

verstand schuilt, ik erken, dat het gebruik van een pleonasme op den duur niet gewenst is en dat de uitdrukking stellig gevaar voor misverstand zou gaan opleveren, als de door mij in mijn opstel gegeven toelichting zou ontbreken. Het heeft dan ook geenszins in mijn bedoeling gelegen, de uitdrukking „verteerbaar inkomen” in de toekomst te gebruiken. Voor mij is inkomen dat deel van het vermogen, dat voor vertering beschikbaar is en, zoals de inzender juist interpreteert: het gunstig verschil tusschen vervangingswaarde en uitgaafprijs is dus geen inkomen en is uit dien hoofde niet verteerbaar.

Nog twee opmerkingen voeg ik toe naar aanleiding van enige onderdelen van het betoog van den heer *Smeets*.

De eigenlijke grond waarop de analyse van het wezen van het zoeven bedoelde gunstige verschil in de leer der vervangingswaarde berust is niet, zoals de heer *Smeets* zegt, de overweging, dat „anders het productie-apparaat niet in stand blijft”, maar het feit, dat het geruilde goed op het ogenblik van de ruil voor den eigenaar zoveel meer waard is. Ik hecht eraan, de theorie primair als waarde-theorie te hanteren en daarop de normatieve regelen te bouwen.

Ik stem niet in met het voorstel van den heer *Smeets* om bij de onderneming het bezigen van het woord „inkomen” na te laten. Wanneer men in economische termen spreekt is het veel-er nodig, voor economisch gelijke dingen ook hetzelfde woord te gebruiken. Men zou trouwens met de opvolging van het gedane voorstel voor het onderhavige geval geen stap verder komen, want men zou dan toch weer moeten aangeven, wat men economisch onder winst verstaat. — Overigens heb ik er niet op tegen, dat men in verband met bedrijf en onderneming spreekt van winst, maar dat zal dan ook moeten toegelaten worden voor de persoonlijke onderneming en de persoonlijke eigenaar van de onderneming zal dan ook moeten kunnen spreken van „zijn” winst. En in alle gevallen zullen we het dan erover eens moeten zijn, dat de winst van bedrijf en onderneming niet meer en niets minder inhoudt dan het deel van het vermogen, dat voor vertering economisch beschikbaar is.

Th. L. Jr.

DE INVLOED VAN COMMISSARISSEN OP DE TECHNISCH-ECONOMISCHE ORGANISATIE VAN HET BEDRIJF

Noch in de wet, noch in de statuten der meeste naamlooze vennootschappen is een nauwkeurige omschrijving van den taak der commissarissen opgenomen. De wet stelt bepaalde minimumeisen, waaraan het toezicht van commissarissen moet voldoen, de statuten geven de commissarissen gewoonlijk de bevoegdheid alles te onderzoeken, wat zij wenschen te onderzoeken. In de meeste naamlooze vennootschappen worden de commissarissen in de controle op het comptabel beheer bijgestaan door een accountant, die in feite dit gedeelte van de controlefunctie van den Raad van Commissarissen geheel overneemt. De accountant rapporteert, datgene dat hij meent ter kennis van commissarissen te moeten brengen en deze bespreken bedoelde opmerkingen met de directie, waarbij de accountant desgewenscht nadere toelichtingen verstrekt. Deze methode van organisatie van de controle op het comptabel beheer heeft in het algemeen zoo goed voldaan, dat zij welhaast overal toepassing vond. Praktisch zou het voor commissarissen ook onmogelijk zijn dit deel van dezen taak zelf te verrichten, in de eerste plaats, omdat daarvoor een speciaal vakmanschap vereischt is, in de tweede plaats, omdat dit teveel tijd zou vorderen en tenslotte, omdat commissarissen zelf die gedeelten

van dit werk, die zich daarvoor leenen, niet zouden kunnen overdragen aan assistenten, zooals de accountant dat doet.

Commissarissen beperken dus hun werkzaamheid ter zake van de controle op het financieel beheer tot de beoordeeling van balans en winst- en verliesrekening en tot de financiële gestie van de directie in de groote lijnen. Maatregelen ter zake van de financiering van het bedrijf, alsmede belangrijke investaties worden in het algemeen door de directie ter goedkeuring voorgelegd aan commissarissen. In de groote meerderheid van bedrijven is dat het voornaamste bestanddeel van hun taak.

De vraag rijst echter, of de belangen van aandeelhouders op deze wijze voldoende beschermd worden en als men de ontwikkeling der laatste jaren nagaat, dan rijst te dien aanzien toch wel ernstige twijfel. Het resultaat, dat in verschillende bedrijven in de aanpassingsperiode bereikt werd, was wel zeer ongelijk. In enkele bedrijven werden reeds in 1931 en 1932 diepgrijpende maatregelen genomen, terwijl men zich in die jaren in andere bedrijven nog nauwelijks bewust was, dat men hier niet te doen had met een tijdelijke inzinking, doch met een zeer verreikende verschuiving in de economische omstandigheden. Het schijnt ons niet juist zulk een traagheid in de aanpassing aan gewijzigde omstandigheden in de eerste plaats te wijten aan de directie eener naamlooze vennootschap. De directeur eener naamlooze vennootschap is nu eenmaal vergroeid met de verhoudingen, die in zijn bedrijf bestaan en met de omstandigheden, waaronder het bedrijf werkt. Bij diepgrijpende verandering in die omstandigheden en in die verhoudingen, zal hij zich eerst zelf moeten aanpassen. Hij heeft het bedrijf gemaakt, zooals het is, hij heeft dat naar zijn beste weten gedaan en het zal daarom tijd vorderen, voordat het tot hem doorgedrongen is, dat al datgene, dat vroeger tot bevrediging werkte veranderd moet worden, omdat de tijd is veranderd en de economische omstandigheden zich hebben gewijzigd. De commissaris is veel minder aan de sleur van het bedrijf gebonden, hij staat gewoonlijk vrijer ten opzichte van de personeelsverhoudingen, hij is feitelijk outsider, die enkele dagen per maand of per jaar met het bedrijf in nauw contact komt. Zijn voornaamste werkgebied ligt in de meeste gevallen elders, maar juist daarom is hij de aangewezen persoon om de stoot te geven in een nieuwe richting. Een commissaris, die zich opwerpt als super-directeur is voor de directie ondragelijk en voor de vennootschap onmogelijk, daarvoor mist hij de noodige detailkennis van het bedrijf. Hij zal zich steeds moeten beperken tot het aangeven van de groote lijnen, maar onjuist is het, indien hij zich uitsluitend inlaat met de beoordeeling van het financieel beheer. Het mandaat, dat aandeelhouders hem verleenden is veel ruimer, de rendabiliteitspositie van het bedrijf is voor de aandeelhouders het overheersende belang en voor dat belang hebben daarom commissarissen in de aller-eerste plaats te waken.

Nu is de controle op de bedrijfsvoering ongetwijfeld een zeer moeilijke taak, temeer omdat commissarissen bij dat werk in de meeste gevallen moeten steunen op mededeelingen van de zijde van de directie. Aan de meeste commissarissen ontbreekt de tijd en ook het benodigde vakmanschap, om die bedrijfsvoering nauwkeurig te beoordeelen. Wetenschappelijke organisatie eischt in ieder bedrijf zeer veel detailwerk, ook de meest deskundigen op dit gebied kunnen zich daarover geen oordeel vormen aan de hand van de gegevens, waarin de jaarcijfers in het commissarisrapport zijn ontleed. Men kan wellicht een enkele maal zeer grove fouten in de bedrijfsvoering constateeren aan de hand van die gegevens, maar een volledig beeld kan men zich daardoor allerminst vormen. De accountantscontrole bleek noodig, omdat de comptabele controle een detail-

verificatie vereischte, maar geheel gelijke eischen stelt ook de controle op de bedrijfsvoering. In groote bedrijven dient die taak daarom te worden opgedragen aan speciale technisch-economische deskundigen, hetzij een ingenieur, die zich in die richting gespecialiseerd heeft, of een bedrijfs-econoom, die zich tot dit werk speciaal voelt aangetrokken. Men kan dit werk opdragen aan een organisatiebureau of aan iemand, die in vaste dienst der vennootschap is. Theoretisch zijn er zeer vele bezwaren aan te voeren tegen de controle op de bedrijfsefficiëntie door iemand, die in dienst der vennootschap is. Zijn afhankelijkheid van de directie wordt daarbij gewoonlijk als het meest zwaarwegende bezwaar op den voorgrond gesteld. In de praktijk blijkt dat bezwaar gewoonlijk niet van zoo groot belang. Indien hij, die met dezen taak belast wordt zich gedragen voelt door de krachtige steun van den Raad van Commissarissen, zal hij zijn zelfstandigheid niet prijs geven, alleen, omdat hij formeel financieel afhankelijk is van de directie.

Voor zoover dat in verband met den omvang van het bedrijf doorvoerbaar is, is het wenschelijk, dat hij, die met de controle op de efficiëntie van het bedrijf belast is, geen aandeel heeft in de dagelijkse leiding van het bedrijf. Zijn taak moet er zich toe beperken te speuren naar verspillingsoorzaken, naar maatregelen en omstandigheden, die de bedrijfsefficiëntie ten ongunste beïnvloeden. In verband met zijn speciale deskundigheid op dit gebied, is het wenschelijk, indien hij ook aanwijzingen geeft om de bedrijfsefficiëntie te verbeteren, maar zooveel mogelijk moet hij er zich van onthouden zichzelf te belasten met de praktische doorvoering dier maatregelen, dat is de taak van de bedrijfsleiding. Aanvankelijk zal dat in ieder bedrijf moeilijkheden opleveren, de bedrijfsleiding zal wantrouwend en sceptisch staan tegenover het voordeel, dat met die maatregelen is te bereiken, maar op den duur zal zij de waarde van die adviezen gaan erkennen en de bedrijfsleiding zal er uiteindelijk meer bevestiging in vinden, indien zij de noodzakelijke maatregelen zelf heeft doorgevoerd. De detailkennis, die de bedrijfsleiding heeft van alle omstandigheden in het bedrijf is bij dit werk bovendien van onschatbare waarde, terwijl verder ook door de invoering van efficiëntie-maatregelen het efficiëntie inzicht van diegenen, die in de fabriek werken wordt verscherpt en verruimd; in de verruiming van dat inzicht schuilt de beste waarborg voor een efficiënte bedrijfsvoering.

Voor de richtige vervulling van de commissarisfunctie is het deskundig efficiëntie rapport van minstens even groote waarde als het accountants rapport. De efficiëntie van een bedrijf laat zich even goed concreet in cijfers vastleggen als de financiële uitkomsten. De commissaris behoeft geen accountant te zijn, om een accountantsrapport te beoordeelen en naar waarde te schatten, evenmin is het nodig, dat hij bedrijfsorganisator is om het efficiëntie rapport te lezen en daaruit zijn conclusies te trekken. Gedurende de laatste jaren hebben enkele accountantsfirma's nuttig voorbereidend werk in deze richting gedaan. Naast de comptabele analyse gaven zij ook een bedrijfseconomische analyse in hun jaarlijksch rapport, maar deze beschouwingen zijn gewoonlijk niet voldoende concreet, omdat zij niet gebaseerd zijn op detailstudies in het bedrijf zelf.

Wil men zich een oordeel vormen over de efficiëntie in een bepaald bedrijf, dan dient men in de meeste bedrijven de volgende zes punten te onderzoeken:

- a. de arbeidsprestatie;
- b. het materiaalverlies;
- c. inkooppolitiek en voorraadvorming materialen en halfabrikaten;
- d. verkooppolitiek en voorraadvorming fabrikaat;

- e. productieregeling en bedrijfsbezetting;
- f. de kostenefficiëntie.

Van welke bijzondere waarde de controle op de arbeidsprestatie is, heeft de praktijk van de wetenschappelijke bedrijfsorganisatie onweerlegbaar aangetoond. In alle bedrijven, waar men is overgegaan tot gedetailleerde prestatiecontrole is de prestatie belangrijk opgevoerd en zijn de wisselingen in de arbeidsprestatie teruggebracht binnen zeer nauwe grenzen. In het bedrijf, waar geen prestatiecontrole bestaat leiden tal van willekeurige oorzaken tot zeer sterke wisselingen in die prestaties. Wordt daarop controle uitgeoefend, dan eerst komen die oorzaken aan het licht. Veelal blijkt dan dat zij zeer gemakkelijk te verhelpen zijn, maar dat men er vroeger geen aandacht aan geschonken heeft, omdat het scheen, dat zij van te zeer ondergeschikte betekenis waren. Het is zeker geen uitzondering, dat door prestatiecontrole kan worden vastgesteld, dat de werkelijke prestatie minder dan 60 % van de bereikbare prestatie is. Controle op de arbeidsprestatie is dan ook in welhaast alle gevallen loonend en de verklaring daarvan ligt in het feit, dat arbeidsverspilling niet kan worden geconstateerd zonder bijzondere hulpmiddelen, indien zij niet hoger is dan 20 à 25 % van de bereikbare prestatie. In die gevallen, waar men in het bedrijf bij oppervlakkige waarneming reeds arbeidsverspilling constateert, blijkt dan ook bij de prestatiecontrole steeds, dat die verspilling hooger is dan dit percentage. In de modern geleide bedrijven heeft men voor dit onderwerp gewoonlijk wel belangstelling, temeer, omdat de arbeidsprestatie nauw samenhangt met de arbeidsvoorwaarden, maar slechts in zeer weinig bedrijven is men met de arbeidscontrole zoover gegaan, dat arbeidsverspilling praktisch is uitgesloten en daarom verdient deze kwestie in zeer vele bedrijven toch ook thans nog meer aandacht. Bij den grooten invloed, die de loonkosten uitoefenen op de totale productiekosten is een detailanalyse van dit onderdeel der bedrijfsvoering onmisbaar.

De systematische controle op het materiaalverbruik wordt in vele gevallen van minder betekenis geacht, dan de controle op de arbeidsprestatie. Deze veronderstelling wordt in de praktijk van de organisatiearbeid geenszins bevestigd. Grove verspilling van materiaal zal in de meeste gevallen niet aan de aandacht van de bedrijfsleiding ontgaan, maar dat geldt evenzeer ter zake van de grove arbeidsverspilling. Om zekerheid te hebben, dat het materiaalverbruik duurzaam op het technische minimum gehandhaafd wordt, dient men dat verbruik evenzeer in details te volgen, als het verbruik der arbeidskrachten. In alle deelen van het bedrijf moeten voor het verbruik van materialen en hulpmaterialen nauwkeurige normen worden vastgesteld en regelmatig dienen de afwijkingen van die normen gevolgd te worden. Voor de arbeidsprestatie is men wel genoodzaakt zulke normen op te stellen, omdat die tevens dienen als grondslag voor de vaststelling der loontarieven, voor het materiaalverbruik bestaat die dwingende noodzaak niet, maar zonder deze normen is het onmogelijk een oordeel te vellen over de materiaalefficiëntie. De verbruiksgegevens, die voor de kostprijsberekening nodig zijn, zijn uit den aard der zaak normale gemiddelden, indien in een bedrijf verspilling van materiaal plaats vindt zal dus in dat gegeven het vermijdbaar materiaalverlies mede begrepen zijn. Die cijfers zijn op dien grond als norm onbruikbaar.

De voorraadpolitiek vormt in vele bedrijven een punt van bespreking in den Raad van Commissarissen bij de vaststelling van de balans, doch om de voorraadpolitiek op hare doelmatigheid te beoordeelen, kan men niet volstaan met de vergelijking van de totaalcijfers aan het einde der opeenvolgende boekjaren. Hoe vele productiestoringen komen in het bedrijf voor, indien de regelmatige toevoer van materiaal en half-

fabrikaten telkens gestoord wordt, hoeveel schade lijdt het bedrijf, als de voorraden der eindproducten niet op doelmatige wijze zijn samengesteld, zoodat telkens kleine hoeveelheden moeten worden aangemaakt ter completeering van orders en anderzijds welke renteverliezen en opslagkosten ontstaan door het aanhouden van te groote voorraden, welke verliezen op incourante voorraden vloeien daaruit voort.

Het zijn alle vraagstukken, die alleen langs den weg van detailwaarneming kunnen worden opgelost. Een gezonde balanspolitiek eischt afschrijving van incourante voorraden, maar het constateeren van die verliezen alleen is niet voldoende. Men dient ook na te gaan, wat de oorzaak dier verliezen is en speciaal ook, of die oorzaken in de toekomst niet tot nieuwe en andere verliezen kunnen leiden.

In elk bedrijf hebben zich ter zake van de inkoop-, de verkoop- en de voorraadpolitiek bepaalde gewoonten gevestigd, maar daarin schuilt het gevaar, dat die gewoonten tot een sleur zullen worden, worden die methoden en gewoonten niet telkens weer getoetst aan de geldende omstandigheden, dan veroudert het bedrijf en het gevaar wordt dan groot, dat het bedrijf daardoor geleidelijk uit zijn vroegere positie wordt verdrongen.

De regeling van de productie in het bedrijf, het pousseeren van de meest winstgevende en het terugdringen van de minder loonende artikelen, het zoeken van aanvullingswerk voor de perioden van slappe bezetting, de beoordeeling van de vraag, of de algemeene kosten in alle onderdeelen tot het minimum zijn teruggebracht het zijn alle vraagstukken, die ieder voor zich beslissend kunnen zijn voor winst of verlies in het bedrijf. Men mag daarbij niets aan het toeval overlaten, alles moet tot in de kleinste onderdeelen ontleed worden. De commissarissen in een naamlooze vennootschap kunnen in dat werk geen actief aandeel nemen, maar wel kunnen zij toezien, of in het bedrijf de detailanalyse inderdaad wordt doorgevoerd. De commissaris eischt van den accountant, dat hij alle onderdeelen geverifieerd heeft, maar wil hij zijn functie naar behooren vervullen, dan rust op hem de plicht, zichzelf er van te overtuigen, dat ook het geheele bedrijfsbeheer tot in de kleinste onderdeelen wordt gevolgd en bewaakt.

De wetenschappelijke organisatie en de systematische controle op de bedrijfsefficiency verkeerden hier te lande nog in een aanvangsstadium. Het aantal bedrijven, waar men deze veelomvattende materie werkelijk heeft doorwrocht is zeer gering. Opmerkelijk is het, dat men in alle bedrijven, waar men een aanvang maakte met dit efficiencyonderzoek, steeds verder is voortgegaan in deze richting. Er zijn geen voorbeelden bekend van bedrijven, waar men met dit werk begonnen is, maar waar men het heeft gestaakt, omdat het geen resultaat opleverde. Toch bestaat er tegen de wetenschappelijke organisatie in breede kringen nog veel conservatief verzet. Juist diegenen, die dagelijks in het bedrijf werken, hebben veelal de overtuiging, dat zij alles, wat in dat bedrijf gebeurt kunnen waarnemen, ook al beschikken zij daarbij niet over de meer verfijnde waarnemingsmethoden van de wetenschappelijke organisatie. Het klinkt ook welhaast onaannemelijk, dat men jaar in jaar uit een arbeider aan een machine ziet werken, zonder dat men daarbij eenige verspilling constateert, terwijl uit één tijdsstudieopname blijkt, dat de prestatie met 20 % verhoogd kan worden, maar in de praetijk van de organisatiearbeid zijn duizenden en duizenden voorbeelden van dien aard bekend. Het is geen kwestie van gelooven of niet gelooven in de beteekenis en het nut van deze methoden, een proefneming in een klein onderdeel van het bedrijf zal het bewijs leveren.

Dat de leiders van vele bedrijven gebonden zijn aan de sleur van de traditie is te betreuren, maar anderzijds volkomen te

verklaren. Slechts weinigen twijfelen aan de doelmatigheid van hun eigen werk en dat is een volkomen menselijke eigenschap, maar juist daarom ligt hier een groote taak voor de commissarissen. Zij hebben een grooten invloed in het bedrijf, zij beschikken over een frissehe outsidersblik, zijn niet gebonden aan de sfeer en de traditie van het bedrijf. In enkele noodlijdende bedrijven hebben de banken ingegrepen, in enkele gevallen hebben zij zelfs extra credieten gegeven voor een geheel efficiency-onderzoek, om de rendabiliteitspositie van het bedrijf op te voeren tot een zoodanig niveau, dat de bankbelangen weer zeker gesteld werden, maar zulk een reorganisatie, die onder den dwang der noodomstandigheden moet worden doorgevoerd, levert vanzelfsprekend zeer ernstige bezwaren op. Veel eerder moet worden ingegrepen en in verreweg de meeste gevallen zal het initiatief daartoe moeten uitgaan van commissarissen. Om aan dat initiatief kracht bij te zetten zullen zij moeten beschikken over de diensten van iemand, die in die richting gespecialiseerd is. Of dat dan een bedrijfseconoom, een technisch econoom of een efficiency-ingenieur is, is van minder belang, mits hij maar deskundig en voor dezen delicate taak berekend is.

A. M. GROOT

NIEUWS IN ZAKE WETGEVING, RESOLUTIES EN BESLISSINGEN OP HET GEBIED DER BELASTINGEN

Red.: Mr Dr E. TEKENBROEK

(Bijdragen en mededeelingen zende men aan den Secretaris
der Redactie)

Vermijding dubbele belasting

Bij Min.Res. dd. 30 Maart '38 No. 193 Ster. 63 is de Min.Res. dd. 17 April '28 No. 31 Ster. 76 i/z vermijding van dubbele belasting mede van toepassing verklaard op de gemeentefondsbelasting.

Verliescompensatie ex art. 17 I. B.

Als men op grond van art. 17 nog verliezen ex vorige jaren ter compensatie heeft openstaan, is het belang bij de vaststelling van de eerstvolgende aanslag er goed op te letten, dat door den fiscus de grootte van de verliezen voor het juiste bedrag worden opgevoerd, wil men zijn recht op beroep tegen de vaststelling dier verliezen niet verspelen. Zie voor een geval waarin dit geschiedde: B 6458.

Kapitaaldotatie voor pensioeneering een voor aftrek krachtens art. 10 I.B. vatbare bedrijfslast?

Een vennootschap onder firma had sinds 1926 jaarlijks bedragen gereserveerd voor een pensioenfonds en daarop rente bijgeschreven, zonder echter aan het personeel eenig recht toe te kennen. In het boekjaar 1934 riep de firma een stichting Pensioenfonds in het leven en droeg het saldo van de rekening Pensioenfonds aan die stichting over. Zij braecht deze kapitaaldotatie in aftrek van de winst in 1934 behaald. De Inspecteur ging hiermede niet accoord, maar de Utrechtsche Raad van Beroep stond in een goed gemotiveerde uitspraak, die te vinden is in De Naamlooze Vennootschap van 25 Januari '38 deze