, ben ik van mening dat het onderzoek van het kostenbudget door de accountant in het kader van zijn jaarrekeningcontrole mede van betekenis kan zijn voor het oordeel over de leiding op de verschillende niveaus. Ik wil bij mijn probleemstelling slechts de „beperkte" functie als uitgangspunt kiezen. Deze kan nu als volgt geformuleerd worden:

1 dient de accountant bij de jaarrekeningcontrole de grondslagen van het kostenbudget te onderzoeken;
2 wat wordt onder de grondslagen verstaan;
3 zijn de huidige controlemiddelen toereikend;
4 heeft na het onderzoek van de grondslagen en bij aanwezigheid van een adequate berichtgeving als controle op gedelegeerd beheer het nog betekenis de kosten op haar formele juistheid te toetsen.

II. De grondslagen van het kostenbudget

A. Het wezen van het budget

Men kan het budget niet los zien van delegatie. Nu kan worden gesteld dat elke delegatie met zich meebrengt:

a. de noodzaak tot het formuleren van algemene (beleids) richtlijnen;
b. het overdragen daarvan aan en aanvaarden door degenen aan wie wordt gedelegeerd;
c. een zodanig systeem van terugmelden en verantwoording afleggen, dat degene, die de beslissingsbevoegdheid heeft gedelegeerd, in staat blijft de opvolging van de beleidsrichtlijnen te bewaken.

Wij zouden deze drie aspecten kunnen aanduiden met de begrippen beleid, uitvoering en controle. Tussen deze functies bestaat een principiëel verschil. Bij het beleid gaat het om het bedrijfsleiden. Nu is het organiseren een uiterst belangrijke functie van de leiding, maar leiding geven is meer omvattend. Eenmaal de beleidsdoeleinden bekend zijnde, zijn er aan het leiding geven toch nog vele aspecten w.o. bedrijfseconomische, sociaaleconomische, sociologische en psychologische.

Deze beschouwingen waren noodzakelijk om te demonstreren dat de inhoud van het bedrijfsbudget niet een taakopdracht zonder meer is, maar dat er een geheel gebied achter ligt dat van invloed is op het budget. Bovendien vinden allerlei beleidsaspecten hun neerslag in het budget. Voor de budgettering is wel een organisatie nodig, maar de organisatie als zodanig zegt nog niets omtrent de in het budget opgenomen cijfers. Wij zouden het ook zo kunnen zeggen dat indien twee volkomen gelijksoortige bedrijven een gelijke organisatie (waaronder administratieve organisatie) hebben, het budget het „klimaat" der bedrijven demonstreert.

B. Budget en organisatie-structuur

De opbouw van het bedrijfsbudget zal moeten aansluiten bij de organisatiestructuur van het bedrijf. Met betrekking tot de relatie tussen budget en organisatie-structuur is wel gesteld dat het budget niets anders is dan de kwantitatieve zijde van de delegatie van functie, bevoegdheid en verantwoordelijkheid, terwijl de organisatie-structuur de kwalitatieve zijde daarvan is. De kwaliteit wordt immers bepaald door de wijze waarop de topleiding de te vervullen functies en de daarmede samenhangende bevoegdheden en verantwoordelijkheden overdraagt. Niettemin behoudt de delegant de volle verantwoordelijkheid ook na delegatie. De organische gebondenheid van alle in de organisatie-structuur aanwezige organen en eenheden van verantwoordelijkheid is de diepere oorzaak van de omstandigheid dat de verantwoordelijkheid voor de taak bij de taakoverdrager blijft

berusten, ofschoon de verantwoordelijkheid aan de taak inhaerent is. De kwalitatieve bepaling zou zonder betekenis zijn, indien niet van periode tot periode bepaald werd wat de bevoegdheid kwantitatief inhoudt en waarvoor men dus ook kwantitatief verantwoordelijk is.

C. *Het karakter der kosten*

Zonder een analyse van de kosten in hun relatie tot de omvang der bedrijfsactiviteit is een budgettering niet mogelijk.

De onderscheiding van de kosten in vaste en variabele kosten treffen wij in de literatuur veelvuldig aan, waarbij het van belang is te onderzoeken wat het wezenlijke verschil tussen beide is.

J. L. Meij geeft in zijn boek „Theoretische bedrijfseconomie I" een definitie van het begrip constante kosten, waar hij zegt dat de constante kosten ongevoelig zouden zijn voor veranderingen in de bedrijfsdrukte, terwijl de variabele kosten daarentegen met de bedrijfsdrukte op en neer gaan. Hij wijst er echter uitdrukkelijk op dat er geen principieel verschil is tussen constante en variabele kosten. Alle kosten variëren nl. met de bedrijfsdrukte. De schrijver noemt echter twee aspecten voor het verschil in de wijze waarop ze variëren. In de eerste plaats is er een verschil met betrekking tot de intervallen, waarin die variatie optreedt, terwijl in de tweede plaats die variaties proportioneel, progressief of degressief aan de bedrijfsdrukte kunnen zijn. De constante kosten worden dan ook wel aangeduid als de kosten, die met grote intervallen variëren, terwijl de variabele kosten de kosten zijn, die met zodanige kleine intervallen veranderen, dat men bij benadering de variaties als continueel kan beschouwen.

H. J. v.d. Schroeff heeft in zijn boek „Kosten en kostprijs" t.a.v. de constante offers opgemerkt, dat de karakteristiek ervan is dat ze een betrekkelijke ongevoeligheid bezitten voor veranderingen in de omvang van de produktie, waarbij hij er echter de nadruk op legt dat ze binnen zekere grenzen niet worden beïnvloed. Het kenmerkende verschil schuilt volgens de schrijver hierin dat de constante offers bij wijzigingen in de omvang van de productie discontinue veranderingen vertonen, waarmede bedoeld is dat veranderingen slechts op bepaalde kritische momenten optreden in tegenstelling tot de veranderlijke offers, die onmiddellijk reageren op iedere wijziging in de grootte van de productie.

Slot wijdt in zijn proefschrift „Kostenvariabiliteit en variabele kostencalculatie" aandacht aan de onderscheiden opvattingen over vaste kosten, waar hij opmerkt dat niet de breedte maar de duur van de kostentrede de kosten vast maakt. Deze kosten veranderen dientengevolge niet met grote sprongen als de productie toeneemt, maar worden variabel met kleine sprongen als de beschouwde periode langer wordt.

Het variabele budget stelt geen vaste grenzen van de totaliteit van de kosten, maar laat die variëren met de hoeveelheid der verrichte prestaties. Het houdt rekening met de causale samenhang tussen resultaat en offers en is daarom meestal te verkiezen boven het vaste budget. Bij de problematiek rondom de kostenvariabiliteit speelt het tijdselement een belangrijke rol. Zo geeft Slot een overzicht van de verschillende typen van vaste en variabele kosten door na te gaan welke mogelijkheden er zijn indien een vraagverandering het wenselijk maakt tot kwantitatieve aanpassing van bepaalde categorieën van productiemiddelen over te gaan. Er

zijn verschillende oorzaken waardoor die aanpassing eerst na verloop van enige tijd haar beslag krijgt.

Na deze uiteenzetting zal het duidelijk zijn dat de begrippen „vast" en „variabel" steeds door Slot in betrekkelijke zin worden gebruikt. Hij zegt dan ook dat eigenlijk bij de begrippen de periode, die men beziet, moet worden aangegeven. Ten aanzien van de vaste kosten onderscheidt Slot de „interval" vaste kosten. Samen met de vaste kosten in enge zin (dat zijn kosten die ook op het bedrijf drukken bij een productie van nul) vormen de interval-vaste kosten de vaste kosten in ruime zin. Laatst genoemde kosten zijn kosten, waarvan het totale bedrag in de beschouwde periode en binnen de voor die periode geldende productiegrenzen onafhankelijk is van de grootte van de productie in die periode.

D. Variabiliteit en flexibiliteit van het budget

Nadat in het voorgaande enige beschouwingen zijn gewijd aan de kostenvariabiliteit en het karakter der kosten is het zinvol nader in te gaan op de begrippen variabiliteit en flexibiliteit van het budget. Moge de aanpassing van de kosten aan de productie-omvang als een belangrijk aspect van de budgettering worden aangemerkt, het beslaat niet alle facetten van modificatie. Wanneer wij de onderwerpen variabiliteit en flexibiliteit nader bezien zal dit voornamelijk geschieden aan de hand van het boek „Bedrijfsbegroting en bedrijfsbeleid" van A. Meij. Bij beide begrippen gaat het om aanpassingen van het budget. Wanneer deze aanpassing van het budget aan veranderde externe verhoudingen en omstandigheden en aan veranderde plannen van het bestuur geschiedt, spreekt men van flexibiliteit. Ook veranderingen in productietechniek, werkmethoden, verkoopmethoden, rationalisatie van technische of administratieve arbeid vallen hieronder. De variabiliteit van de kostenbegroting is een aanpassing der kosten aan een veranderde bedrijfsdrukte. Voor het effect der variabiliteit is het van geen betekenis of zij een rechtstreeks gevolg is van veranderde exogene omstandigheden dan wel of zij indirect uit beleidsmaatregelen resulteren. A. Meij noemt een voorbeeld: het effect (in hoeveelheden en in geld) van een prijsverlaging op de afzet valt onder de flexibele aanpassing der begroting. Zo zullen ook de wisselingen in welvaartsverhoudingen op de afzetmarkt, voorzover ze waarschijnlijk van een langdurig karakter zijn, noodzaken tot modificatie van de begroting voor het nog niet verlopen gedeelte der budgetperiode. Automatisch veranderen nu de kosten door de veranderingen in de omvang van afzet en productie. Dit is dan de variabele begrotingsaanpassing.

In het systeem van de variabele budgettering worden de vereiste kosten per kostenplaats naar de kostenstandaard (voor hoeveelheid, waarde en tijd) voor de werkelijke productie-omvang gesteld tegenover de per kostenplaats gebrachte offers. De standaard is bepaald per eenheid van prestatie en dan gebaseerd op de geprojecteerde productie. De mate waarin de kosten drukken per eenheid product is van die projectie afhankelijk. Wanneer er een degressie-coëfficiënt nodig mocht zijn om de totaalkosten per periode uit de norm per eenheid en aantal te bepalen, dan kan men in plaats van met één norm met een aantal normen werken overeenkomende met verschillende hoogten van de productie-omvang. In de gestelde stadia van de productie-omvang is het verband dan toch lineair.

E. Direct costing

In een artikel over de accountant en het kostenbudget kan niet nagelaten worden te wijzen op de sedert een 10-tal jaren in de literatuur voorkomende methodiek, die men met „direct costing" aanduidt. Deze methode van calculatie en budgettering is behandeld door Van der Schroeff op de Accountantsdag 1963 van het Nederlands Instituut van Accountants, terwijl J. A. Geertman in het M.A.B. van september 1964 een beknopte bespreking geeft van „Zeven werken over Direct Costing". De grondgedachte van D.C. wordt door Van der Schroeff omschreven als een kostencalculatie, waarbij alleen de variabele kosten ten laste van de kostendragers (producten) worden gebracht. De constante offers en kosten, welke niet van de omvang van de productie, c.q. afzet, afhankelijk zijn, worden - zonder naar de kostendragers te zijn verbijzonderd - rechtstreeks ten laste van de resultatenrekening gebracht. Uit deze omschrijving valt af te leiden, dat de methode berust op de onderscheiding in variabele en constante kosten. In plaats van deze bekende termen hanteert D.C. de indeling:

- product costs, dat zijn de variabele kosten afhankelijk van de omvang van de productie c.q. afzet;
- period costs, dat zijn de constante kosten, afhankelijk van het verloop van de tijd en onafhankelijk van de omvang van productie of afzet.

Is D.C. dus enerzijds een calculatie in de vorm van een programmeringswijze, van een model, een vereenvoudigde beschrijving van de realiteit, anderzijds is het een administratieve techniek gebaseerd op kostenscheiding. De administratie krijgt bij D.C. onder meer tot taak om voor het lineaire calculatiemodel de gegevens te verstrekken, die noodzakelijk zijn om de actualiteit van de tot model dienende calculatiefunctie doorlopend te onderzoeken en de afwijkingen die zich daarbij voordoen te analyseren.

D.C. is niet gericht op winstbepaling. Hierbij denken wij dan aan winstbepaling ex-post. D.C. heeft een zeer bijzondere doelstelling bij winstplanning, winstbepaling ex-ante. Aan de betekenis van D.C. voor de budgettering wijdt Van der Schroeff aandacht. De voordelen die wel worden genoemd zijn o.m. dat de methode betere mogelijkheden biedt voor de afgrenzing van de verantwoordelijkheid der bedrijfsfunctionarissen dan de integrale kostenmethode. Men kan nl. de functionarissen alleen verantwoordelijk stellen voor de kosten, die zij kunnen beïnvloeden. Volgens Van der Schroeff mag men dit gezichtspunt niet toeschrijven aan deze methode. Overigens merkt genoemde schrijver op dat een zwak punt van D.C. is de gelijkstelling van de „product costs" en „period costs" met „controllable/non-controllable costs".

Het budget is samengesteld uit verschillende standaards. Deze standaards zullen flexibel moeten zijn. Er is een samenhang tussen de standaards en de prijzen der productie-factoren en de omvang der productie. In het algemeen zullen de standaards bepaald zijn door de „least outlay-combination" der productie-factoren. De bepaling hiervan is een vraagstuk dat veelal slechts door lineaire programmering kan worden opgelost.

F. Samenvatting

Het gehele hoofdstuk overziende kunnen enige conclusies getrokken worden, die van wezenlijke betekenis zijn voor de analyse van de taak van de accountant met

betrekking tot het kostenbudget. Terwijl enerzijds werd aangetoond dat het gedrag der kosten samenhangt met economische wetten, is er anderzijds een samenhang tussen beleid en uitvoering. Het beleid vindt zijn weerspiegeling in het budget. Zelfs de creatie van het instrumentarium van de budgettering is mede onderworpen aan andere wetten dan bedrijfseconomische. Moge er sprake zijn van een economische wetenschap met normatieve uitspraken, bedacht dient te worden dat het beleid de inhoud van het budget bepaalt. Niettemin dienen de doeleinden van het beleid duidelijk te zijn om tot een budget te kunnen komen. Zo kan men bv. de bewaking van de actuele rentabiliteit of verbetering daarvan op korte termijn als doel van het beleid zien. Maar zelfs bij deze duidelijke beleidsformulering spelen o.a. psychologische aspecten een rol om dit doel te bereiken.

Wanneer wij onder de grondslagen van het kostenbudget verstaan de beginselen volgens welke het is opgesteld dan zijn bedrijfseconomische, sociaal-economische, sociologische en psychologische beginselen in het geding. Welke van deze beginselen op een bepaald moment het belangrijkste zijn hangt af van de omstandigheden en is een vraagstuk van machtsverhouding. De onderlinge verschuiving van de betekenis van ieder der sectoren is een vraagstuk van waardering.

III. Betekenis van de budgettering voor de accountantscontrole

In mijn artikel „De conceptie van de controleleer", opgenomen in het M.A.B. van 1963 kwam ik met betrekking tot de jaarrekeningcontrole tot de volgende taakuitoefening:

a. onderzoek van de organisatie;
b. beoordeling of de organisatie als adequaat kan worden aangemerkt;
c. steekproefsgewijs toetsen van de werking der organisatie;
d. kennisnemen van de interne berichtgevingen op de verschillende niveau's met de daarbij gegeven analyses en toelichtingen zodat een oordeel over de weergave van het bestuur kan worden gevormd.

Deze taakbeschrijving was summier en van een globaal karakter. Deze methodiek was bewust gekozen om de aandacht niet af te leiden van het grondthema, dat in genoemd artikel was ontwikkeld. De conclusie waartoe werd gekomen, was dat bij de gewijzigde verhoudingen in de maatschappij en bij de ondernemingen (democratisering) en door de ontwikkeling van de administratieve organisatie het vervullen van de functie van de controle van de jaarrekening kon en moest worden bereikt door een andere taakuitoefening. Het is de bedoeling van dit artikel het hierboven aangeduide punt a (onderzoek van de organisatie) nader uit te werken ten aanzien van het kostenbudget. Hierbij zal een kritisch onderzoek van de tot heden toegepaste controletechniek niet gemist kunnen worden. Het grondthema zal zijn dat de vraag beantwoord moet worden of het nog zin en betekenis heeft de kosten te controleren door deze met bewijsstukken af te checken. De begrippen positieve en negatieve controle en de inhoud van het accountantsoordeel over de jaarrekening zullen een centrale plaats innemen bij de analyse. Deze bezinning en oriëntatie over de problemen is mede ontstaan door de nauwe contacten met onderwijs in de accountancy-vakken en de ook bij de examens soms blijkende onzekerheid over de standpunten, die moeten worden ingenomen. Dikwijls worden ook algemeenheden geponeerd als „beoordeling van het budget", waarbij te weinig

gerealiseerd wordt wat dit in concreto inhoudt, waar de grenzen liggen en welke problemen opgelost moeten worden. Zonder in dit artikel op de taakuitoefening bij geautomatiseerde administraties in te gaan wordt gemeend dat de in dit artikel ontwikkelde analyse mede voor deze problematiek van betekenis is.

Alvorens een analyse te geven van de huidige controle-techniek wordt een historisch overzicht gegeven van de ontwikkeling der controle-opvattingen. Dat hierbij enigszins globaal te werk moet worden gegaan is een gevolg van de aan een tijdschriftartikel te stellen grenzen.

Wij kunnen de volgende ontwikkeling onderkennen:

1 de periode der volledige controle;
2 de periode der volkomen controle;
3 de periode waarin de interne controle meer betekenis kreeg;
4 de periode der budgettering.

Bij deze onderscheiding is de onder 4 bedoelde periode voor verschillende ondernemingen aangebroken.

ad 1. de periode der volledige controle

Sternheim kan hier niet ongenoemd blijven. Het doel der accountants-controle was de vaststelling der juistheid van de administratieve verantwoording op andere wijze dan die welke uit de bestaande administratie kan voortkomen. Het is een zelfstandige naar eigen aard zich regelende actie tegenover het gevoerde beheer. Men meende dat hiervoor een detailcontrole noodzakelijk was, die met volledige controle werd aangeduid. Uit de benadering in die tijd is af te leiden dat alleen de juistheid werd vastgesteld en niet de volledigheid. De begrippen positieve en negatieve controle werden nog niet gehanteerd.

Bij de positieve gaat het dan om de juistheid (toelaatbaarheid), terwijl bij de negatieve de volledigheid aan de orde is. Dat dit positieve element alleen werd bezien was niet alleen een gevolg van het destijds bestaande postulaat dat de interne controle geen betekenis kon hebben voor het accountantsoordeel. Dat men het probleem van de volledigheid wel kende blijkt uit het destijds in het reglement van arbeid voorkomende artikel, waarin werd gesteld dat de accountant niet verantwoordelijk is voor omissiën die het onderzoek der administratie niet aan het licht kon brengen. Misschien ligt hier wel de algemene these achter dat men de mens meer beoordeelt naar wat hij doet dan naar wat hij (ten onrechte) niet doet.

ad 2. de periode der volkomen controle

In deze periode was het object van de controle de jaarrekening geworden, zodat verschillende posten in totaal konden worden gecontroleerd via verbandscontrole en een zelfstandige actie t.a.v. de onafhankelijk variabele factoren. In deze tijd sprak men nog uitsluitend van de positieve controle van de onafhankelijk variabele factoren. Wanneer men de volledigheid van de verkopen noemt is dat alleen in zoverre de beginvoorraad en de inkopen volledig zijn verantwoord. Daar men nog niet op de interne controle wilde steunen kan men eigenlijk niet instaan voor de volledigheid van de weergave van het gevoerde beheer. Artikel 16 van het reglement van arbeid spreekt ook nu nog van het bestaan en waardering van activa en passiva. Dat is dus positieve controle.

De betekenis van de positieve controle van de inkopen is volgens de schrijvers

in deze tijd dat het niveau van het bedrijfsgebeuren hiermede wordt vastgesteld. Of om het anders te zeggen, het ging er om dat niet het bedrijfsniveau werd gepretendeerd hoger te zijn dan in feite het geval was. Of het bedrijfsgebeuren wel volledig is verantwoord kan men eigenlijk bij de gekozen beginselen (niet steunen op interne controle) niet verklaren. Dit is natuurlijk een leemte, tenzij men zou beweren dat de controletechniek die verwachting niet kan bevredigen. Dan zou dit een overdreven verwachting zijn.

In deze periode was ook de controle van de kosten in het algemeen een positieve detailcontrole. De bedrijfsadministratie was nog niet ontwikkeld zodat men de budgettering voor de materiële controle geen betekenis kon toekennen.

ad 3. de periode waarin de interne controle meer betekenis kreeg

In deze fase van ontwikkeling is de betekenis van de accountantsverklaring bij de jaarrekening dat de juistheid en volledigheid van activa en passiva werd vastgesteld en mede de juistheid en volledigheid van de resultaten. Hierbij zien wij de verantwoordelijkheid zich uitstrekken tot de positieve en negatieve zijde. In deze periode is het dan ook niet meer juist te spreken over de positieve controle van de inkopen zonder meer. Deze positieve controle heeft de doelstelling het niveau te controleren (wordt het niveau niet te hoog gepretendeerd), terwijl de negatieve controle de volledigheid moet garanderen. Deze negatieve controle niet alleen voor de afhankelijk variabele factoren maar mede voor de onafhankelijk variabelen.

In onderstaande formules wordt een en ander voorgesteld voor een industriële onderneming. Hierbij veronderstel ik nog geen budgettering, zodat bij de toegevoegde waarde van het onderhanden werk alleen de offers worden vermeld en dus niet wordt uitgegaan van de kosten als normatief met de productie oorzakelijk verbonden offers.

Grondstoffen:	BV	+	Inkoop	−	EV	=	Verbruik	goederenbeweging
Onderhanden werk:	BV	+	Offers	−	EV	=	Productie	
Product:	BV	+	Productie	−	EV	=	Verkoop	
Debiteuren:	BS	+	Verkoop	−	ES	=	Ontvangsten	geldbeweging
Crediteuren:	ES	+	Betalingen	−	BS	=	Inkoop (grondstoffen offers)	
Kas, bank, giro:	BS	+	Ontvangsten	−	ES	=	Betalingen	

BV = beginvoorraad
EV = eindvoorraad
BS = beginsaldo
ES = eindsaldo

Nu zeggen bovenstaande verbanden op zichzelf nog niets indien niet wordt aangegeven, op welke wijze van ieder der formules drie der factoren worden gecontroleerd om daaruit de vierde factor te determineren.

Eerste voorwaarde voor de organisatie is de functiescheiding tussen goederen- en geldbeweging en binnen de geldbeweging tussen de debiteuren- crediteuren- en geldadministratie. Ook de functies beheer, bewaring en administratie dienen gescheiden te zijn.

Uit het schema blijkt dat de volledigheid der verantwoorde inkopen (waar-

onder begrepen de kosten) volgt uit de volledigheid van het eindsaldo crediteuren en de volledigheid der betalingen uit de geldadministratie. Het beginsaldo crediteuren dient dan als aftrekpost positief gecontroleerd te worden. Wil men echter het niveau van het bedrijfsgebeuren door „eigen actie" bepalen dan moet men tevens de facturen checken (positieve controle). Essentieel voor de controle van de kas, giro, bank is dat men de scheiding tussen ontvangsten en uitgaven door „eigen actie" vaststelt (aan de hand van de rekeningen-courant van de bank en giro en het creatieregister voor de gecreëerde kwitanties).

Zonder budgettering (normen) past in deze gedachtengang dat men eveneens een positieve controle van de kosten verricht (toelaatbaarheid), terwijl de volledigheid (negatieve controle) van het bedrijfsgebeuren volgt uit bovengenoemde scheiding tussen goederen- en geldbeweging (dus interne controle).

Uitdrukkelijk is in de literatuur naar voren gebracht dat bij ondernemingen waarbij een bepaalde grondstof het bedrijfsniveau bepaalt alleen deze grondstof positief gecontroleerd behoeft te worden, terwijl dan t.a.v. de andere verbandscontrole wordt toegepast.

Dat geen absolute zekerheid met deze controletechniek wordt bereikt spreekt welhaast vanzelf. Dit is ook geenszins beweerd. De uitdrukking „menselijk kunnen" moet m.i. in dit licht bezien worden.

ad 4. de periode der budgettering

Hiermede zijn wij aangeland in een nieuwe periode. Men zou kunnen stellen dat de budgettering geen invloed heeft op de controletechniek. Hoogstens mag dan gesproken worden van een kwaliteitsverbetering van de accountantscontrole. In deze redenering past nog de positieve controle van de inkopen en de kosten, terwijl de analyse van het bedrijfsresultaat door vergelijking van „Soll" en „Ist" een nieuw element voor de materiële controle en voor de verbandscontrole inlast.

De voorstanders van bovenaangeduid standpunt zijn consequent bij hun uitgangspunt gebleven dat de interne controle en de budgettering een „instrument" van de leiding zijn en daarmede onder het gezag en de zeggenschap van die leiding, zodat het een aantasting van de functie van de accountant zou zijn, indien de „eigen actie" zich beperkte tot de beoordeling en toetsing door steekproeven van de interne organisatie.

Overigens bestaat de indruk dat men het budgetteringssysteem t.a.v. de toepassing van bedrijfseconomisch aanvaarde beginselen wel toetste. Deze toetsing betrof dan voornamelijk de verdeelsleutels die men hanteerde voor de kostentoerekening. Deze oorzakelijke relatie tussen kosten en produktie moest men wel in het onderzoek betrekken omdat anders de analyse van de verschillen tussen „offers" en „dekking" geen zin zou hebbben. De hoogte der in het budget op te nemen kosten liet men in zekere mate buiten het oordeel omdat dit als een beleidsaangelegenheid werd gezien. Wij zouden ook kunnen zeggen dat het oordeel zich beperkte tot een verantwoorde verdeling van de kosten naar de graad van variabiliteit op grond van het gedrag der kosten bij verschillende graden van activiteit, hierbij echter het beleid als datum aanvaardend, terwijl een t.o.v. de vorige periode afwijkend beleid, indien dit van materiële betekenis is, uit de verslaglegging moet blijken.

Het is wellicht goed hier nog even het onderscheid tussen beleid en leiding te

memoreren. Bij het beleid gaat het om wat in de komende periode zal moeten gebeuren en bij de leiding om het doen uitvoeren. Beide elementen komen in het budget tot uiting.

IV. De taak van de accountant bij de jaarrekeningcontrole met betrekking tot het kostenbudget

Alvorens de probleemstelling nader uit te werken worden eerst enige definities gegeven. Dit acht ik noodzakelijk omdat anders divergenties ontstaan in de waardering van de conclusies, die zijn terug te brengen tot een andere zienswijze omtrent het uitgangspunt. Een goede benadering is m.i. te vinden via de twee wezenskenmerken van het beroep, de functie en de deskundigheid.

a. de specifieke functie m.b.t. de jaarrekening

Zoals bekend onderscheidde Limperg de algemene en de specifieke functie. Deze laatste is een bijzonder aspect van de algemene functie.

Met de jaarrekening legt de leiding verantwoording af in financieel opzicht over het gevoerde beheer gedurende een bepaalde periode. Hieruit blijkt dat de jaarrekening geen op zich zelfstaand stuk is, doch slechts een onderdeel van de totale verantwoording in het jaarverslag tegen de achtergrond van de doelstelling van de onderneming. Als doelstelling van het ondernemingsbeleid wordt wel de winstmaximalisatie gezien. Hierbij dient men onderscheid te maken tussen de korte en lange termijn. Het continuïteitsstreven staat echter voorop. Zo zullen op het budget van grote bedrijven vaak vrij grote bedragen worden aangetroffen die niet het geringste verband vertonen met de doelstelling van winstmaximilisatie. Die uitgaven kunnen dan worden verklaard uit het continuïteitsstreven.

Het beleid ter bereiking van de doelstellingen van de onderneming vindt zijn weerslag in het verslag. Het is zonder meer duidelijk dat de accountant verantwoordelijk is voor de mededelingen in het verslag die een toelichting zijn op de jaarrekening. Deze toelichtingen zijn historisch meer gericht op de balansposten dan op de verlies- en winstrekening. Hoewel uiteraard de wijzigingen in de kapitaal- en vermogenscomponenten een weerspiegeling zijn van het beleid, dient bedacht te worden dat de weergave van de resultaten-componenten even belangrijk is en grotendeels rechtstreeks verbonden met de kapitaalcomponenten. Zo zullen bij het handhaven van een volledige bezetting van het productie-apparaat bij een teruglopen van de afzet de vooraden stijgen. Men had ook de produktie kunnen inkrimpen. Het hangt van het beleid af welke de gevolgen zullen zijn.
De verantwoordelijkheid betreft de juistheid en de volledigheid van de verantwoording. Hierbij wordt dan niet alleen gedacht aan de boekhoud-technische zijde, maar ook aan de juistheid en volledigheid der gegeven toelichting in het verslag. Het gaat niet slechts om het verslag in cijfers en de cijfermatige toelichting, maar ook om de weergave van de beleidsbeslissingen.

Bij de boekhoudtechnische controle van de jaarrekening zijn de volgende punten aan de orde:

Met betrekking tot de balans:

1 bestaan de activa	(positief)
2 bestaan de passiva	(positief)
3 zijn alle activa opgenomen	(negatief)
4 zijn alle passiva opgenomen	(negatief)
5 zijn de activa goed gewaardeerd	(positief en negatief)
6 zijn de passiva goed gewaardeerd	(positief en negatief)

Met betrekking tot de verlies- en winstrekening:

1 zijn de kosten werkelijk gemaakt	(positief)
2 zijn de opbrengsten juist verantwoord	(positief)
3 zijn alle kosten opgenomen	(negatief)
4 zijn alle opbrengsten verantwoord	(negatief)

De principiële afwijking t.o.v. de omschrijving in art. 16 van het Reglement van Arbeid moet verklaard worden uit het tijdstip waarop de formulering werd vastgesteld (de periode der volkomen controle).

Het zal overigens duidelijk zijn dat bij de bovengenoemde punten geen rekening is gehouden met de omschrijving der posten. In verband met het aangesneden probleem is dat ook niet van belang. Een inzicht in de liquiditeit, solvabiliteit en rentabiliteit ontstaat uiteraard slechts indien men de verschillende componenten groepeert naar de voor deze doeleinden vereiste kenmerken. Het gaat er echter om dat men een oordeel over de liquiditeit eerst kan geven indien men ook kan verklaren dat niet alleen de desbetreffende activa en passiva juist zijn, maar dat ze ook volledig zijn. Voor de solvabiliteit en rentabiliteit geldt hetzelfde.

b. de deskundigheid van de accountant

De accountant kan worden aangeduid als de deskundige op het gebied van de bedrijfseconomie, administratieve organisatie en controle. Deze gebieden behoren tot het terrein der economische wetenschap. Men heeft wel onderscheid gemaakt tussen de algemene en speciale deskundigheid. Deze laatste werd dan vooral in verband gebracht met de accountant-organisatie-adviseur. Het is vanzelfsprekend en zeker in overeenstemming met de bestaande situatie dat de „normale" controlerende accountant vele gebieden niet tot zijn werkterrein rekent. Ik noem er slechts enkele:

structurering van de leiding;
personeelsbeleid, o.a. bedrijfspsychologie en carrièreplanning;
commerciële organisatie;
produktie-organisatie;
inrichting kantoren en werkplaatsen;
arbeidsstudie;
transportprobleem;
werkclassificatie;
kwaliteitsbeheersing;
operational reserach.

Op het gebied van de controle wordt de accountant in het algemeen als de specifiek deskundige beschouwd. Historisch is dit wel begrijpelijk omdat de functie bij uit-

stek hierop gericht was. De vaardigheid in het hanteren der controlemiddelen heeft in het verleden geen aanleiding gegeven tot ernstige tekortkomingen, hoewel men hier voorzichtig moet zijn bij het trekken van conclusies. De controlefunctie is namelijk zo exclusivistisch dat men moeilijk kan beoordelen of een betere vervulling van de functie niet mogelijk zou zijn geweest.

Als uitgangspunt kiezende de doelstelling van de jaarrekening, waarbij het dus gaat om een bedrijfseconomisch verantwoorde verslaglegging, wil ik voorop stellen welke werkzaamheden de accountant moet verrichten met betrekking tot het kostenbudget. Vervolgens zal dan worden nagegaan of deze werkzaamheden, die enerzijds een uitbreiding van het werkterrein betekenen, een beperking in de toepassing van traditionele controles kan inhouden.

Bij toepassing der integrale calculatiemethode zal de taak van de accountant zich richten op de volgende vraagpunten:

1 zijn de functies zodanig duidelijk omschreven, dat de in het budget gehanteerde normen als taakstellend kunnen worden aangemerkt;
2 zijn de normen door een afzonderlijke afdeling opgesteld;
3 zijn voor de budgetten verschillende functionarissen ingeschakeld (afdelingschef, budget-bureau);
4 is de verdeling der kosten (vast, variabel) duidelijk, zodat het gedrag der kosten bij verschillende produktie-omvang kan worden gevolgd;
5 is er verband tussen het kostenbudget en de andere budgetten (verkoop, produktie, inkoop);
6 is de toerekening der indirecte-kosten aan de verschillende afdelingen gebaseerd op bedrijfseconomisch aanvaardbare beginselen;
7 ligt er een duidelijk beleid ten grondslag aan de in het budget opgenomen bedragen in relatie tot de vorige periode;
8 is de administratie dusdanig dat verschillen tussen budget en werkelijkheid blijken per verantwoordelijkheid en worden de verschillen geanalyseerd.

Indien de „direct costing" methode wordt gehanteerd ondergaat het werk van de accountant principieel geen wijziging. De kostenbewaking via budgetten blijft wezenlijk gelijk.

In de gegeven punten is naar mijn mening voldoende belicht dat in de huidige tijd nog niet tot de doelstelling wordt gerekend het nagaan of de meest economische produktie wel wordt toegepast. Dit vraagstuk is, wij zagen het reeds in het voorgaande, slechts door lineaire programmering op te lossen.

De controlemiddelen voor bovenomschreven program beheerst de accountant. Wij zouden als een van de belangrijke technieken de cijferbeoordeling kunnen noemen, waaronder dan wordt verstaan de bedrijfseconomische analyse van cijferreeksen, waartussen bepaalde verhoudingen bestaan. Het behoeft geen betoog dat juist deze analyse tot de onderkenning van het beleid kan komen. De accountant zal dit beleid als datum aanvaarden, maar wel moeten eisen dat een t.o.v. de vorige periode afwijkend beleid uit de verslaglegging blijkt. Dat een duidelijk bedrijfseconomisch inzicht bij de accountant aanwezig moet zijn moge blijken uit de in hoofdstuk II gegeven beschouwingen over het kostenbudget.

Wanneer nu alle hierboven genoemde 8 punten zijn onderzocht moeten wij nog de vraag beantwoorden of de kosten integraal op haar formele juistheid

moeten worden getoetst. Bij een ontkennend antwoord zouden wij dus als deugdelijke grondslag aanmerken hetgeen in de weergegeven analyse is aangeduid. Ik wil er geen misverstand over laten bestaan dat geen afbreuk mag worden gedaan aan de constatering van de verbanden zoals deze hierboven in de formules principieel zijn geïllustreerd. Evenmin wordt afbreuk gedaan aan de toetsing der interne controle om vast te stellen of de feitelijke organisatie niet systematisch afwijkt van de formele. Door het checken van deelperioden waarbij voornamelijk gelet wordt op de bevoegdheidsparafen kan hieromtrent een oordeel worden gevormd. Het zwaartepunt van de „eigen actie" wordt van de „Ist" verlegd naar de „Soll" en de afwijkingen. Juist deze aanpak betekent een verschuiving van de traditionele controlemiddelen naar een bedrijfseconomische toetsing. Deze ontwikkeling is geen verzwakking van de zekerheid doch een versterking, daar men nu de „wetmatigheid" in het gedrag der kosten als zekerheid hanteert. Heeft men in het verleden wel eens gezocht naar een „absolute" zekerheid, die bij de toendertijd bestaande stand der wetenschap niet te bereiken was, ik neig er naar van een grotere absoluutheid te spreken in de huidige tijd. Het begrip „Wetmatigheid" duidt dit aan.

De verbandcontrole werd van oudsher in Nederland het belangrijkste controlemiddel genoemd. Dit wil ik nog volledig onderschrijven. Maar nu kunnen wij deze verbandscontrole ook toepassen op de kosten. De volgende formule geeft dit verband aan:

$$\text{Soll} + \text{afwijking} = \text{Ist}.$$

Durft men de bedrijfseconomische wetmatigheden als basis te aanvaarden dan toetsen wij de factoren links van het gelijkteken op grond van deze wetten. Het resultaat (Ist) is dan automatisch gedetermineerd. Het behoeft niet nader toegelicht te worden dat de onvolkomenheid van de positieve controle tevens is geëlimineerd.