

MAANDBLAD VOOR ACCOUNTANCY EN BEDRIJFSHUISHOUDKUNDE

ONDER REDACTIE VAN: R. A. DIJKER, G. P. J. HOGEWEG, PROF. Dr. A. B. A. VAN KETEL, PROF. TH. LIMPERG JR., A. NIERHOFF, M. PIMENTEL EN H. R. REDER.

RUBRIEK REDACTEUREN: EXAMEN-VRAAGSTUKKEN: Drs. ABR. MEY EN Drs. J. PAARDEKOOPER — LITERATUUR: Drs. S. KLEEREKOPER — BESLECHTE GESCHILLEN: PROF. Mr. CH. ZEVENBERGEN — UIT DE FINANCIËLE HUISHOUDING DER OVERHEID: J. H. TEXTOR — UIT HET BUITENLAND: F. HAARBOSCH, Ch. HAGEMAN, Drs. A. TH. DE LANGE, Drs. W. P. DEN TURK — EFFICIENTIE: R. W. STARREVELD — BELASTINGVRAAGSTUKKEN: J. O. VAN GRUISEN — NIEUWS INZAKE WETGEVING, RESOLUTIES EN BESLISSINGEN OP HET GEBIED DER BELASTINGEN: Mr. Dr. E. TEKENBROEK — REPERTORIUM VAN TIJDSCHRIFT LITERATUUR: Meij. Dr. R. PHILIPS, Drs. G. L. GROENEVELD, J. P. DE HAAN EN J. C. SPANGENBERG

BUITEN DE VASTE RUBRIEKEN WERDEN IN DE BEIDE VORIGE JAARGANGEN BIJDRAGEN GEPLAATST VAN Dr. O. BAKKER, Drs. F. Th. BEDEAUX, W. N. DE BLAÏY, Ir. A. L. TER BRAAKE, F. F. VAN DOORNE, F. N. GLAVIMANS Jr., Drs. A. M. GROOT, E. GOUDSMIT, Drs. J. F. HACCOË, J. H. HAGEMAN, Ir. H. VAN HEYST, Th. v. HOORN, W. C. KOPPENBERG Jr., C. H. A. J. JANSSENS, A. J. VAN NOORDWIJK, J. J. M. H. NYST Mr. L. M. M. NYST, JAMES POLAK, A. RITZ, Dr. M. J. H. SMEETS, F. SWART, W. J. TOMBE, Drs. W. P. DEN TURK, e a.

SECRETARIS DER REDACTIE - C. VERWEY
TESSELSCHADESTR. 15 - AMSTERDAM, TEL. 82444

UITGEVER: J. MUUSSES — PURMEREND
TELEFOON 77 — GIRO No. 15062

DE COPIE VAN INGEZONDEN BIJDRAGEN WORDT NIET TERUGGE-
GEVEN. - NADruk IS GEOORLOOFD, ZOO DE BRON WORDT GE-
NOEMD. - BOEKEN TER RECENSIE EN ALLE ANDERE STUKKEN
VOOR DE REDACTIE ZENDE MEN AAN DEN SECRETARIS.

VERSCHEIJNT MAANDELIJKS, BEHALVE IN DE MAAND AUGUSTUS.
ABONNEMENT PER JAAR F 10.—, FRANCO PER POST F 10.24. BUITEN-
LAND F 10.60. — MEN ABONNEERT ZICH VOOR DEN GEHEELEN
JAARGANG

INHOUD:

Interne exploitatierekeningen	blz.	145
door F. F. van Doorne, met naschrift van Prof. Th. Limperg Jr.	"	
Wettelijke regeling van het accountantsberoep	"	149
Een boekhoudcongres	"	150
Nieuws inzake wetgeving, resoluties en beslissingen op het gebied der belastingen	"	151
Red. Mr. Dr. E. Tekkenbroek		
Stadstuinjtes — Kans op kwijtschelding van schulden — Aftrek van schuldig gebleven rente		
Examenvraagstukken	"	152
Red. Drs. Abr. Mey en Drs. J. Paardekooper		
Betreft controle van een loterij voor een gesticht		
Uit het Buitenland	"	153
Red.: F. Haarbosch, Ch. Hageman, Dis. A. Th. de Lange en Drs. W. P. den Turk		
Opvattingen omtrent de Accountancy in Duitschland door Drs. W. P. den Turk		
Examen in Accountancy Juni-Juli 1936 R.K. Handelshoogeschool, Tilburg	"	154
Schriftelijk Tentamen Inrichtingsleer — Schriftelijk Tentamen Controleleer		
Vragenbus	"	158
No. 28, inzake boeking devaluatiewinsten — No. 29 inzake toepassing van brutowinstnormen door den Rijksaccountantdienst		
Repertorium van tijdschrift-literatuur op het gebied van Accountancy en Bedrijfs huishoudkunde	"	158
Boeken-repertorium	"	160
R.K. Handelshoogeschool voor economische en sociale wetenschappen	"	160
Bevordering tot accountant		
Ontvangen bockwerken	"	160

INTERNE EXPLOITATIEREKENINGEN.

In het Aprilnummer van de jaargang 1934 komt in de rubriek „Vragenbus” ter sprake het probleem, of een interne exploitatierekening voor een nevenbedrijf, in casu een exploitatierekening van tot een meubelfabriek behorende automobielen, moet worden geërediteerd voor de vervoerprijs, die derden in rekening zouden brengen, dan wel voor een voor de eigen exploitatie geldende norm per prestatie-eenheid. Het antwoord op deze vraag is gegeven door Prof. Limperg en uit dat ant-

woord blijkt, dat deze de tweede opvatting beschouwt als verouderd.

Het heeft mij verwonderd, dat in de twee jaren die sindsdien zijn verstreken, niemand is opgestaan om voor deze tweede opvatting een lans te breken. Op gevaar af aangezien te worden voor iemand die met verouderde begrippen behept is, wil ik thans mijn stem doen horen, slechts betreurende, dat niet een meer gezaghebbend collega dit alreeds heeft gedaan.

In de probleemstelling in de eerste alinea is een beperking begrepen, die practisch verklaarbaar, doch theoretisch niet terzake is, en wel de beperking tot nevenbedrijven. Ik wil daarom in onderstaande beschouwingen met deze beperking voorlopig geen rekening houden. Aan het eind zal er gelegenheid zijn om te onderzoeken of inderdaad deze beperking, zoals door mij gesteld, in een theoretische beschouwing mag worden verwaarloosd.

In het bedrijf worden, ter bereiking van het doel, opofferingen gedaan, waarvan men vertrouwt, dat ze t.z.t. door de opbrengsten worden overtroffen. Het is een belangrijke taak van de boekhouding, door een nauwkeurige analyse dier opofferingen te onderzoeken of de verhouding tussen opofferingen en opbrengsten met de verwachtingen in overeenstemming is. Ik geloof, dat ik het wel als een communis opinio mag beschouwen, dat de enkele kennis van het totale resultaat, zoals wij die verkrijgen door de vermogensvergelijking bij het enkel boekhouden, tot dit doel absoluut onvoldoende is.

Daarom tracht men in de boekhouding tot uitdrukking te brengen, welke directe opofferingen onder normale omstandigheden noodzakelijk zouden zijn geweest om de begeerde opbrengst te verkrijgen. Bewust worden daarbij uitgeschakeld alle bijzondere omstandigheden, welke een niet regelmatig terugkerend karakter hebben, als fouten door abnormale onoplettendheid, hogere kostenlast als gevolg van onvoldoende bedrijfsbezetting, de invloed van onjuiste grondstoffen-inkoop e.d. Zodoende benadert men het totaal der opofferingen, dat een beloning behoort te vinden in de opbrengst; de uitgescheidde — positieve of negatieve — opofferingen verminderen (vermeerderen) het verkregen resultaat, zonder dat zij zelve tot opbrengsten hebben geleid.

De hier, zeer kort weergegeven, theorie van de „normale

kostprijs" wordt, voorzover mij bekend, thans vrij algemeen aangehangen. Zij leidt tot een goed inzicht in de oorzaken der verkregen resultaten en biedt aan de bedrijfsleiding de gelegenheid door een efficiënte organisatie de uit te schakelen opofferingen tot een minimum te beperken, voorzover deze althans door interne maatregelen bestreden kunnen worden.

Efficiëntie der directe, onder normale omstandigheden nodig geoordeelde kosten wordt echter slechts ten dele in de hand gewerkt. In de literatuur over dit onderwerp wordt vrijwel heengestapt over het feit, dat de bepaling der „normale omstandigheden" in de meeste bedrijven voor een groot deel op schatting neerkomt. Heeft men de schatting onjuist verriicht, dan zal de efficiëntie misschien niet maximaal zijn, zonder dat men zulks bemerkt. Slechts door constante waarneming, door taylorisering van de arbeid zal op den duur de optimale verhouding in de schattingen tot uitdrukking kunnen worden gebracht.

Er is echter een ander middel, zij het dan ogenschijnlijk niet met de eigen efficiëntie in verband staand, dat in sommige gevallen met vrucht kan worden gebruikt. Het zal in verscheidene gevallen mogelijk zijn de eigen, als normaal beschouwde, kostprijzen te vergelijken met de vraagprijzen van derden. Als eenvoudig voorbeeld zou genomen kunnen worden een vergelijking van de zetkosten in een drukkerij van een bepaald drukwerk, met de vraagprijs van een loonzetterij. Ik ben van mening, dat telkens wanneer het mogelijk is dergelijke vergelijkingen te maken, deze ook inderdaad moeten geschieden en de afwijkingen, voorzover deze blijken in het nadeel van het eigen bedrijf uit te vallen, met de meeste aandacht zullen moeten worden bestudeerd, ter bevordering van de doelmatigheid van de opofferingen in het eigen bedrijf.

Maar nog nimmer is mij gebleken, dat iemand op grond van de boven geponeerde wenselijkheid heeft gepropageerd, om nu voortaan de vraagprijzen van andere loonzetterijen in de eigen boekhouding regelmatig te verwerken, teneinde een totaal beeld te krijgen van het voordeel, verkregen door de zetters in eigen beheer.

En terecht. Het voorstel zou totaal irrationeel zijn en wel om verschillende redenen, waarvan ik er enkele puntsgewijze zal opsommen:

- 1°. De vraagprijzen zullen onderling — en ik verklap geen geheim als ik daaraan toevoeg: belangrijk — afwijken. Derhalve embarras du choix;
- 2°. Een hogere kostprijs dan de vraagprijs van derden zal getolereerd kunnen worden met het oog op andere belangen, als b.v. het beschikken over een eigen apparaat, ten einde de clientèle tijdiger te kunnen bedienen.

Het is trouwens ook volmaakt overbodig, omdat de incidentele vergelijking, mits deze ernstig geschiedt en men met de daaruit te trekken lering rekening houdt, voldoende gegevens biedt om de verhoudingen in het eigen bedrijf te toetsen en te verbeteren.

Waarom zou men echter — en nu komen we tot ons uitgangspunt terug — anders handelen bij een nevenbedrijf dan bij het hoofdbedrijf? Men zou kunnen opmerken, dat een nevenbedrijf makkelijker kan worden afgestoten dan een deel van het hoofdbedrijf, doch juist voor de nevenbedrijven geldt vaak, dat ze aangehouden worden om de clientèle een grotere service te bieden, zodat men bereid is voor die service een hogere prijs te betalen. Uit den aard der zaak is het van belang, dat men zich bewust is, wat die service kost, doch het is stellig niet nodig daarvoor de vraagprijzen van derden in de

boekhouding op te nemen. Om bij het vervoerbedrijf te blijven, dat uitgangspunt was voor het opstel in de „Vragenbus", indien men weet wat de kostprijs is van een tonkilometer kan men elk ogenblik vergelijkingen maken met alle offerten, waarover men beschikt. Zodra men een dezer offerten in zijn boekhouding heeft verwerkt, kan men geen vergelijking meer maken met andere offerten, tenzij men dezelfde weg inslaat als hiervoor aangegeven, n.l. vergelijking van de vraagprijzen per eenheid. Daarvoor was echter verwerking in de boekhouding van de vraagprijzen van derden niet nodig.

Prof. *Limpert* brengt in zijn antwoord nog een argument naar voren, dat in het voorgaande nog niet met zoveel woorden behandeld is, n.l. de invloed van de uitkomsten van de zusterafdeling (nevenbedrijf) op de resultaten van de overige afdelingen, indien deze voor een aandeel in de kosten van het nevenbedrijf worden belast. Ik zou hierop dit willen antwoorden. Niet de uitkomsten van het nevenbedrijf hebben invloed op de overige afdelingen, doch de normale kostprijs, in casu de norm per tonkilometer. Bij onvoldoende bezetting zal het nevenbedrijf zelf een, zichtbaar tot uitdrukking komend, verlies opleveren, dat uit den aard der zaak niet ten laste der andere afdelingen mag worden gebracht. Is de norm van het eigen bedrijf hoger dan de vraagprijs van derden, dan kan men zich van de invloed daarvan rekenschap geven door b.v. het verschil voor een bepaalde periode in een percentage uit te drukken, en aldus voor elke afdeling te bepalen of de kosten van de service lonend zijn.

Als conclusie uit het voorgaande poneer ik de stelling, dat het verwerken in de boekhouding van vraagprijzen van derden in plaats van de eigen normale kostprijzen irrationeel is:

- 1°. omdat de vraagprijs van derden meer aan wisseling onderhevig is dan de eigen normale kostprijs;
- 2°. omdat de vraagprijzen van derden op een zelfde moment onderling belangrijk kunnen afwijken;
- 3°. omdat het met de handelwijze beoogde doel op eenvoudiger wijze kan worden bereikt, bijv. door vermerking van de eigen normale kostprijzen.

F. F. VAN DOORNE.

*
* *
*

Voordat ik het eigenlijke betoog van den heer *Van Doorne* beantwoord veroorloof ik mij enkele bedenkingen te opperen tegen de wijze waarop de inzender de behandeling van het vraagstuk heeft ingeleid.

De heer *v. D.* geeft in de probleemstelling een weinig zuiver beeld van hetgeen ik over deze aangelegenheid indertijd heb gezegd. Ik verzoek den lezer de moeite te nemen, het Aprilnummer 1934 van dit blad op te slaan. Hij zal dan allereerst zien, dat ik niet de door den heer *Van Doorne* verdedigde zienswijze verouderd heb genoemd, maar dat ik ten aanzien van enige van de tegen de methode A aangevoerde argumenten van B veronderstelde, dat ze voortsporen uit de oude opvatting volgens welke de boekhouding slechts „werkelijke" gegevens zou mogen bevatten. De lezer zal dan ook zien, dat in de „Vragenbus" niet, zoals de heer *Van Doorne* ergens zegt, een „opstel" van mijn hand over het „probleem" is geplaatst, maar dat de vraag en het zeer korte antwoord destijds betrekking hadden op enkele praktische voor- en nadelen der beide methoden, terwijl de heer *Van Doorne* het probleem thans tracht op te voeren tot een theoretisch vraagstuk van hogere orde. Tegen dit laatste heb ik op zich zelf geen bezwaar, maar ik meen, dat de heer *Van Doorne* van deze verandering van het probleem had moeten doen blijken. Hij wekt bij den lezer de indruk alsof al die thans door hem te berde gebrachte dingen door mij over 't hoofd zijn gezien, terwijl hij de belang-

rijkste overweging uit mijn antwoord eerst aan het slot van zijn beschouwing bespreekt en ze dan nog wel inleidt met de woorden: „Prof. Limperg brengt in zijn antwoord nog een argument naar voren.” Als men nu ziet, dat ik dit „argument” in mijn antwoord heb aangekondigd als het „belangrijkste verschil in doelmatigheid der beide methoden”, dan wordt het duidelijk, dat wij de uiteenzettingen van den heer v. D. beter zullen kunnen waarderen, indien wij ze geheel op zich zelf beschouwen, los van de twee jaren tevoren gestelde vraag. Aldus kan ik mij ook erin verheugen, dat de inzender op deze wijze bouwstoffen voor de theorie heeft aangedragen, die de overdenking waard zijn. Ik wil dan ook gaarne mijn mening over de geopperde denkbeelden zeggen en volg daartoe thans het artikel van den heer Van Doorne op de voet.

Het is waar, dat de beperking van de vraag tot de nevenbedrijven voor het beginsel niet van beslissende betekenis is; dat ze echter theoretisch niet ter zake is, moet ik ontkennen. Daargelaten, dat we destijds te doen hadden met een bepaalde vraag, met een stellige inhoud, zodat kwalijk gezegd kan worden, dat de beperking niet ter zake is, mag ook voor het algemene probleem aan een bijzondere analyse met betrekking tot wat de heer Van Doorne nevenbedrijven noemt niet elke betekenis worden ontzegd. Want de nevenbedrijven van de aard, als in de gestelde vraag bedoeld, hebben dit karakteristieke, dat ze niet onverbrekkelijk met het hoofdbedrijf samenhangen en regelmatig en veelvuldig in gedifferentieerde bedrijfstakken worden uitgeoefend. En dit is een omstandigheid, welke, zoals straks zal blijken, niet zonder belang is.

Wat daarna in de beschouwing van den heer Van Doorne volgt kan ik, tot daar waar hij komt tot bespreking van de vergelijking der „als normaal beschouwde kostprijzen” met de vraagprijzen van derden, onbesproken laten, omdat deze beschouwing zo weinig verband houdt met het onderhavige vraagstuk, dat ze, dunkt mij, overbodig mag heten.

Als dan de heer Van Doorne overgaat tot het eigenlijke onderwerp neemt hij als „eenvoudig voorbeeld” de loonzetterij. Dit voorbeeld nu is al heel slecht gekozen, want de loonzetterij komt niet alleen hoogst zelden voor, maar de omstandigheden waaronder van de loonzetterij gebruik gemaakt wordt, zijn bovendien zo bijzonder, dat men de vraagprijs van de loonzetterij zelden of nooit voor het door den schrijver gestelde doel — vergelijking met de eigen kostprijs — kan bezigen. Waarom, zo heb ik mij vergeefs afgevraagd, heeft de inzender nu zo’n zelden voorkomend en bovendien onbruikbaar geval als voorbeeld genomen, terwijl de veel voorkomende en bruikbare gevallen voor het grijpen liggen? Ik noem de eigen drukkerij van de uitgeverij, de combinatie spinnerij-weverij, de gieterij in het algemene machinebedrijf, de drukkerij als onderdeel van een niet-grafisch bedrijf, de timmerwinkel als onderdeel van een bedrijf, niet behorend tot het bouwbedrijf.

Nu zou de verkeerde keuze van het voorbeeld niet zo erg zijn, ware het niet, dat de inzender juist uit dat voorbeeld bewijskracht putte voor zijn betoog. Hij zegt: „nog nimmer is mij gebleken dat iemand de wenselijkheid heeft gepropageerd, om „de vraagprijzen van andere loonzetterijen in de eigen boekhouding regelmatig te verwerken”. Inderdaad, dat heb ik ook nog nooit gezien en het ware ook bezwaarlijk, aan dat verlangen te voldoen. Maar de heer Van Doorne laat zich door het voorbeeld op een dwaalspoor brengen; de reden waarom men in dit geval het gebruik van de prijs van buitenaf niet aanbeveelt is te zoeken in de onbruikbaarheid van die prijs voor het gestelde doel en niet in de ondeugdelijkheid van het beginsel.

Tegen het beginsel zegt het voorbeeld dan ook niets. Als de heer Van Doorne andere voorbeelden neemt, zal hij tot het inzicht komen, dat men niet alleen het denkbeeld propageert, maar ook dat het praktisch met succes kan worden toegepast. In het gecombineerde bedrijf der spinnerij-weverij gebruikt men de marktprijzen der garens, in de uitgeverij en de niet-grafische bedrijven de drukkerstarieven, enz. Ik heb de indruk, dat de heer Van Doorne de dupe is geworden van zijn voorbeeld.

Volgen wij nu verder het betoog, dan zien we, dat de heer v. D. vaststelt, dat toepassing der door mij aanbevolen methode in het geval der loonzetterij „totaal irrationeel” is en wel om twee redenen: de vraagprijzen zullen onderling belangrijk verschillen en een hogere kostprijs zal getolereerd kunnen worden uit hoofde van het feit, dat met het eigen apparaat andere belangen gediend kunnen zijn.

Ja, ik zei het reeds: in het gegeven voorbeeld zou de methode bezwaarlijk kunnen worden toegepast. Maar in de weverij is er geen enkele moeilijkheid, geen embarras du choix; men vindt een zeer doelmatige basis in de marktprijs der garens.

De tweede hier tegen de methode aangevoerde bedenking is van principiele aard en heeft haar betekenis ook los van het gekozen voorbeeld. Hier is een belangrijk moment in het vraagstuk aangeroerd. Maar de conclusie is onjuist. Het is ongetwijfeld mogelijk, dat de samenvoeging van twee of meer categorieën van bedrijvigheid voordelen brengt, die zich niet uit spreken in de kostprijs van elk der onderdelen en die ook een hogere kostprijs voor een der onderdelen kunnen rechtvaardigen. Tegen die gedachte gaat de door mij aanbevolen methode niet in; ik wil zeker niet met de aanbeveling van die methode den bedrijfsleider ertoe brengen de door den heer v. D. veronderstelde hogere kostprijs niet te „tolereren” en dus de „andere belangen” op te offeren. Het enige wat ik te dezen aanzien wens te bereiken is, dat hij duidelijk ziet wat die „andere belangen” hem kosten. En het ware nu aan den heer v. D. om aan te tonen, dat hij zonder toepassing van de door mij aanbevolen methode ook tot die kennis kon komen. Wel verklaart de inzender in de volgende alinea, dat de toepassing der methode „volmaakt overbodig” zou zijn, maar de daarbij gevoegde argumentatie is zeker niet voldoende om deze stellige uitspraak ook maar enigermate te rechtvaardigen. En toch mocht men hier nu van den heer v. D. iets meer verlangen dan beweringen; want hierom en om niets anders gaat ’t bij dit vraagstuk: welke methode van boeking geeft het beste inzicht? Welnu, ik moet zeggen, dat de heer v. D. het vraagstuk niet voldoende heeft onderzocht, als hij schrijft, dat „incidentele” vergelijking — waarmede hij waarschijnlijk bedoelt vergelijking van geval tot geval — voldoende gegevens zou verschaffen om de verhoudingen in het eigen bedrijf te toetsen. Het is zelfs in eenvoudige gevallen uiterst bezwaarlijk zo niet ondoenlijk voor elk geval op zich zelf de invloed van het verschil in kostprijs vast te stellen, laat staan de verhoudingen in het bedrijf te toetsen. Trouwens, het gaat niet alleen om de kennis van de verhoudingen voor het enkele geval maar om een samenvattend overzicht. In de gedachten-gang van den heer v. D. zou deze ook de overbodigheid moeten betogen van de winstrekening, van de bedrijfsrekening en van haar onderdelen; de calculatie van elke order zou volgens hem voldoende inzicht kunnen verschaffen. En overigens, gesteld al, dat inderdaad uit al die „incidentele” gevallen een overzicht en een inzicht verkregen zou kunnen worden, dan is daarmede toch nog niet aangetoond, dat het niet technisch beter zou zijn, want veel eenvoudiger en meer doeltreffend, de

aanbevolen methode te volgen, waarbij de gegevens systematisch worden verzameld en geordend en aldus in de meest overzichtelijke vorm onder de ogen van den leider van het bedrijf worden gebracht.

De heer v. D. vervolgt dan: „Waarom zou men echter anders „handelen bij een nevenbedrijf dan bij het hoofdbedrijf”? Hier is de heer v. D. weer dupe van zijn ongelukkig voorbeeld. Neen, stellig, er is geen grond waarom men t.a.v. de hulpdiensten en nevenbedrijven anders zou handelen! Men volgt dan ook, zoals ik liet zien, de aanbevolen methode evenzeer in gevallen van integratie in het „hoofdbedrijf”.

Toch is er doorgaans meer grond om de methode te gebruiken bij de hulpdiensten. (Ik spreek van hulpdiensten en niet zoals de heer v. D. van nevenbedrijven omdat de laatste term voor velen ook andere onderdelen van het bedrijf omvat dan die welke de heer v. D. hier op het oog heeft). Niet omdat zulk een hulpdienst gemakkelijker kan worden afgestoten; ofschoon deze omstandigheid de aard van deze diensten typeert en dus wel de betekenis van de aanbevolen methode theoretisch in het juiste licht stelt. Maar omdat de functie van zo'n hulpdienst als accessoir orgaan de methode gemakkelijker toepasbaar maakt; voor deze diensten zal in het algemeen de prijsvorming bij de gedifferentieerde bedrijven een voor het geïntegreerde bedrijf bruikbare standaardprijs verschaffen. En voorts — dit is de hoofdzaak — omdat een andere methode van behandeling doorgaans bij deze hulpdiensten nog grotere moeilijkheden voor de analyse veroorzaakt dan bij de gewone integratie. De verrichtingen van deze hulpdiensten (met name die van het transport) zijn zo veelzijdig en worden op zo ingewikkelde wijze door de onderdelen van de productie heengevlochten, dat de gevolgen van het calculeren met ondoelmatige getallen niet meer te achterhalen zijn.

Juist de nevenbedrijven, zo zegt de heer v. D., worden vaak aangehouden voor een grotere service aan de afnemers. Ongetwijfeld. Maar dat doet niets ter zake. Ik herhaal wat ik hiervoor zei: de kosten van die service moeten gekend worden en zij moeten niet met andere kosten vermengd worden. De heer v. D. geeft dit te dezer plaatse ook toe. Maar hij meent, dat het voor die kennis niet nodig is, vraagprijzen van derden in de boekhouding op te nemen. En om dit aan te tonen betoogt hij, dat men in het geval, behandeld in de „Vragenbus”, elk ogenblik vergelijkingen kan maken met alle offerten waarover men beschikt.

Hier blijkt duidelijk ernstig misverstand. Om deze vraag gaat het niet. Natuurlijk kan men de kosten van een verrichting van de hulpdienst gemakkelijk met de prijzen van buitenaf vergelijken. Stellig is het voor die vergelijking niet nodig, die prijzen van buitenaf in de boekhouding op te nemen en te verwerken. Maar dat heeft ook nooit iemand beweerd of gemeend. En men vindt ook geen woord daarover in mijn antwoord in de „Vragenbus”.

't Gaat om twee andere dingen.

In de eerste — dat wil niet zeggen de belangrijkste — plaats om het *samenfattend* overzicht van de bedrijfsresultaten van de hulpdienst. Het is voor mij onbegrijpelijk, dat iemand met de kennis en de ervaring van den heer v. D. betoogt, dat men zonder de invoering van de prijs van buitenaf even goed en even doeltreffend omtrent de resultaten wordt ingelicht. Het is toch niet voldoende, dat de bedrijfsleider per tonkilometer wordt geïnformeerd. Hij moet regelmatig op de hoogte worden gehouden van de gevolgen van zijn bedrijfspolitiek, ook in absolute getallen. De moderne opvatting omtrent de betekenis der bedrijfsrekening en van de resultaten- en kosten-analyse

laat hieromtrent toch geen twijfel. De bedrijfsleider moet van jaar tot jaar en van maand tot maand zien, welke offers de instandhouding van de hulpdienst hem kost of welke extra-baten hij ermee verwerft. Hij moet duidelijk — niet per tonkilometer, want die maatstaf is voor vele gevallen volstrekt ondeugdelijk — zien, wat hem de service kost waarvan de heer v. D. sprak, hij moet duidelijk en in absolute getallen zien, welke kosten worden veroorzaakt als hij eigen auto's laat lopen ter wille van de reclame enz. En bovendien moet hij zien welke gevolgen de wisselingen in de bedrijfsdrukten bij de afdelingen van het hoofdbedrijf, welke van de vervoerdienst gebruik maken, voor de resultaten van de hulpdienst hebben. De heer v. D. zal hier antwoorden: die aanwijzing krijg ik bij gebruik van de „normale kostprijs”; dat zullen we straks nog zien.

Het tweede punt, waarom 't gaat, is de betekenis van de aanbevolen methode voor de verwerking van de prijzen in de afdelingen van het bedrijf, die van de hulpdienst gebruik maken. Hoe groot het misverstand bij den heer v. D. is blijkt wel het best hieruit, dat hij deze zijde van de zaak slechts als een bijkomstige aangelegenheid behandelt. En dat terwijl ik in mijn antwoord in de „Vragenbus” — ik merkte het reeds in de aanvang op — er nadrukkelijk op wees dat hier „het belangrijkste”, verschil in doelmatigheid der beide methoden schuilt” en dat het „niet in de eerste plaats gaat om de uitbeelding van de „resultaten van de eigen exploitatie van het vervoer op zich „zelf, maar vooral om de verwerking van de kosten van het „vervoer in de andere onderdelen van de administratie en van „het bedrijf”. Inderdaad, voor de analyse van het resultaat van de hulpdienst zou men nog wel andere wegen kunnen volgen; al moet ik zeggen dat de door mij voorgestane methode ook daarvoor de beste is en dat ik niet begrijp, waarom men deze eenvoudige methode niet zou volgen en liever andere, onvolkomen en gebrekkige hulpmiddelen zou gebruiken.

Hoe dit zij, in het slot van zijn betoog schenkt de heer v. D. dan toch nog aandacht aan dit punt.

Hij zegt er allereerst van, dat niet de uitkomsten van het nevenbedrijf invloed hebben op de overige afdelingen, doch de normale kostprijs, d.i. in het geval van de „Vragenbus” de normale kostprijs van de tonkilometer. En de heer v. D. wijst dan nog erop, dat de kosten der onderbezetting niet in de normale kostprijs mogen worden opgenomen en dat deze derhalve ook niet ten laste van de andere afdelingen komen.

Dit alles is tot op zekere hoogte juist en ik erken gaarne, dat bij gebruik van een genormaliseerde kostprijs een deel van de doeleinden, die ik met de aanbevolen methode nastreef, kan worden bereikt. Ik ga verder: als we de juiste „normale kostprijs” gebruiken, dan worden al mijn doeleinden bereikt, want de juiste „normale” kostprijs van de verrichtingen der hulpdiensten is voor de afdelingen, die van de hulpdienst gebruik maken, de prijs, die de overeenkomstige diensten in het verkeer bedingen. Als we om misverstand te voorkomen — want de term „normale kostprijs” heeft in Nederland voor velen een bepaalde inhoud, die voor deze gedachtenwisseling niet kan dienen, en wordt in het bijzonder gebruikt in verband met de schommelingen in de bedrijfsdrukten — als we in de plaats van „normale kostprijs” het woord *standaardkosten* gebruiken, zal de heer v. D. de bedoeling van mijn uitspraak begrijpen. Voor de betrokken afdelingen en voor het inzicht in de resultaten dier afdelingen is het nodig, dat haar kostprijzen gebaseerd worden op de prijs van de hulpdiensten, zoals zij die bij vrije inkoop zouden moeten betalen. Immers, voor de kosten van die afdelingen en voor haar resultaten is het onverschillig, welke offers het bedrijf uit anderen hoofde zich wil of moet getroosten. Voor haar is het nodig, dat de prijs van de hulp-

diensten wordt gezuiverd van alle elementen, die buiten haar sfeer liggen; waarbij ik ten overvloede opmerk, dat het daarbij niet alleen gaat om schommelingen in de bedrijfsdrukke van de hulpdienst, maar ook om de invloed van onderling verschillende schommelingen in de bedrijfsdrukke der andere afdelingen op de bedrijfsdrukke van de hulpdienst en voorts om de talrijke andere voor de afdelingen irrationele elementen in de kosten van de hulpdienst. Die zuivering nu heeft vaak op de meest eenvoudige en op de meest rationele wijze plaats, door de prijs te bepalen op de „normale” prijs in het verkeer. Het moet voor ieder duidelijk zijn, dat de uitschakeling van de irrationele elementen uit de prijs van de hulpdiensten ten behoeve van de andere afdelingen van het bedrijf op niets anders neerkomt dan op het gebruiken van de prijs van derden. Natuurlijk met modificaties, als dit rationeel is; b.v. omdat door de eigen hulpdienst ook aan de betrokken afdeling „service” wordt gegeven, welke deze bij gebruik van de diensten van buitenaf niet zou genieten.

Ik kan niet inzien, welke gerechtvaardigde bedenking tegen het gebruik van deze basis voor de standaardkosten der van de hulpdienst gebruikmakende afdelingen zouden kunnen worden ingebracht. Theoretische bezwaren stellig niet, want de methode past volkomen in de theorie der vervangingswaarde en in die der standaardkosten; maar daarover wil ik thans niet uitweiden. En de praktische bezwaren van den heer v. D. moet ik afwijzen. Voor de bewering dat de vraagprijs van derden teveel aan wisseling onderhevig zou zijn, zie ik geen enkele grond en als de heer v. D. maar de goede voorbeelden neemt, zal hij dat ook moeten inzien; maar ook al zou zulks wel het geval zijn, dan zie ik niet in wat dit ten aanzien van ons onderhavig vraagstuk zegt. Als de prijzen schommelen dan schommelen ook de kosten. Heeft ooit iemand bezwaar gemaakt tegen de veranderingen in kostprijzen, welke het gevolg zijn van bewegingen in de prijzen der grondstoffen? — Dat de vraagprijzen van derden op eenzelfde moment onderling belangrijk afwijken, moet ik in het algemeen al weer ontkennen, vooral voor de hulpdiensten waarom het hier gaat. De bewering schijnt ook niet logisch, want de concurrentie heeft toch in het algemeen het effect, dat de prijzen naar elkaar toe bewegen. Waarmede ik intusschen niet wil ontkennen, dat er kans is op gelijktijdig verschil in vraagprijzen, zij ’t ook normaliter in veel mindere mate dan de heer v. D. ons, op grond van hetgeen hij ten aanzien van het onbruikbare voorbeeld der loonzetterij blijkt te hebben ervaren, wil doen geloven. En alweer: al ware ’t zo, is dit een beletsel om uit te maken, welke van die prijzen voor het bijzondere geval een juiste maatstaf vormt?

En eindelijk: men zou zich volgens den heer v. D. van de invloed van een ongunstig verschil tussen de kosten van de eigen hulpdienst en de vraagprijs van derden op eenvoudiger wijze rekenschap kunnen geven, door b.v. — zo zegt de heer v. D. — „het verschil voor een bepaalde periode in een percentage uit te drukken en aldus voor elke afdeling te bepalen of „de kosten van de service lonend zijn”.

Het is mij niet geheel duidelijk geworden wat de heer v. D. hier bedoelt. Stellig is ook hier weer misverstand, want ’t gaat thans niet om de beoordeling van de doeltreffendheid van de „service” — al zal ook daarvoor de toepassing van de aanbevolen methode nodig zijn — maar om het verkrijgen van een juiste basis voor de kostprijzen van de andere afdelingen. En als ik het verder goed zie werkt de heer v. D. nu toch in wezen met de vraagprijs van derden; alleen „verwerkt” hij die niet in de boekhouding. Als dit inderdaad het enige verschil is wat overblijft, begin ik toch te vrezen, dat de heer v. D. meer dan

hij zich zelf bewust is gevangen zit in oude opvattingen omtrent de boekhouding. Hoe dit zij, ik moet ontkennen, dat hij er zonder die verwerking komt. Het is onmogelijk in een groot bedrijf de gevolgen van de afwijkingen na te speuren. De hulpdiensten verlenen hun diensten voor talloze onderdelen van het bedrijf op de meest verschillende wijze. Blijven we bij de vervoerdienst, dan vervoert deze producten naar buiten, voor export, naar verschillende districten in het land en naar de afnemers in de stad. Hij haalt de grondstoffen van het station ter plaatse en van verre afstand. Hij vervoert materialen voor onderhoud en bouw. Hij vervoert voor de inwendige dienst, op het eigen terrein. Hij vervoert directie-leden en personeel. Enz. enz. De vervoerkosten zullen bij toepassing van de aanbevolen methode volgens zeer verschillende tarieven worden berekend; de berekende vervoerkosten worden in alle andere afdelingen in de kosten verder verwerkt en komen aldus op zeer verschillende wijze en met verschillende coëfficiënten in de finale kostprijs van het product terecht. Ook wanneer de vervoerdienst niet zo verschillende diensten bewijst, is het monnikenwerk de invloed van een prijsverschil voor elk geval afzonderlijk na te gaan omdat de kosten van het transport steeds verder in de kostprijzen verwerkt worden. De verschillen b.v. in de kosten van het vervoer der grondstoffen werken in de kostprijzen der onderscheiden producten zeer verschillend uit en zo is het met de kosten van alle onderdelen, waarbij de vervoerdienst betrokken is.

Ik geef ’t den heer v. D. te doen, dit vraagstuk rationeel op te lossen door de verschillen in percentages uit te drukken en aldus „voor elke afdeling te bepalen of de kosten van de service lonend zijn”! Nog daargelaten, dat menige afdeling allerlei service geniet en dat — ik zei het reeds — het vraagstuk veel meer omvat dan het onderzoek naar de doeltreffendheid van de hulpdienst voor de „service”.

Tenslotte begrippe men mij goed: ik meen niet, dat in elk bedrijf de aanbevolen methode moet worden toegepast. In tal van bedrijven speelt het vraagstuk geen of een ondergeschikte rol. Maar ik heb in het voorgaande het antwoord verdedigd, dat ik in de „Vragenbus” heb gegeven voor een geval, waarin het vraagstuk aan de orde was gesteld en waarin dus de keuze van de methode ook van praktische betekenis werd geacht. Er zijn inderdaad vele gevallen, waarin de keuze van belang is. Ik weet b.v. uit mijn vroegere praktijk, dat de aanbevolen methode in de grote bedrijven de oplossing heeft gebracht voor de moeilijkheden, welke ontstonden doordat de afdelingen bezwaar maakten om de hogere prijzen van de eigen diensten te vergoeden. Gemeente en Rijk met eigen drukkerijen, met eigen besteldienst, met eigen werkplaatsen worstelen met hetzelfde vraagstuk. Ik ben ervan overtuigd, dat de heer v. D., als hij zijn onderzoek ook nog eens wil richten op dergelijke voorbeelden en daarbij het door mij betoogde wil in overweging nemen, toch met mij zal instemmen, indien ik besluit, dat het gebruik van de „vraagprijs van derden” in vele gevallen de doelmatige basis is voor de kostprijsberekening.

Intussen heeft de heer *van Doorn* een nuttig werk gedaan door het vraagstuk op principiële wijze aan de orde te stellen.

Th. L. Jr.

WETTELIJKE REGELING ACCOUNTANTSBEROEP

In aansluiting op de mededeeling van den heer *Reder* onder dit hoofd in het vorig nummer, nemen wij hier onder over hetgeen te dezer zake voorkomt in het Voorloopig verslag der Tweede Kamer op de Rijksbegroting 1937 en het antwoord van den Minister daarop.