kW van het maximum der groep, de laagspanningsverbruikers met f 53.— kW van het maximum van elke groep.

Surplus kWh-kosten.

Voorts wordt iedere verbruikersgroep belast met de surplus-kWh-kosten, evenredig aan de afgenomen hoeveelheid kWh, nl. de hoogspanningsverbruikers met 0,054 K et. per kWh, de laagspanningsverbruikers met 0,058 K et. per kWh.

De resultaten kunnen nu als volgt worden samengevat:

Hoogsp.gr.verbr.:

$$f 283.000.- + f 33.-/kW + 0.054 K \text{ et./kWh.}$$

Laagsp.gr.verbr.:

$$f 51.900.- + f 53.-/kW + 0.058 K \text{ et./kWh.}$$

Laagsp.kl.verbr.:

$$f 966.600.- + f 53.-/kW + 0.058 K \text{ et./kWh.}$$

Uit het bovenstaande blijkt, welke kosten elke groep in zijn geheel veroorzaakt.

Een verdeling der kosten over de verbruikers van elke groep afzonderlijk is niet mogelijk, omdat een bruikbare maatstaf hiervoor niet kan worden gevonden.

Een tarifiering, volledig gebaseerd op de kosten, die elke afnemer veroorzaakt, is praktisch onmogelijk.

Het vaststellen echter van de surplus-kW-kosten voor elken verbruiker afzonderlijk, doch ook slechts als gemiddelde van zijn groep, is wel mogelijk, indien de z.g. „diversiteits-factor” van de maximale belasting voor deze verbruikers bekend is. De som der maximale belastingen in de spitsuren bleek bij de P.U.E.M. ongeveer $1.6 \times$ de gezamenlijke maximale belasting te zijn, waardoor de op elken verbruiker drukkende surplus-kW-kosten ongeveer $\frac{1}{1.6}$ van de gezamenlijke surplus-kW-kosten bedragen.

Deze zijn dus voor:

afzonderlijke hoogsp.gr.verbruikers:

$$\frac{10}{16} \times f 33/kW = f 20.60/kW.$$

afzonderlijke laagsp.gr.verbruikers:

$$\frac{10}{16} \times f 53/kW = f 33.10/kW.$$

De hier gevonden waarden voor de verschillende onderdelen der leveringskosten kunnen nu worden gebruikt om na te gaan, in hoeverre bijv. een tarief voor een nieuwe toepassing een overschot toelaat boven de surplus-kosten der levering, welk overschot dan als een bijdrage in het totaal der vaste kosten kan worden beschouwd.

Ten slotte bespreken de schrijvers nog het z.g. *vastrecht-tarief* voor woonhuizen, dat in Nederland algemeen wordt toegepast. Dit tarief toch is niet alleen aangepast aan de waardeering der verbruikers, doch bovendien aan de samenstelling der leveringskosten.

Het vaste bedrag is de bijdrage in de vaste kosten, de (lage) kWh-prijs is een vergoeding voor de surplus-kW- en -kWh-kosten der levering. De kWh-prijs stemt tevens overeen met de waardeering der afnemers voor de stroomlevering voor huishoudelijke kracht- en warmtedoeleinden en meerder licht-verbruik.

Bij een gebruiksduur van 3000 tot 5000 uren van de maximale belasting, zooals voor stroomafname voor huishoudelijke doeleinden bij een groot aantal klein-verbruikers mag worden aangenomen, zouden volgens de boven aangegeven cijfers de kosten per kWh als volgt kunnen worden berekend:

De surplus kW- vermeerderd met de surplus kWh-kosten zijn $\frac{f 53.-}{3000} + 0.058 K \text{ et. resp. } \frac{f 53.-}{5000} + 0.058 K \text{ et.}$

Bij een waarde van $K = f 7.-$ per ton zullen deze kosten 2.18 et. resp. 1.17 et. bedragen. Deze uitkomst toont niet alleen aan de juistheid van het lage kWh-tarief bij vastrecht, doch is tevens een duidelijke weerlegging van de opvatting, welke dikwijls door concurrenten der electriciteitsbedrijven wordt gepropageerd, nl. dat deze bedrijven verlies lijden op het kWh-tarief bij toepassing van vastrecht.

Wij zijn hiermede genaderd tot het einde der analyseerende beschouwingen van de Heeren *Irs. Königs* en *Bartels*. Zij vormen met de doorwrochte studiën van Prof. *Gelissen* en Drs. *Snel* en van Dr. *Lulofs* op hetzelfde terrein een waardevol compendium ter verklaring van de eigenaardige verschijnselen, die het kostenprobleem van elektrische energie te aanschouwen geeft. Toch erkennen de genoemde schrijvers zelf dit probleem niet tot een volledige oplossing te hebben gebracht. Moge thans ook eens van de zijde der bedrijfseconomen een poging worden gedaan om door een diepgaand onderzoek het werk der electro-technici te completeren. Het vraagstuk verdient onze intense belangstelling en wegens de enorme kapitalen, die de electriciteitsvoorziening vereischt en wegens het gewicht eener differentieele tarievenpolitiek, gebaseerd op nauwkeurig geanalyseerde kostprijzen, teneinde een voldoende rendement der geïnvesteerde kapitalen te waarborgen.

J. J. M. H. NIJST

ADMINISTRATIEVE FABRIEKSORGANISATIE (Slot)

6. HET EMAILLEEREN DER RUWE ARTIKELEN.

Het gemalen email wordt naar behoefte met water vermengd; in de emailleerderij zijn steeds bakken vloeibare email van verschillende kleur aanwezig. De te emailleeren ruwe artikelen worden stuk voor stuk in de grondkleurstof gedompeld; de artikelen worden daarna in een emailleeroven geplaatst, waarin de grondkleur onder hoge temperatuur wordt ingebrand. Na afgekoeld te zijn, worden ze wederom in kleurstof gedompeld, zoo noodig gemarmerd, gebiesd of geschabloneerd en daarna nog eens in den emailleeroven geplaatst. Na afkoeeling worden de artikelen stuk voor stuk in de pakkerij in papier gepakt en opgeslagen in het magazijn voor gereede goederen.

De samenstelling van het vloeibare email berust op standaarden, waaraan het verbruik van gemalen email en water getoetst worden.

Ovenkosten.

De kosten van het emailleeren der verschillende artikelen worden per serie bepaald. Voor dit onderdeel van het bedrijf is het van belang de ruimte van de met een hoge temperatuur werkende oven zooveel mogelijk te benutten. Derhalve zal men voor elke soort resp. maat artikel dienen vast te stellen het aantal, dat tegelijk in de oven kan worden geplaatst. Zooals boven reeds werd aangegeven, is het gewenscht, dat deze maxima overeenkomen met de tegelijkertijd in de zoutzuuroplossing behandelde stuks.

Ten einde het rendement van de oven te berekenen, dient men de theoretisch bereikbare oven-dag-productie uit te drukken in het product van de (maximaal te gebruiken) oveninhoud en de werktijd. De ingenomen ruimte en de werktijd

van elke serie (eveneens uit te drukken in de eenheid kubieke-meter-uren) zijn bekend, zoodat de werkelijke ovendag-productie vastgesteld kan worden door samenvoeging van de eenheids-cijfers der bewerkte series. De verhouding tusschen het verkregen totaal en het theoretisch bereikbare cijfer geeft aan het rendement van de oven-inhoud, hetwelk, in verband met de hooge ovenkosten, van overwegend belang is.

Wordt van elke serie het, ten opzichte van de oven-inhoud, maximum aantal stuks in de oven geplaatst, dan kan het rendement op eenvoudiger wijze berekend worden. De te gebruiken inhoud is dan bij alle factoren gelijk, zoodat de verhouding wordt bepaald door de werktijd van de oven en het totaal der standaard-tijden van de bewerkte series. Anderzijds worden op grond van het verschil van de twee laatstgenoemde factoren berekend de efficiency-verschillen van de emailleeroven.

Fabrieksadministratie.

Het emailleeren der artikelen wordt „gepland” op de wijze, zooals wij zulks bij de ruw-fabricage-afdeeling hebben besproken. Behalve met de reeds aangegeven factoren moet de Planning rekening houden met de capaciteit van de oven, waarop wij boven de aandacht gevestigd hebben. De fabrieksadministratie wordt gevormd door productie-orders, welke zich ten opzichte van het ontstaan, de behandeling, het verloop en de controle in hoofdzaak overeenkomstig de orders van de ruw-fabricage-afdeeling ontwikkelen.

Ten aanzien van de toerekening der ovenkosten merken wij nog op, dat het inbranden van de grondkleur en het inbranden van de bovenkleur als twee afzonderlijke bewerkingen worden beschouwd, in verband waarmee zich aan de productie-orders o.m. 2 strookjes bevinden, waarop de desbetreffende standaard-tijden, de werkelijke tijden en de verschil-tijden afzonderlijk worden vermeld.

Opslag van eindproducten.

De opslag van de gereede goederen in het magazijn blijkt uit de, door den magazijnmeester ingezonden, afleveringskaart, welke wordt vergeleken met de laatste strook, ontvangen van de pakkerij, waarop het aantal in papier gewikkelde artikelen is aangeeteekend.

De magazijnmeester administreert de voorraden op kaarten per artikel, terwijl ten kantore een analoge administratie wordt gevoerd, waarbij, wat betreft de ingang, eveneens uitsluitend hoeveelheden worden aangeeteekend. Het verband met de Hoofdadministratie wordt gecontroleerd door confrontatie van de tegen de standaard-prijzen omgerekende voorraad-saldi met het saldo der grootboekrekening Gereed-product.

De kosten van de volgens de gecombineerde kostprijskaarten geproduceerde en gereede gekomen artikelen worden berekend op basis van de standaard-kostprijs. De aldus berekende totaalen en de op de kostprijskaarten aangeeteekende verschillen worden overgenomen in een Productie-register, welke de aansluiting vormt tusschen de Kostprijsadministratie en de Hoofdadministratie. De uit het register getrokken journaalpost luidt als volgt:

Gereed product in magazijn

Efficiency-verschillen emailleeroven (D of C)

Uitval serie A

- AAN Verbruikte ruwe artikelen
- AAN Berekende magazijnkosten
- AAN Berekende stukloonen emailleerderij
- AAN Berekende indirecte productiekosten emailleerderij
- AAN Berekende kosten emailleeroven
- AAN Berekende stukloonen pakkerij
- AAN Berekende indirecte productiekosten pakkerij
- AAN Berekende uitvalkosten serie A.

Uitval.

De verliezen wegens afgekeurde artikelen vragen ten volle de aandacht van den calculator, daar een nauwkeurige berekening den bedrijfsleider het belang van de mislukkingen doet kennen, zoodat deze door gedurige waarneming van het productie-proces de oorzaken zal trachten op te sporen.

Indien tengevolge van een bewerking of door andere oorzaken uitval zal optreden, dan dient op statistische wijze het normale aantal afgekeurde artikelen vastgesteld te worden. De kosten van de normale uitval worden gevormd door de materiaal- en directe loonkosten tot aan de bewerking, waarbij de mislukking werd geconstateerd (niet de bewerking, die als oorzaak kon worden aangewezen). De berekende uitvalkosten (te verminderen met een eventuele opbrengst) vormen een deel van de kostprijs, zoodat zij door middel van een opslag ingecalculeerd worden. Mocht door de aard van het artikel de mislukkingskans voor de verschillende artikelen verschillend zijn, dan zal voor elke serie een normale uitval resp. een opslag-percentage bepaald moeten worden.

Tegenover de in het product berekende uitvalkosten dienen de werkelijke kosten uit dien hoofde gesteld te worden. De loonstrooken geven aan, bij welke bewerkingen de effectieve uitval geconstateerd werd, zoodat op grond daarvan de werkelijke uitvalkosten berekend kunnen worden. Bij volgens de productie-begroting geprojecteerd verloop zullen de rekening elkaar dekken; bij afwijkend verloop ontstaat een debet- of credit-saldo.

De statistische waarneming van de uitval geschiedt door middel van een register, waarin de aantallen volgens de statistiek-kaartjes van gelijksoortige series worden aangeeteekend. Het register geeft een overzicht van het verloop der aantallen bij alle bewerkingen, zoodat de afwijkingen onmiddellijk opvallen.

Stukloonadministratie.

Bij dit onderdeel van het bedrijf zullen wij de stukloonadministratie aan een verdere bespreking onderwerpen. Na aantekening van het aantal stuks en de begin- en eindtijden zijn de bovenaangegeven loonstrooken (model 5) geparafeerd

Model 5.

AFD. Nr. 2	ORDER Nr.	ART. Nr.	LOON p. 100 st.	WERKM. Nr.	DATUM	van tot werk. tijd	AANT. STUKS Ontv. Afgek. Door.	ORZAAK	PARAAF Baas. Ing.
PERS Nr.		SERIE Nr.			Stand. Uren				

door den werkbaas en doorgegeven naar de Planning, welke op grond daarvan de statistiek-kaartjes bijwerkt en verplaatst naar de groep van de volgende bewerking. Voorts worden de loonstrooken op het calculatie-bureau gebruikt voor de bijwerking der kostprijskaarten, waarna zij naar het loonbureau worden doorgezonden.

Vaststellen van het loon.

Alhoewel de loonen volgens de reeds beschreven wijze op basis van het aantal stuks worden vastgesteld, dient het Loonbureau de op de loonstrooken vermelde tijden te controleeren, in verband waarmee zij per arbeider worden gesorteerd, waarna de tijden aan de laatste strook van de voorgaande loonweek en onderling moeten aansluiten. Hiaten moeten opgehelderd worden. Zij kunnen b.v. veroorzaakt zijn door het ontbreken van werkstukken, materialen of hulpmaterialen, door machinedefecten, enz. Indien de arbeider op deze factoren geen invloed kan uitoefenen, dan dient hij voor de verliestijden toch een behoorlijke vergoeding te ontvangen. Een juiste aantekening van de tijden is noodzakelijk om overeenstemming met de controle-klokkaarten te verkrijgen en om de bewerkingstijden zoo nauwkeurig mogelijk

lijst komt niet in handen van den kassier, zoodat deze op de lijst geen wijzigingen kan aanbrengen. Reclames kunnen gedurende de reclametijd door de arbeiders worden ingediend door middel van daartoe bestemde formulieren bij het Klachtenbureau.

Interne looncontrôle.

Bij de beschreven organisatie is nu rekening gehouden met de gewenschte functie-scheiding, t.w.:

1. Vaststelling van het loon
2. Berekening van het loon
3. Uitbetaling van het loon
4. Behandeling der ingekomen klachten.

Verband met kostprijsadministratie.

De aansluiting aan de kostprijsadministratie wordt op de volgende wijze tot stand gebracht. De volgens het kasboek betaalde loonen worden ongesplitst gejournaliseerd, n.l.

Betaalde loonen

AAN Kas

Het rubriceren der loonen geschiedt op het Loonbureau volgens een Loon-splitsings-register, waarin de verschillende loonstrooken verzameld worden. Deze veel tijd eischende werkzaamheden kunnen achterwege gelaten worden, indien men beschikt over de boven reeds aangegeven loonlijsten per afdeling, alsmede afzonderlijke lijsten voor de indirecte loonen. De totalen van de loonlijsten worden overgenomen in het Loon-splitsings-register, waaruit gejournaliseerd wordt:

Stukloonen emailleerderij

Stukloonen enz.

Voorschotten stukloonen

Sociale lasten

AAN te betalen loonen

AAN Ziektefondsbijdragen

AAN Boeten

AAN Voorschotten stukloonen

AAN te plakken rentezegels.

Productiviteit der arbeiders.

Ten behoeve van een juist stukloontarief dient de intensiteit en de productiviteit van de gepresteerde arbeid vastgesteld te worden. De benodigde gegevens worden verschaft door de loonberekenningsbladen, welke per arbeider het aantal bewerkte stuks, de uitval en de desbetreffende tijden aangeven. De productiviteit van elke arbeider wordt uitgedrukt in het aantal bewerkte stuks per uur en het percentage van de uitval. Zonder meer kan aan de mate van uitval geen groote waarde worden toegekend, daar de uitval door vorige bewerkingen of door werkfouten van de machines, waarop de arbeider geen invloed kan uitoefenen, kan zijn ontstaan. Wordt de productiviteit per arbeider per order bepaald, dan kan men het verloop resp. de mate van „Stetigheid” gedurende de loonweek nagaan. Men zal trachten vast te stellen, of zekere schommelingen bij alle arbeiders optreden of alleen bij bepaalde werkzaamheden. De intensiteit van de arbeid is te bepalen door de mate van overeenkomst resp. verschil tusschen de gemiddelde productiviteit per loonweek en het hierboven bedoelde verloop der productiviteitscijfers gedurende de loonweek.

De verkregen cijfers betreffende gelijksoortige werkzaamheden worden statistisch vergeleken, op grond waarvan zowel de stukloontarieven als de standaardtijden van de bewerkingen per serie worden vastgesteld.

Indirecte loonen.

De vaststelling der indirecte loonen geschiedt op grond der

gegevens der contrôle-klokkaarten, welke vergeleken worden met de eventuele negatieve aantekeningen volgens de fabrieksrapporten. Bij de loonberekening worden eveneens loonlijsten per afdeling samengesteld, waarvan de totalen in het Loon-splitsings-register worden overgenomen. Bij het journaliseeren wordt de rekening Indirecte productiekosten per afdeling gedebiteerd in plaats van de rekening stukloonen.

Indirecte productie-kosten.

De onder dezen hoofde vermelde kosten worden eveneens aan een efficiency-contrôle onderworpen. De effectieve (indirecte) kosten worden per afdeling, resp. per machine gerubriceerd en verzameld in daartoe bestemde Splitsings-registers. Voor het vergelijken van de op deze wijze vastgestelde totalen met de in de gereed gekomen producten doorberekende kosten, dient men eerst de optredende invloed van de bedrijfsbezetting te elimineeren, indien de werkelijke afwijkt van de normale bezetting. op grond waarvan de standaard-kostprijzen zijn berekend. De in de opslagrekening aan te brengen correctie wordt bepaald door het aantal bezettingseenheden, welke de afwijking aangeven, te vermenigvuldigen met het constante deel van de opslagkosten per eenheid. In geval van onderbezetting resp. overbezetting worden de opslagrekeningen gecrediteerd resp. gedebiteerd, waartegenover deze bedragen op de resultatenrekening als verlies resp. als winst zullen figureeren.

Het saldo der gecorrigeerde opslag-rekening dient nu vergeleken te worden met het effectieve kostenbedrag, waarna blijkt welke graad van bedrijfszuinigheid door de verschillende functionarissen is bereikt. In dit verband kunnen als belangrijke kosten-categorieën genoemd worden: de drijfkracht van de Ruw-fabricage-afdeling; het verbruik van het gemalen email in de emailleerderij, welk verbruik niet per serie op directe wijze gemeten kan worden, doch door middel van een opslag, als deel van de indirecte productie-kosten der emailleerderij, aan de verschillende series toegerekend moet worden. Voor de beoordeeling van het verbruik dient men zooveel mogelijk het verband met de behandelde productie-orders vast te stellen.

Oppervlakkig beschouwd, zou men ten aanzien van de variabele kosten de daarvoor gestelde normen als basis voor vergelijking willen aanvaarden. Het is echter de vraag, of bedoelde kosten zuiver proportioneel geacht mogen worden. Blijken deze kosten een disproportie te vertoonen, dan zal vastgesteld moeten worden, in hoeverre zij tot de unter- of überproportionale resp. de degressieve of progressieve kosten-categorieën gerekend moeten worden. Sommige door den calculator als variabel beschouwde kosten hebben gedeeltelijk een constant en anderdeels een variabel karakter. Bezien wij b.v. de verwarmingskosten van de oven, welke afhankelijk zijn van:

1. het op temperatuur houden van den leegen oven ten einde een geheele afkoeling te voorkomen: verband met de tijd (en temperatuur).
2. het op temperatuur brengen bij het begin van een proces: verband met het quantum product en de duur van het proces.
3. de tijd en het aantal der onderbrekingen: verband met de voortgang van het proces.
4. de werktemperatuur: verband met de smeltingswarmte van het mengsel.

Het zich hierbij voordoende aantal complicaties zal het onderzoek hoogst ingewikkeld maken, waardoor de kosten het nut van deze werkzaamheden zouden kunnen overtreffen.

Bij het onderzoek naar de oorzaken van de efficiency-verschillen der variabele kosten dient men derhalve terdege rekening te houden met de „Beschäftigungsgrad”. Ten einde op

conomische wijze tot een juiste beoordeeling te geraken, kan men gebruik maken van een z.g. „flexible budget”, hetwelk wordt opgesteld voor verschillende graden van bedrijfsbezetting. Het voorgaande geldt niet alleen voor de variabele doch eveneens voor de constante kosten. Men denke b.v. aan de schommelingen in de bedieningsloon ten gevolge van overwerk; aan de, met het gebruik der machines verband houdende, stijgende onderhoudskosten, de wijzigingen in de afschrijvingsquota en de rentebedragen. Een flexible budget omvat derhalve een systeem van standaarden, welke als basis voor de beoordeeling bij verschillende verhoudingen in de bedrijfsbezetting kunnen dienen.

Alhoewel het flexible budget derhalve als een voortreffelijk hulpmiddel ter beoordeeling van de kosten kan functionneeren, dient gewezen te worden op een factor, welke door theoretici meestal genegeerd of verwaarloosd wordt en door welke het gebruik van het op zich zelf zoo nuttige instrument tot geheel onjuiste gevolgtrekkingen kan leiden. Met deze factor bedoelen wij de invloed van de constellatie der bedrijfsbezetting op elk moment m.a.w. het verloop van de bezetting. (Met de bovengenoemde „Beschäftigungsgrad” pleegt men altijd uit te drukken een totaliteit van bezettingseenheden over een zekere periode, welke methode feitelijk leidt tot een onjuiste voorstelling, daar de bezetting niet voortdurend aan het uiteindelijk bereikte bezettingspercentage gelijk geweest zijn).

Een onderbezetting over een periode kan geëffectueerd worden door:

- een gelijkblijvende bezetting met verminderde of wisselende werktijd;
- een gelijkblijvende werktijd met verminderde of wisselende bezetting.

Het zal den lezer duidelijk zijn, dat b.v. de ovenkosten in het geval sub b hooger zijn dan in het geval sub a en wel ten gevolge van het grooter aantal onderbrekingen, het op temperatuur brengen of houden van den leegen oven en het onvolledig benutten van de inhoud van den oven. Niettemin is de totale productie over de betrokken periode in beide gevallen tot het zelfde cijfer gestegen. Hieruit blijkt, dat de budgetcijfers zonder meer niet als maatstaf kunnen dienen, zoodat men bij het samenstellen van deze cijfers met de gevolgen van de besproken bezettingsverschillen terdege rekening zal moeten houden.

7. VERKOOP VAN HET GEREED PRODUCT

Ten aanzien van de verkoop van het gereed product wijzen wij op de noodzakelijkheid van de uniformiteit bij de behandeling van de op verschillende wijze binnenkomende orders. De orders worden uitgegeven in viervoud, n.l.:

- voor den afnemer;
- voor den vertegenwoordiger;
- wordt opgeborgen op datum van verzending;
- wordt gesorteerd op artikel-soort.

De verzending blijkt uit de in triplo opgemaakte expeditie-lijsten en de namens de betrokken Stoomvaartmaatschappijen geteekende cognosementen bij levering aan buitenlandse afnemers. De facturen, in één bewerking samengesteld met de verzendingsstukken (meervoudige kettingsformulieren, fan-, super- of interfold, gecarboniseerd of voorzien van éénmalige carbonbanen; toepassing van carbonstel-apparaten), worden geboekt op een Debiteurenkaart met gelijktijdig doorschrift op een blad (in duplo) van een losbladig verkoopboek per rayon (Duplicaten dienen voor de provisie-verrekening met de vertegenwoordigers). Het bezwaar, dat op deze wijze afgeleid werk wordt verriicht, wordt opgeheven door de langs andere

weg te verkrijgen interne contrôle. Dagelijks wordt een daartoe bestemd telwerk van de factuureemACHINE vergeleken met het totaal van de verkoopbladen; wekelijks worden de afleveringen volgens de voorraad-administratie vergeleken met de totalen wegens verkocht product volgens de betrokken verkoopbladen. De wijze van boeking der vreemde valuta-bedragen op de Debiteurenkaarten is analoog aan die van de besproken Inkoop-administratie. Koerswinsten of -verliezen worden op dezelfde wijze berekend.

Ten kantore geschiedt de afboeking op de voorraadkaarten door wekelijksche recapitulatie in een daartoe bestemde kolom, waarbij de opbrengst in de oorspronkelijke valuta (vrachten, rechten, e.d. buiten beschouwing gelaten) wordt vermeld. De vreemde valuta wordt omgerekend tegen de vastgestelde gemiddelde maandkoersen. De verschillen tusschen de opbrengst en de verkochte hoeveelheden, berekend tegen de standaard-voorraprijzen, bepalen de winst (of verlies) op de verkoop. De veelomvattende werkzaamheden tengevolge van het feit, dat van elke factuur de verkoopprijs (in vreemde valuta) omgerekend en het verschil tusschen het berekende bedrag en de kostprijs vastgesteld moet worden, kunnen door de boven beschreven werkwijze worden vermeden.

Emballage.

Bij groote omvang zal men de emballage afzonderlijk dienen te administreeeren. Voor de kisten wordt een vast bedrag bepaald, welk bedrag den afnemer in rekening wordt gebracht. Bij terugzending wordt de cliënt op basis van bedoeld bedrag geëcrediteerd.

Wordt verpakking niet afzonderlijk in rekening gebracht, dan dient in de kostprijs van het product een opslag voor dekking van de emballage-kosten berekend te zijn. De op die wijze doorberekende kosten worden dan gesteld tegenover de werkelijke kosten van de emballage-afdeeling, incl. het kisten-verbruik.

Transport.

De kosten van transport in het binnenland komen i.e. voor eigen rekening. Ten einde een juiste contrôle op deze kosten te kunnen uitoefenen, wordt een exemplaar van de expeditie-lijsten gebruikt voor aantekening van de op de betrokken zendingen vallende transportkosten. Deze aantekening geschiedt collectief per lijst of individueel per zending. Het totaal van de volgens de lijsten verantwoorde vrachten moet overeenstemmen met de desbetreffende betalingen volgens het kasboek. Worden de vrachtkosten (abusievelijk) tweemaal betaald, dan leidt zulks tot een verschil tusschen expeditie-lijsten en Vrachtenrekening. De desbetreffende betalingsbescheiden worden aan de hand van de expeditie-lijsten genummerd en in nummervolgorde opgeborgen.

Ten slotte kunnen de expeditie-lijsten inzicht geven in de samenstelling van het transport en de daaruit voortvloeiende kosten. Op basis van de verhouding tusschen vervoerd quantum en transportkosten kan de efficiency eenigermate beoordeeld worden. Hier zal de intuïtie den beoordeelaar bij het maken van zijn gevolgtrekkingen te hulp moeten komen, daar in de meeste gevallen geen bruikbare normen kunnen worden bepaald.

In het geval het bedrijf de beschikking over eigen transportmiddelen heeft, doen zich ten aanzien van het vaststellen der transportkosten, het vergelijken van deze kosten met de kosten van transport door derden, en het eventueel doorberekenen van de transportkosten aan de afnemers, verschillende problemen voor. In verband hiermede verwijzen wij den belangstellenden lezer naar een van onzen hand in het maandblad Administra-

tieve Arbeid¹⁾ verschenen artikel betreffende het vervoerbedrijf, waarin o.a. behandeld worden de opbouw, de verantwoording en de bedrijfseconomische controle der autokosten, alsmede een artikel²⁾ betreffende administratieve problemen van het transportbedrijf, waarin de opbouw van transporttarieven door ons ter sprake werd gebracht.

Met de gegeven behandeling, welke geen aanspraak wil maken op volledigheid, daar details van elk bedrijf „an und für sich” afhankelijk zijn, hebben wij getracht voor enkele bij het vraagstuk naar voren komende problemen een praktische oplossing te geven. Aber „Die Welt ist meine Vorstellung” (Schopenhauer).

C. VAN DER BURG.

Accountant N. I. v. A.

¹⁾ Administratieve Arbeid 1936, pag. 1, 43, 55 e.v.

²⁾ Administratieve Arbeid 1937, pag. 198 e.v.

UIT HET BUITENLAND

Red.: F. HAARBOSCH, CH. HAGEMAN, Drs A. TH. DE LANGE en Drs W. P. DEN TURK

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

De „Spruchstelle”

Enkele maanden terug vermeldde wij in een artikel over het Deutsche Naamlooze Vennootschapsrecht dat in Duitsland een Spruchstelle in het leven is geroepen om bindende uitspraak te doen in kwesties tusschen accountant en directie, bij de verplichte controle der jaarrekening.

Der Wirtschaftstreuhänder van 15-11-'37 bevat een artikel van Dr. Adler uit Berlijn, dat meer gegevens omtrent deze nieuwe rechterlijke instantie verstrekt.

De competentie der Spruchstellen gaat niet verder dan kwesties over uitlegging der voorschriften t.a.v. balans en jaarverslag, voorzover dit laatste aan de goedkeuring van den accountant is onderworpen.

Deze kwesties kunnen betreffen o.m. rubriceringsvragen, waardeeringsproblemen en de vorming van stille reserves.

De beslissingen van de Spruchstelle zijn bindend voor ieder die ermede te maken heeft.

Weliswaar kan de onderneming in overleg met den accountant ervan afwijken, maar de vaststelling van balans en jaarverslag kan dan achteraf worden nietig verklaard.

Wanneer de Spruchstelle in een kwestie tusschen accountant en onderneming den accountant in het ongelijk stelt, is deze praktisch wel tot teekenen der jaarrekening verplicht, zooals ze op aanwijzing van de Spruchstelle is opgemaakt. Weigert hij, dan staat aan de onderneming de mogelijkheid open hem een accoordverklaring in rechten af te dwingen. Verder stelt hij zich bloot aan tuchtrechterlijke actie door de daartoe bevoegde beroepsinstanties.

Andere rechterlijke colleges zijn volledig aan de uitspraken der onderhavige instantie gebonden. Ook de fiscus heeft posten, welke door de Spruchstelle zijn goedgekeurd, in dien vorm en tot die bedragen te aanvaarden. Gesteld natuurlijk dat ook de hoogte der bedragen voor de Spruchstelle in het geding is geweest.

Naar Dr. Adler vermoedt zal de instelling der Spruchstellen een sterke preventieve werking hebben. Wanneer het inderdaad

tot een procedure komt, zal het meestal de directie zijn, die een zaak aanhangig maakt. Immers, de accountant zal, wanneer hij zijn handtekening heeft geweigerd, meestentijds geen aanleiding tot eenige actie meer hebben.

Buiten den accountant en de directie van de onderneming over welker jaarrekening het gaat, kan niemand zich tot de Spruchstelle wenden. De Directie kan het bovendien alleen doen wanneer de accountant weigert het „Bestätigungsvermerk” af te geven of het slechts met een voorbehoud wil verstrekken. Opmerkingen, door den accountant in zijn toelichtend rapport gemaakt, kunnen nooit aanleiding tot een procedure geven.

De Spruchstelle heeft bevoegdheden om alles te doen dat tot opheldering der aan haar oordeel onderworpen kwestie kan leiden. Meer speciaal mag zij deskundigen hooren. Geen beslissing kan rechtsgeldig worden genomen, wanneer partijen niet zijn gehoord. De beslissing moet behoorlijk gemotiveerd aan partijen, d.i. aan accountant en directie, worden ter hand gesteld.

Het is uiteraard gewenscht dat de procedures voor de Spruchstelle snel verlopen. Dr. Adler gaat zelfs zoo ver dat hij een interpretatie der wettelijke bepalingen zou wenschen, volgens welke men, hangende kwesties welke geen betrekking hebben op het voor uitdeeling beschikbare winstbedrag, tot een voorloopige vaststelling der jaarrekening zou kunnen geraaken. B.v. wanneer het slechts de benoeming der posten betreft. Na de uitspraak der Spruchstelle zou hij dan een definitieve vaststelling willen laten volgen. Ter bevordering van bekwaamen spoed is ook samenwerking tusschen de partijen gewenscht. Accountant en directie moeten trachten van te voren reeds tot een omschrijving der kwestie te komen, waarover ze het niet eens zijn. Dat spaart aan de Spruchstelle werk en dus tijd. Betoog en tegenbetoog moeten gelijktijdig worden ingediend. Wanneer men mondelinge toelichting wenscht te geven, stelle men reeds bij de indiening van het eerste verzoekschrift de Spruchstelle daarvan in kennis. Wenscht men memoranda in te dienen, opgesteld door deskundigen, dan doe men dat zoo spoedig mogelijk, zonder een officieele uitnoodiging daartoe tijdens de behandeling der zaak af te wachten.

Toen wij in onze jonge dagen met een aardig meisje, nader genaamd zoete lieve Gerritje, naar den Bosh toe wilden gaan, werden wij reeds voor de vraag gesteld wie de kosten van zulk een expeditie zou moeten betalen.

Deze vraag is ook gesteld t.a.v. de procedures der Spruchstellen. Principeel moet de gecontroleerde onderneming hier de rol vervullen van „de jongens die ons halen”. Slechts wanneer blijkt dat het den accountant ontbroken heeft aan den noodigen ernst bij het uitlokken der procedure, kunnen de kosten te zijnen laste worden gebracht.

Het is ons niet mogelijk aan te nemen dat er ooit ergens in de wereld accountants zouden worden aangetroffen, die niet van den noodigen levensernst zijn voorzien. De accountant betaalt dus nooit.

Sterker nog, wanneer hij zelfs als verliezende partij, niet op een gebrek aan ernst is betrapt, kan hij voor den tijd en den arbeid, door hem aan de procedure besteed, een declaratie indienen bij de betrokken onderneming.

„Für den durch das Verfahren vor der Spruchstelle verursachten Zeitaufwand (schriftsätzliche Äußerung, mündliche Verhandlung usw.) kann der Wirtschaftsprüfer nach § 3 der Gebührenordnung für Pflichtprüfungen liquidieren, da eine Inanspruchnahme seiner Arbeitskraft im Rahmen der Pflichtprüfung vorliegt”.

O ideale zeden! Maak kwesties met uw cliënt, laat U door uw cliënt dagvaarden, en declareer hem den arbeid, aan uw verdediging verbonden. Laat geen accountant ter wereld ooit