

woordigd waren. Zoowel uit de kringen van het handelsonderwijs, als uit die van het handels- en bedrijfsleven mocht het groote belangstelling ondervinden. Behalve zeer velen uit de onderwijswereld, woonden tal van vertegenwoordigers van instellingen van handel en nijverheid, waaronder wij in de eerste plaats de Kamers van Koophandel noemen, het congres bij, terwijl voor het eerst ook door vereenigingen van werknemers, n.l. van kantoorbedienden werd deelgenomen. Gezien den aard der behandelde onderwerpen en de overeenstemming, die op belangrijke punten bij de discussie werd bereikt, kan en mag men aannemen, dat de gezamenlijke beraadslaging van al deze bij het handelsonderwijs betrokken groepen goede vruchten zal afwerpen en tot nieuwe inzichten in de organisatie van dit onderwijs zal leiden. Dat ook de Regeeringen der onderscheidene op het congres vertegenwoordigde landen door hunne officiële delegaties van hun belangstelling hebben doen blijken, doet de hoop koesteren, dat de beteekenis van dezen hoogst belangrijke tak van onderwijs meer en meer in regeeringskringen wordt ingezien en straks zal bijdragen tot de — althans in ons land — zoo hoog noodige wettelijke regeling van dit onderwijs.

Het is geenszins mijn bedoeling hier een opsomming van, noch minder een beschouwing te geven over de onderwerpen, die aan de orde zijn geweest. De bespreking van de referaten en van de naar aanleiding van deze gevoerde discussies zal aan de vakpers moeten worden overgelaten. Wij kunnen den belangstellenden lezer verwijzen naar het reeds verschenen eerste deel van het congresboek, waarin de referaten zijn opgenomen; in een tweede deel zullen de discussies worden afgedrukt.

Ofschoon het congres ten opzichte van de behandelde onderwerpen niet in één teken was geplaatst, waren toch een tweetal hoofdthema's als grondslag voor de besprekingen gekozen, die ieder in een aantal referaten als sub-onderwerpen werden uitgewerkt. Deze twee hoofdonderwerpen waren: ten eerste, de internationale economische betrekkingen en hun invloed op het handelsonderwijs, ten tweede, de samenwerking tusschen praktijk en handelsonderwijs. Dr. S. *Elzinga*, Inspecteur van het Middelbaar Onderwijs leidde met een belangwekkende rede over de grondslagen van het handelsonderwijs het congres in.

In de inleiding van het eerste hoofdthema heeft Prof. *Kalveram* de oorzaken en de grondslagen uiteengezet, waarop de economische en politieke internationale betrekkingen berusten en daarbij gewezen op het geleidelijk groeiende streven tot internationale samenwerking. In verband daarmee bepleitte deze inleider het belang van goed handelsonderwijs, waarbij hij vooral den nadruk legde op de noodzakelijkheid, om op dit gebied tot internationale samenwerking en uitwisseling van gegevens te komen. In een aantal op dit hoofdthema aansluitende referaten werden de in deze rede geuite wenschen nader uitgewerkt, waarbij in het bijzonder het vraagstuk van de internationale uitwisseling van jonge kooplieden voor praktische opleiding in het brandpunt van de belangstelling stond.

Het tweede hoofdthema, dat de samenwerking tusschen praktijk van handels- en bedrijfsleven en het onderwijs tot onderwerp had, en dat eveneens in een aantal sub-onderwerpen was uitgewerkt, mocht zich evenzeer in bijzondere belangstelling verheugen. De vraag, hoe het onderwijs moet zijn ingericht, wil het aan de eischen van de praktijk voldoen, is en blijft een der belangrijkste vragen voor het handelsonderwijs. Men was het er op het congres nagenoeg algemeen over eens dat het niet de taak van dezen tak van onderwijs kon zijn, vakonderwijs in den beperkten zin te geven. Van verschillende zijden werd betoogd, dat het onderwijs meer gericht moet zijn op het bijbrengen van algemeene vorming, op het verschaffen van inzicht in het gebeuren in de praktijk, dan op het bijbrengen van een hoeveelheid feitelijke kennis. Doel van het onderwijs moet niet zijn menschen te kweken, die alleen vakkennis hebben, maar werkers, die tevens geschikt en gewend zijn te oordeelen. Volkomen terecht werd er op gewezen, dat het onderwijs nooit in

de plaats kan treden van de praktijk en dat het geen zin heeft te trachten, datgene bij te brengen, dat slechts door praktische ervaring kan worden geleerd. Niettemin bestaat voor bepaalde groepen van leerlingen een behoefte aan specifiek vakonderwijs, waaraan in den laatsten tijd steeds grootere aandacht — men denke aan de scholen voor verkoopers en verkoopsters — wordt gewijd. Een punt van beteekenis, dat eveneens op het congres ter sprake kwam, was het vraagstuk van de opleiding van de leeraren bij het handelsonderwijs, waarbij van verschillende zijden de wenschelijkheid van praktische handelservaring voor de leeraren werd bepleit.

Het is op dit moment nog niet de tijd zich reeds een oordeel te vormen over de conclusies, waartoe de discussies hebben geleid. Eerst wanneer het op de zittingen besprokene zal zijn gepubliceerd, zal men zich, na rustige bestudeering, een beeld van de resultaten van het congres kunnen vormen. Zooals reeds gezegd, zal het houden van nabeschouwingen de taak zijn van de onderwijsvakpers in de komende tijden.

Met dit artikel hebben wij ons slechts ten doel gesteld om ook in accountantskringen de aandacht te vestigen op dit belangrijke congres, dat zonder twijfel van beteekenis voor allen, die in het midden van handels- en bedrijfsleven staan, moet worden geacht.

H. J. v. d. S.

LITERATUUR

Red. M. M. DEEN Jr. en A. ROBLES

De invloed van de wisseling van de bedrijfsdrukte op kostprijs en winst

Den lezer is de kern van het vraagstuk van de bedrijfsdrukte en van den invloed van de schommelingen der bezetting op den kostenden prijs en de winst bekend. Wij zullen het vraagstuk dus voornamelijk slechts bezien in het licht van de nieuwere literatuur, voor zoover er althans aanleiding heeft bestaan deze te raadplegen.

De moeilijkheden, die zich in verband met de schommelingen der bezetting voordoen, hebben betrekking op de ten behoeve van de prijsbepaling en de beoordeeling van de rentabiliteit opgestelde vóór- en ná-calculatie, en ontstaan, doordat niet bekend zijn:

- de grootte bij verschillende bedrijfsdrukte van de niet rechtstreeks verrekenbare variabele kosten;
- de grootte van de bedrijfsdrukte, die als basis moet dienen voor de verrekening van de onder a genoemde kosten en de constante kosten,

alles meer in het bijzonder bedoeld ten opzichte van de productie in haar geheel gedurende een periode, die ten behoeve van de kostenverrekening als een afzonderlijke (hoewel toch min of meer willekeurige) productieperiode wordt beschouwd.

Het is duidelijk, dat, wanneer men de schommelingen in de bezetting tot geringe proporties zou kunnen terugbrengen, ook de moeilijkheden in verband met de kostprijsberekening en de beoordeeling van de rentabiliteit, van geringer beteekenis zouden zijn. Meer algemeen, zou men de vraag kunnen stellen, onder welke voorwaarden men zou moeten produceeren, opdat de wisselingen in de bedrijfsbezetting geen moeilijkheden voor de bedrijfsvoering zouden veroorzaken; in verband met het hiervoor onder a. en b. gestelde zouden deze voorwaarden moeten luiden:

- indien alle kosten per productie-eenheid constant zijn, welk geval zich voordoet, als:
 - de bezetting en de totale kosten der productie constant zijn, of
 - de kosten per eenheid bij elke bezetting constant zijn;
- indien de invloed van schommelingen in de bezetting op den kostprijs en de winst vooraf bekend is.

Practisch zal geen enkel bedrijf onder deze omstandigheden produceeren; niettemin raakt deze opstelling, hoe theoretisch dus ook, de kern van het vraagstuk, omdat ze door de tegenstelling met de praktijk onmiddellijk den invloed van afwijkende voorwaarden doet uitkomen, als gevolg van de omstandigheid, dat de werkelijke productie-voorwaarden slechts gedeeltelijk aan de gestelde eischen voldoen.

Men is zich evenwel van het bestaan van deze voorwaarden terdege bewust; het streven bestaat immers, om de omstandigheden waaronder men produceert, zooveel doenlijk aan de reeds genoemde voorwaarden te doen aanpassen, juist omdat het voldoen aan die voorwaarden (stabilisatie per bedrijfsperiode van de bedrijfsdrukke, standaardizeering van de kosten per eenheid) inderdaad de moeilijkheden tot een minimum zou reduceeren.

Aldus is het mede te verklaren, waarom men eenerzijds tracht om uit bekende kosteneijfers den invloed van verwachte schommelingen in de bezetting af te leiden en anderzijds een gelijkmatige bezetting voor elke zelfstandig beschouwde bedrijfsperiode te bereiken.

Tusschen de hiervoor geformuleerde productievoorwaarden, die dus beoogen den invloed eener wisselende bedrijfsdrukke te verminderen, bestaat een onderling verband, dat een tegenwerkenden invloed kan veroorzaken. Men streeft naar een constante bezetting, (zie 1a.) doch vergroot daardoor de mogelijkheid van belangrijke schommelingen. Wil aan de onder 1b gestelde voorwaarde zijn voldaan, dan moeten alle kosten proportioneel zijn; men tracht met het oog hierop de constante kosten zoo laag mogelijk te houden, doch vergroot deze kosten weer, doordat men naar een gelijkmatige bezetting streeft, die practisch alleen dan kan worden bereikt, indien de maximale capaciteit steeds grooter blijft, dan de werkelijke bezetting; stijgt de werkelijke bezetting als gevolg van de noodzakelijkheid tot aanvulling van mogelijke vermindering van de bedrijfsdrukke, dan moet ook, wil men aan alle aanvragen voor levering van het product blijven voldoen, de maximum-capaciteit worden vergroot, waaraan gepaard gaat een verhooging van de constante kosten eener kostbare installatie en organisatie, terwijl eveneens een grooter gevoeligheid voor wijzigingen in de bezetting ontstaat.

Het zijn juist deze tegenwerkende invloeden (die in de productie-voorwaarden zelve liggen opgesloten), welke de betekenis van de bedrijfsdrukke voor de rentabiliteit hebben vergroot.

Wij willen er den practicus op wijzen, dat de grootere belangstelling voor dit vraagstuk dan ook niet in de eerste plaats is veroorzaakt door den zin voor systematisch onderzoek van de zijde der theoretici, doch dat de praktijk behoefte aan voorlichting toonde. De steeds omvangrijker, en tevens voor welke invloeden ook, gevoeliger constructie van een zich ontwikkelend bedrijf, eischt nauwkeuriger waarneming van den invloed van dien groei en van de tijdens de ontwikkeling en ook later plaats hebbende schommelingen in de bedrijfsbezetting; diensgevolge werd de bezetting een factor van vitale betekenis, zonder bestudeering waarvan men gevaar liep den invloed van de uitbreiding en de concentratie der bedrijven te onderschatten. Een onderzoek naar den invloed op de bedrijfshuishouding werd noodzakelijk en is dan ook in ruime mate in gang gezet.

Het is interessant van enkele publicaties op dit gebied kennis te nemen. Ten overvloede zij opgemerkt, dat de navolgende beschouwingen niet de bestudeering van de daarin aangehaalde werken en tijdschriftartikelen bedoelen te vervangen, doch slechts de aandacht trachten te vestigen op enkele der meest belangrijke daarin voorkomende opmerkingen.

Terecht heeft Prof. Dr. Ir. J. Goudriaan opgemerkt,¹⁾ dat de wijze, waarop door Amerikaansche schrijvers op den invloed

van de bedrijfsbezetting wordt gericageerd, belangrijk afwijkt van die der Duitsche schrijvers. Men zal echter n.o.m. goed doen om bij vergelijking van de door de schrijvers gehuldigde opvattingen rekening te houden met de oorzaak van dat onderscheid. Immers heeft de praktijk, de toestand van de industrie zelve, haar stempel gedrukt op de ontwikkeling van het probleem: de Amerikaansche industrie kenmerkt zich door haar streven naar standaardizeering ten einde de stuk- en serie-productie zooveel mogelijk door massa-productie te kunnen vervangen; stuwt de Amerikaansche fabrikant de smaak van den afnemer in de richting van het massa-product, de Duitsche industrie houdt meer rekening met de bijzondere wenschen van den afnemer en heeft daardoor een minder overzichtelijk systeem van kostenverrekening. Het streven naar standaardizeering van het product brengt mede standaardizeering van den kostprijs, met als gevolg een beter overzichtelijke kostprijsberekening. Wij schreven dan ook in ons artikel „Standardization en Standard Costs” (Zie dit tijdschrift jaargang 1927 pg. 118): „Het is echter duidelijk, dat de standaardizeering van het product (normalisatie) het gebruik van standaardgegevens bij de kostprijsberekening in de hand werkt, daar de massa- en serieproductie op zich zelf reeds de elementen van den kostprijs standaardizeert.”

De publicaties van Duitsche bedrijfseconomen staan sterk onder den invloed van den moeilijken toestand, waarin de industrie in Duitschland gedurende het laatste decennium verkeert, en behandelen niet zoozeer de schommelingen, doch meer in het bijzonder de „Kurzarbeit”. Vooral Dipl. Ing. *Herbert Simon* wijst op deze omstandigheid in de inleiding tot zijn uitvoerig artikel „Der Einfluss der Kurzarbeit auf die Selbstkosten und die Rentabilität industrieller Betriebe” („Zeitschrift für Betriebswirtschaft”). De ernstige economische crisis heeft in Duitschland een zeer ernstige „Absatzstockung” veroorzaakt, met als onmiddellijk gevolg inkrimping van de productie over de geheele linie. De bedrijfseconomen hebben daarop getracht aan te geven op welke wijze met den invloed van de „Kurzarbeit” op den kostprijs en de rentabiliteit rekening moet worden gehouden.

Belangrijken invloed op de ontwikkeling van dit vraagstuk in Duitschland heeft gehad Prof. Dr. *Schmalenbach* door zijn artikelen in „Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung” (jaargang 1919). Vrijwel alle Duitsche schrijvers refereeren aan de in die artikelen ontwikkelde stellingen, echter niet zonder deze kritisch te beschouwen; de schrijvers, die op de theorie van *Schmalenbach* hebben voortgebouwd, hebben dat niet gedaan zonder pogingen te doen de al te ver van de praktijk verwijderde theorie dichter bij de praktische mogelijkheden te brengen. Pogingen daartoe hebben o.a. aangewend Dipl. Ing. *Herbert Simon*¹⁾, *Schulz-Mehrin*²⁾ en *Herbert Peiser*³⁾.

Overeenkomstig de in den aanhef van dit artikel gestelde punten zoekt men een oplossing voor de moeilijkheden in verband met de grootte van de niet rechtstreeks verrekenbare variabele kosten en de grootte van de bedrijfsdrukke. Over het algemeen tracht men door analyse van de werkelijke kosten en door vergelijking van de bestanddeelen van de kosten bij verschillende bezetting, af te leiden hoe het verloop van de kosten bij een bepaalde bezetting zal zijn. Men komt daardoor zooveel mogelijk tegemoet aan de hierboven gestelde productievoorwaarde, die eischt, dat de invloed van schommelingen in de bezetting vooraf zooveel mogelijk bekend moet zijn. Zeer ver is deze analyse en vergelijking uitgewerkt in de uitgave van de Verein Deutscher Maschinenbau-Anstalten, waarin de schrijver

¹⁾ t.a.p.

²⁾ Zusammenfassung der Selbstkosten insbesondere der Unkosten, und ihre Abhängigkeit vom Beschäftigungsgrad (uitgave van de „Verein Deutscher Maschinenbau-Anstalten” te Charlottenburg).

³⁾ Der Einfluss des Beschäftigungsgrades auf die industrielle Kostenentwicklung” (Betriebswirtschaftliche Zeitfragen, herausgegeben von der Gesellschaft für Betriebsforschung, Siebentes Heft).

¹⁾ Zie het verslag van een voordracht van Prof. *Goudriaan*, gehouden voor de Rotterdamsche Vereeniging van Assistenten van het N. I. v. A., in het Maandblad voor het Boekhouden van 1 December 1928, pg. 110/1.

wil aantoonen hoe op de meest eenvoudige wijze de invloed van de bedrijfsbezetting op kostprijs, verkoopprijs en winst kan worden bepaald. Schrijver beveelt aan een uitvoerige detail leering en rubricering van alle kosten en deze gegevens uit te drukken in procenten van het totaal, welke bewerking gedurende verschillende bedrijfsperioden moet worden doorgevoerd, om uit die statistische gegevens de ontwikkeling van de kostprijsbestanddeelen bij verschillende bedrijfsdrukke af te kunnen leiden. Ofschoon dit geschrift geen gelegenheid voor een principiële behandeling biedt is de publicatie van groote praktische waarde; tabellen en grafieken met een uitgewerkt voorbeeld geven op bevattelijke wijze de bedoelingen van den schrijver weer.

Van meer principiëlen aard zijn de beide andere genoemde geschriften. *Simon* erkent den belangrijken invloed van Prof. *Schmalenbach*:

„Eine genaue Scheidung der Selbstkosten unter dem Gesichtspunkt ihrer Beeinflussung durch den Beschäftigungsgrad hat Prof. Schmalenbach in seiner klassischen Arbeit „Selbstkostenberechnung“ durchgeführt, in dem er die Selbstkosten in fixe, proportionale, degressive und progressive Kosten gliedert“.

zegt hij op pg. 169. Indien de kosten volgens de indeeling van Prof. *Schmalenbach* kunnen worden gegroepeerd en indien het verloop van elke groep kan worden vastgesteld, dan zou inderdaad een groote moeilijkheid zijn overwonnen. Doch *Simon* ziet terecht de onmogelijkheid in om deze indeeling praktisch toe te passen en wijst vooral in dit verband op het geschrift van *Peiser* die een meer praktische indeeling heeft voorgesteld.

Principieel kan echter ook *Peiser* zich met de indeeling van Prof. *Schmalenbach* vereenigen; 't nut voor de praktijk aent hij evenwel zeer gering; niet alleen dat de zgn. constante (feste) kosten dikwijls verre van vast zijn, men kan praktisch de overige soorten „Gemeinkosten“, nl. progressieve, degressive en proportioneele, niet zoodanig onderscheiden, dat er met het oog op de beoordeeling van den invloed van schommelingen in de bedrijfsdrukke eenig nut van kan worden verwacht. Dit blijkt reeds als men het verloop van slechts enkele soorten algemeene kosten bij verschillende bezetting volgt, immers „so zeigen diese Kurven einen im höchsten Grade wechselnden Verlauf, der jeder Einteilung nach festen, degressiven, progressiven und proportionalen Kosten spottet“ (pg. 8).

Peiser betoogt, dat alleen de proportioneele kosten, d.w.z. de kosten die evenredig met de bezetting veranderen en dus geen moeilijkheden bij de vóór-calculatie veroorzaken, zoodanig voorkomen, dat afzondering daarvan mogelijk is. Met het oog hierop onderscheide men niet de vaste en veranderlijke kosten, doch de proportioneele en niet-proportioneele kosten, waardoor de eerste groep, nl. die, welke geen moeilijkheden veroorzaken, geheel worden afgezonderd. Doch indien men het doel van het probleem, nl. den invloed van de schommelingen in de bedrijfsdrukke vooropstelt dan is de onderscheiding van de kosten, omgeslagen over de productie en dus per productie-eenheid berekend, nog meer doelmatig. *Peiser* spreekt daarom van „vom Beschäftigungsgrade unabhängige Kosten“ en „vom Beschäftigungsgrade abhängige Kosten“, of kortweg „unabhängige“ en „abhängige Kosten“, waarvan de laatste groep de — per productie-eenheid — variabele kosten uitmaakt, die als gevolg van een wisselende bedrijfsdrukke een vooraf onbekend verloop hebben.

Deze onderscheiding maakt de vóór-calculatie volgens *Peiser* veel eenvoudiger dan die naar constante en variabele kosten, welke op de totale productie betrekking hebben. Verder dient er wel rekening mede te worden gehouden, dat de „abhängige“ kosten niet als totaliteit moeten worden bekeken, omdat de invloed van bepaalde „abhängige“ kosten den totalen invloed van andere kosten van die groep kan teniet doen. „Man muss vielmehr von den einzelnen Kostenarten ausgehen, um für jede von

ihnen die Abhängigkeit vom Beschäftigungsgrade festzustellen“. Aldus krijgt men inzicht in het verloop der kosten bij verschillende bezetting en zullen de aldus gevonden gegevens van waarde zijn voor volgende bedrijfsperioden.

Tegen het betoog van *Peiser* voert (H.) *Simon* terecht aan, dat de indeeling niet ver genoeg gaat, omdat uit de niet-proportioneele kosten, welke een groot deel van de algemeene onkosten omvatten, de constante kosten dienen te worden afgezonderd; dit laatste beteekent immers een belangrijke verlichting van de vóór-calculatie: „Es erleichtert zweifellos die schwierige Aufgabe der Vorausrechnung sehr erheblich, wenn man aus dem grossen Komplex der Kostenarten diejenigen aussondern kan, deren Höhe unbekümmert um den Beschäftigungsgrad in allen Fällen eine bekannte, in der Regel auch stets gleichbleibende Grösze ist“.

De indeeling volgens *Peiser* heeft dus alleen betekenissen voor zoover hij erop aandringt de veranderlijke kosten te onderscheiden in proportioneele en niet-proportioneele, waardoor die kostengroepen resteren (nl. de progressieve, degressive of in het algemeene de overige veranderlijke kosten) welke invloed op kostprijs en winst kunnen hebben bij schommelingen in de bedrijfsdrukke.

Bij het ontwerpen van een schema voor de kostprijsberekening en de beoordeeling van de rentabiliteit van komende bedrijfsperioden dient onderscheid te worden gemaakt tusschen een meer regelmatig weerkerende wisseling in de bedrijfsdrukke (seizoensinvloeden), de wisseling als gevolg van een vergrooten of verkleinen van de capaciteit, en de schommelingen, welke zich, los van eenigen seizoensinvloed, bij een bepaalde (maximum-) capaciteit in de bezetting voordoen.

Voor zoover zich seizoensinvloeden zonder meer doen gelden, is aan de in den aanhef van dit artikel gestelde productievoorwaarden voldaan; men heeft dan immers een, voor een afzonderlijke productieperiode (omvattende een tijdvak van seizoensdrukke en een tijdvak van seizoensslapen) in haar geheel, constante bezetting; hieruit mag worden afgeleid, dat de zuivere seizoensinvloeden als zoodanig liggen buiten het kader van het onderhavige vraagstuk: zij hebben geen invloed op kostprijs en winst, omdat enerzijds de wisseling constant is, en anderzijds de productieperiode in haar geheel moet worden beschouwd.

(Slot volgt)

M. M. DEEN Jr.

EXAMENVRAAGSTUKKEN

Red. Drs. ABR. MEY en Drs. J. PAARDEKOOPER

Opgave II Examen N.I.v.A. 7 Januari 1925

(Beoordeeling verantwoordelijkheid van den accountant in een bepaald geval)

Het vraagstuk gaat over des accountants verantwoordelijkheid, over de mogelijkheid van daden van verantwoordelijkheid, en over de desbetreffende meeningen, die in de contróleleer zijn ontstaan.

B. & W. willen de gasfabrieken door een accountant gecontroleerd zien, maar diens techniek sterk beïnvloeden en zijn optreden achter de coulissen laten plaats vinden.

Des accountants handteekening onder de jaarrekening moet achterwege blijven, omdat B. & W. staatsrechtelijk verantwoordelijkheid dragen, die niet op den accountant overdraagbaar is. De werkelijke reden schijnt echter niet te liggen in dit officieele argument. Immers B. & W. willen een desbetreffende vraag van een raadslid der oppositie beantwoorden met de mededeeling, dat accountantcontrôle aan collega X is opgedragen, maar met dezen Heer is overeengekomen, dat hij alleen jegens B. & W. verantwoordelijk is. De raad heeft dus met des accountants meening niet te maken, men wil voorkomen, dat een meenings-