

stoomopwekking, dan geeft T_{11} niet den volledige kostprijs aan van het stoom-aandeel, dat op product X rust. In T_{20} is n.l. het aandeel indirecte kosten, dat deel uitmaakt van den stoomkostprijs, tevens begrepen. Het is natuurlijk mogelijk b.v. in T_{21} enz. dit aandeel afzonderlijk te houden, doch wij vreezen, dat de carré-opstelling op deze wijze te omvangrijk wordt, terwijl het voor de beoordeeling van den kostprijs van artikel X van geen interesse is).

SLOTOPMERKING

Wij zijn er ons wel van bewust, dat het in dit opstel aangeronde thema alles behalve volledig is behandeld. Binnen het kader van een tijdschriftartikel kon dit moeilijk anders, aangezien het onderwerp uitgebreid is, speciaal wat betreft de kwestie der berekening en opstelling van standaardcijfers. Zoo is bovenstaand schema slechts als een begin, als een aanduiding op te vatten. De consequenties van het hier verdedigde standpunt reiken veel verder, hetgeen elkeen, die zich in de praktijk met deze materie bezig houdt, onmiddellijk zal inzien.

Wij herhalen tenslotte, hetgeen wij reeds in het eerste hoofdstuk hebben uiteengezet, dat al hetgeen in de overige hoofdstukken is behandeld niet moet worden gezien als één organisch geheel, doch als illustratie van de toepassing der in de Inleiding geformuleerde eischen. Moge in de praktijk blijken, dat met een en ander inderdaad een bijdrage is geleverd tot aanvulling van de Inrichtingsleer!

HET TECHNISCH-KWANTITATIEVE MOMENT IN DE PROBLEMEN VAN DE TOEGEPASTE BEDRIJFSECONOMIE

door Dr A. Mey

1. Inleiding.

Er is tusschen de huidige wetenschappelijke behandeling van verschillende problemen der toegepaste bedrijfseconomie en de opvatting, welke daaromtrent voor een tien of twintig jaren de algemeen-geldende was, onder meer dit kenmerkend verschil, dat het kwantitatieve moment meer op den voorgrond treedt, zelfs veelal het uitgangspunt van werkmethode en beschouwingswijze geworden is.

In die oudere opvatting stelde men den kostprijs als een verbijzondering van in geld uitgegeven bedragen; hetzij door opdeeling zonder meer, hetzij door verantwoording van directe kosten op rekening der uitgevoerde orders en daarbij aanvullende verrekening van indirecte kosten door toeslagen. Niet alleen echter bij den kostprijs, ook bij de budgetteering werd in den aanvang uitsluitend aan uit te geven geldbedragen gedacht; naar soort van kosten werden de bedragen bepaald. In de inrichtingsleer — en meer nog bij de behandeling van de boekhoudtechniek — werd aan de hoeveelheidsverantwoording weinig aandacht gegeven en in de controleleer liep de techniek der controle achter de techniek van het boekhouden aan. Ik behoef, wat het laatste aangaat, maar te herinneren aan de wijze van behandeling in *Dicksee's Auditing* met zijn „Auditing up to the trial-balance”, „From trial balance to balance sheet” en aan de wijze, waarop deze techniek der controle ook nog in *Sternheim's Leerboek der*

Accountancy (1924) den achtergrond van het denken vormt. Wat de inrichtingsleer aangaat is een typisch voorbeeld van het beperken van het denken aan uitgegeven geldbedragen het bekende boek van *Hawkins* „Cost Accounts”, waarin de uitgaven van bewerkingsloon en materialenverbruikskosten in bedragen per werkorder — via hulpboeken „wages-abstract and materials-abstract” worden opgeteld, zoodat in die calculaties alleen totalen (samenvoegingen van allerlei soort materiaal en allerhand loon) prijken, welke een beoordeeling van de geboekte kosten door technisch-deskundigen te eenen male onmogelijk maken.

In de nieuwere opvatting vindt men de technisch-noodzakelijke kwantiteiten als grondslag der definitie, waardoor niet alleen een geheel ander begrip van kostprijs ontstaat, maar waarmee een betere grondslag voor technische controle en commercieele prijsstelling, in de praktijk verbonden is. De aanvaarding van zulk een kostenbegrip brengt, noodzakelijkerwijze, tot een andere techniek voor het opstellen der „kostenbegrooting” (n.l. de z.g. „variabele budgetteering”), tot een andere techniek van administratie van het productieproces en tot een diepergaande analyse van de verschillen tusschen begrooting en werkelijkheid. Het inzien van het belang van de juiste verantwoording der verbruikte — of omgezette — hoeveelheden geeft ook een geheel andere organisatie van de administratie van handelszaken, van de handelsafdeeling van fabrieken en van de dienstverleningsbedrijven. Bovendien ontstaat daarmee een ander inzicht in de afschrijvingsleer en een andere oriëntering in de financieringstheorie; terwijl — last but not least — de theorie der accountantscontrole een anderen opbouw krijgt, waarmede de techniek der controle een anderen vorm aanneemt.

Al de genoemde veranderingen — in kostprijsopvatting, in financierings- en afschrijvingsleer, in de administratie van goederenomloop en productieproces, in de techniek der controle — zijn uiteraard den lezer van dit blad bekend; het kan echter zijn nut hebben om die veranderingen eens in onderling verband te bezien; te constateeren, dat eenzelfde voortschrijding doorwerkt in het denken over alle onderdeelen van onze wetenschap en in onze vaktechniek en daarmede vast te stellen, dat er „eenheid van conceptie” in deze voortschrijding is. Een poging daartoe heb ik gewaagd in deze schets, waarbij ik gemeend heb de vergrooting van aandacht voor de hoeveelheden te mogen aanduiden als het „*kwantitatieve moment*” in de problemen der toegepaste bedrijfseconomie; waarbij ik het woord kwantitatief zoo nodig tracht te versterken door het adjectief uit te breiden tot *technisch-kwantitatief*, om daarmede tot uitdrukking te brengen, het verband met de techniek van het bedrijf en het element van het technisch-noodzakelijke, dat aan het kostenbegrip, in de moderne opvatting, inhaerent is. Deze aanduiding is — ik ben mij dat bewust — eenzijdig. Immers door het naar voren brengen van het kwantitatieve moment worden tevens waarde en prijs — in hunne relatieve hoogte en in hunne veranderlijkheid — naar voren gebracht; worden deze tot afzonderlijke momenten in de administratie van goederenbeweging en productieproces, in de bepaling van de bedrijfsresultaten, in de controle op de verantwoording van het bedrijfsgebeuren en op de verslaglegging omtrent de bedrijfsuitkomst. Het is dus niet alleen het „*technisch-kwantitatieve moment*”, maar evenzeer het „*moment van waarde-verandering*”, dat zich uit de beschouwingen over en de verantwoording van geldbedragen losmaakt. Daarin ligt dan ook een tweede verdieping in onze vakbegrippen. Aangezien die echter, naar mijn oordeel, ontstaat uit de nauwere aan-

sluiting, van het denken over deze vraagstukken, bij het technisch gebeuren in het bedrijf, heb ik gemeend, dat de oorsprong van het geheel der moderne opvattingen op het eerstgenoemde moment mag worden teruggevoerd. Ik laat bij de poging om dat moment in enkele der genoemde problemen naar voren te brengen — ter beperking en ter vermindering van een polemische opstelling in de onderdeelen van mijn betoog — alle beroep op auteurs van gezag, alle adhaesie-betuiging aan of critiek op hunne opvattingen achterwege. Bedoelde auteurs en opvattingen zijn in onzen lezerskring voldoende bekend om verwijzingen te kunnen weglaten zonder den indruk te wekken aan de autoriteit hunner meeningen niet voldoende waarde te hechten of anderer theorieën als eigen vinding te willen introduceren.

2. *Het kostprijsbegrip.*

De kostprijs-definitie in welke ik de bovenvermelde elementen van onderscheid van „technisch-kwantitatief moment” en „waarde-moment” het sterkst naar voren zie komen is die, waarbij de kostprijs wordt omschreven als de *som der offers, welke noodzakelijk zijn om een product, op zeker oogenblik, voor zekere markt voort te brengen.*

In deze definitie spreekt, in het woord „noodzakelijk” de *kwantitatieve bepaaldheid* van die offers; de gebondenheid aan de techniek en aan den stand daarvan op een bepaald moment. Het begrip kostprijs is in die definitie gedacht in aansluiting aan den gang en de vereischten der productie, zooals men die in een productie-schema tot uitdrukking brengt. De offers in dezen technisch-economischen zin zijn tot op zekere hoogte constant; zij veranderen met de voortschrijding van de techniek.

Tevens spreekt in deze definitie de noodzaak om de waarde der noodzakelijke offers te bepalen. Zonder dat men de kwantitatief-uitgedrukte offers op één noemer brengt kan nooit een kostprijs tot stand komen, hetwelk echter tevens de eenheid vereischt van het waardebegrip voor dat benoemen gebruikt. Waar nu de waarde van de verschillende elementen der offers, n.l., arbeidstijd van verschillende soort arbeiders en employé's, kwantiteiten van verschillende materialen en grondstoffen, aantallen arbeidsuren (werkeenheden) van verschillende soort duurzame productiemiddelen, in onze maatschappelijke dynamiek in verschillend tempo verandert, volgt hieruit, dat men met „historische waarden” de vereischte offers nooit op één noemer kan krijgen, aangezien het uitdrukken in geld nooit eenheid kan scheppen, wanneer de geldswaarden — in onderling verschillend tempo — veranderen.

Slechts de waarde van het moment van waardeering kan hier de noodzakelijke uitkomst brengen, waarmede dus op de z.g. vervangingswaardetheorie wordt teruggevallen.

De aanvaarding van deze definitie van den kostprijs impliceert tevens een techniek van kostprijsbepaling, welke een andere is, dan de verbijzondering in de tweede alinea van de inleiding bedoeld. Bij deze kostprijsbepaling kan niet worden uitgegaan van, in de boekhouding op een of andere wijze verantwoorde, bedragen, maar moeten in het productieproces de technisch-noodzakelijke offers door waarneming en statistische meting worden vastgesteld. In het productiediagram moeten, als het ware, voor alle materialen of grondstoffen de benodigde hoeveelheden en voor alle manuele of mechanische bewerkingen de vereischte kwantiteiten, voor beiden de waarden worden ingevuld.

Deze opbouw van den kostprijs houdt dus ook in, dat de kosten van de duurzame productiemiddelen — naar wat kwantitatief vereischt is — worden vermeld. Hierbij moet men dus rente, afschrijving, onderhoud en krachtverbruik van elke machine per eenheid van bewerking (aantal stuks of tijdseenheid) vaststellen, evenals het loon van den werkman — naar stukstal of tijdseenheid — wordt vastgesteld. De bekende beschouwing van het duurzaam productiemiddel als voorraad van werkeenheden past in deze techniek van calculeeren. Deze beschouwing houdt echter weer in, dat — als grondslag voor de verrekening — wordt uitgegaan van den totalen voorraad werkeenheden, welke in het productiemiddel zijn opgesloten (de z.g. economische capaciteit). Dus worden slechts die werkeenheden in de calculatie opgenomen, welke technisch vereischt zijn, wordt de leegloop door slechten bedrijfsgang of door te groote projectie buiten den kostprijs gehouden om straks afzonderlijk als verlies in de verantwoording der jaarlasten tot uitdrukking te worden gebracht. Deze methode impliceert tevens, dat de kosten van de indirecte medewerking van duurzame productiemiddelen als gebouwen en transportinrichtingen, op overeenkomstige wijze worden behandeld, waartoe het uitdrukken van rente, afschrijving en onderhoud dier productiemiddelen in kosten van „productie-centra” — althans voor de gebouwen — het geëigende middel is, terwijl voor transportinrichtingen, eventueel naar af te leggen afstand, of te verplaatsen gewicht een verrekening in den kostprijs kan plaats vinden.

Een overeenkomstige beschouwing als voor de productiekosten gegeven kan voor de verkoopkosten worden opgebouwd. Of men over het technisch productie-apparaat of over het verkoopapparaat spreekt, maakt hierbij geen principieel verschil, slechts is bij enkele details der calculatie een andere methode vereischt.

De indirecte kosten van de medewerking van den technischen, commercieelen en administratieven staf aan de productie, kunnen eveneens worden berekend met methoden, waarbij het belang van de werkzaamheden dier afdelingen in het productie- of afzetproces tot uitdrukking komt. Een verrekening van indirecte kosten, waarbij teruggegrepen wordt op de beteekenis, welke zij technisch-economisch hebben in het doen ontstaan of afzetten van een bepaald product, geeft een beteren grondslag voor verrekening dan welk systeem van verdeelen ook, al wordt daarbij ten aanzien van de constante lasten ook gerekend naar op een of andere wijze scherpzinnig berekende normale bedrijfsdrukke. Dit laatste is trouwens steeds een vaag begrip gebleken.

De onderbezetting van machines, welke uit de gemiddelde seizoenfluctuatie volgt wordt gerekend onder de technisch noodzakelijke offers, evenals de onderbezetting, welke in vele bedrijven ontstaat uit den noodzaak om machines en gebouwen te projecteeren op een economische capaciteit, welke eerst na eenigen tijd van groei zal worden bereikt (de „groei-reserve” der capaciteit).

Ook zij er aan herinnerd, dat het begrip technisch-noodzakelijk niet slaat op wat bij perfecte bedrijfsmiddelen te bereiken zou zijn, maar op wat met een gegeven technische installatie in een bepaald bedrijf te bereiken is, terwijl bovendien de technisch-economisch onvermijdelijke verliezen van materiaal en tijd (mislukking, slechten uitval enz.), binnen zekere grenzen, tot de technisch-noodzakelijke offers gerekend worden; evenals indirecte werktijden voor instellen en omstellen en de tijdsvariatiën, welke van de prestatie-verschillen der arbeiders onderling en op verschillende daguren gevolg zijn.

De geheele methode van den „standaardkostprijs” is, met de technisch-kwantitatieve beschouwing van den kostprijs, ingepast in het geheel der bedrijfseconomische kostentheorie *), waardoor willekeurigheid in de begripsbepaling van wat onder standaardkostprijs of kostenstandaard te verstaan zij, is vermeden en in alle gevallen en in alle bedrijven principieel overeenkomstige oplossingen der practische vraagstukken gevonden kunnen worden. Uiteraard blijven dan alleen technische verschillen over, die uit de verschillende structuur der productieprocessen volgen.

Met deze kostprijsopstelling is tevens opgelost het vraagstuk of — en wanneer — men integralen of differentieelen kostprijs moet rekenen. Voor die vraag is, van de kostenverbijzondering uit, geen onweerlegbare oplossing te vinden. Vanuit dezen kostprijsopbouw is dat wel het geval. Er blijkt ten duidelijkste uit, dat *technisch* steeds *alle* handelingen van menschen en machines moeten worden doorgerekend; een differentieele kostprijs kan dus alleen ontstaan wanneer voorwaarden aanwezig zijn, welke de waarde van bepaalde werkeenheden van menscheelijke of machinale handelingen tot nul reduceeren. Ook is de vraag of onuitgegeven kosten (volontairsloonen of rente van eigen vermogen) in den kostprijs vallen, met de technisch-kwantitatieve beschouwing opgelost, terwijl het daarin evenmin een vraag is of geleend vermogen tot den overeengekomen of tot den geldenden rentestand moet worden berekend. Eveneens, is daarin een antwoord op de vraag of het gebruik van „geheel afgeschreven” productiemiddelen in den kostprijs moet worden gecalculeerd. Die medewerking is technisch vereischt en het nog meegaan in de productie van geheel afgeschreven bedrijfsmiddelen moge een vermeerdering van winst geven, omdat vroeger „geheim” gereserveerd werd, het kostenkarakter van de aanwending dier productiemiddelen is onmiskenbaar.

Het behoeft geen betoog — en is bekend — dat in den kostprijs aldus een onmisbaar steunpunt voor de prijsstelling gevonden wordt en en in de technisch-kwantitatieve kostenstandaard voor elk der elementen van den kostprijs (naar plaats en soort gedetailleerd) een bruikbaren norm voor de beoordeeling van de efficientie der productie of van de afzet-procedure gevonden wordt. Zelfs wordt die daarin gevonden voor de efficientie van de werkzaamheden van de technische, commercieele en administratieve stafafdeelingen; m.a.w. voor de beheerskosten.

Ik moge mijn lezers overlaten verder te constateeren, dat dergelijke steunpunten of normen nooit met de traditioneele (historische) methoden van kostprijsbepaling verkregen kunnen worden.

Opmerking verdient nog dat het gebruik van woorden, welke aan de fabrieksmatige productie herinneren, niet inhoudt, dat de problemen slechts voor die bedrijven van belang zijn. In de gegeven beschouwing past het ook om in een handelszaak van kostprijs en kostenstandaard te spreken, n.l. voor inkoop, opslag, verkoop, uitlevering enz. Eveneens kunnen de

*) Ik vermijd hier om dit begrip als „economischen” kostprijs te benoemen, omdat er geen andere kostprijs is. Een pleonasme moet vermeden worden. Het doet het misverstand ontstaan, dat er *twee* kostenbegrippen naast elkaar bestaan, de economische en de historische. Dat is echter alleen te handhaven, wanneer die twee gelijkwaardig zijn en niet de eene juist en de andere onjuist is. Waar men meent een historischen kostprijs noodig te hebben is deze n.m.m. geen kostprijs maar een statistisch kencijfer van de rentabiliteit (uitgedrukt per eenheidproduct). Bovendien houdt het woord kosten taalkundig in, wat in den genoemden kostprijs als kosten wordt aangenomen en brengt het meecalculeeren van uitgaven, welke niet het kostenkarakter hebben, zooals in dien historischen kostprijs gedaan wordt, met dien taalkundigen inhoud in strijd.

gebruikte termen worden toegepast op dienstverleeningsbedrijven, als spoorweg, tram, telefoon enz. Of men in dergelijke diensten produceert of serieuze producten maakt, verandert alleen de terminologie in het praktische geval. Het verandert niets aan de problemen.

3. *De variabele budgetteering der kosten.*

Het naar voren brengen van het kwantitatieve moment bij het opstellen van de bedrijfsbegroting leidt er toe, dat men de raming van de in de begrotingsperiode uit te geven bedragen afleidt uit de behoefte aan grondstoffen en materialen of aan arbeidstijd van menschen en machines voor de geraamde afzet of productie. Door deze kwantiteiten te vermenigvuldigen met de waarde, welke voor hen — elk voor zich bezien — in de ramingsperiode waarschijnlijk wordt geacht, worden dan de vereischte bedragen gevonden. Die raming van de vereischte hoeveelheden van grondstoffen en materialen of tijden vereischt kennis van de, in voorgaande paragraaf besproken, kostenstandaarden. De raming van de daarbij behorende waarden vereischt inzicht in het waardeverloop. De conjunctureele en structureele ontwikkeling van de koopmarkt — voor handelsgoederen, materialen of grondstoffen — en van de arbeidsmarkt zullen dus bestudeerd moeten worden. Voorts zal men moeten volgen de voortschrijding van de techniek in de machines, welke men benut en de eventueele conjunctuurfluctuaties, welke in hunne prijzen te verwachten zijn.

Het in de begroting tot uitdrukking brengen van voor productie of afzet vereischte hoeveelheden der kostenelementen impliceert dat men zich ook rekenschap geeft van de toleranties voor onvermijdelijk verlies aan hoeveelheden; wat materialen en grondstoffen aangaat door inferieure kwaliteit, door onvermijdbare fouten, door mislukking, door slechten uitval enz., wat arbeidstijd aangaat eveneens door mislukking of uitval en voorts door vermoeidheid, door verschil in prestatie-vermogen enz. Voor al deze factoren zullen — naar frequentie — toleranties moeten worden vastgesteld. Bovenal echter noodzaakt de rekenschap omtrent de vereischte hoeveelheden er toe om de beschikbare capaciteit van verschillende machines — en bedrijfsafdeelingen — te stellen tegenover wat vereischt blijkt en zich rekenschap te geven van de mogelijkheden om voor de overcapaciteit aan mechanische productiekraft emplooi te vinden. Op gelijke wijze leidt de rekenschap omtrent de — voor afzet of productie — vereischte personeelsformatie van verkoopkantoren, expeditieburelen of technische of administratieve stafafdeelingen er toe om plannen te beramen teneinde een eventueele overcapaciteit aan menschelijke arbeidskraft nuttiger aan te wenden of naar elders een heenkomen te bezorgen.

Dezelfde momenten, welke er dus toe leiden om in de kostprijs-elementen een beter inzicht te hebben, leiden tot de variabele begroting. Zoo wel bij de kostprijsbepaling als bij de begroting wordt een grooter verband met de techniek van het bedrijf geëischt dan met de meer traditioneele methoden van calculeeren of begrooten kan worden verkregen.

De budgetteering van uit de voor de productie vereischte hoeveelheden (machine-uren enz.) der duurzame productiemiddelen noodzaakt tot rekenschap omtrent den „leegloop“, die daarbij ontstaat en omtrent het verlies, dat daaruit voortvloeit. Een rekenschap, die — gezien den opbouw der kostenstandaards — over bedrijfsafdeelingen en werkplaatsen gedetailleerd wordt. Het aldus ramen van het verlies schept een sterke stimulans om overcapaciteit te verminderen of op te heffen.

Dat dit niet alleen voor fabrieken, maar voor allerlei andere soorten van bedrijven geldt, vloeit voort uit hetgeen over die andere bedrijfssoorten in de voorgaande paragraaf van dit opstel gezegd is. Misschien is het belang in sommige gevallen geringer, maar ik acht, dat verschillen in de mate, waarin deze problemen van beteekenis zijn, meer uit bedrijfsomvang dan uit bedrijfsaard voortvloeien.

Dat het b.v. voor een handelszaak noodig zal zijn om te weten, welke kosten — bij een gegeven afzetgrootte — haar verkoopapparaat en haar capaciteit aan opslag en magazijndienst mag hebben, is in het bovenstaande reeds opgesloten. Dat zij belang heeft om te weten in hoeverre haar autopark bij de expeditie van dien afzet belast zal zijn spreekt van zelf; tevens vloeit daar uit voort dat zij de kosten van de exploitatie van dat autopark naar technisch-noodzakelijke hoeveelheden van gebruik van benzine, olie en banden en naar vereischte formatie van chauffeurs, poetsers enz. zal willen overzien. De kostenstandaards voor de verkoopkantoren, de magazijnafdeeling en het autopark zijn de gegevens om het kostenbudget op te bouwen op de wijze als boven besproken werd.

4. *De inrichting van de administratie.*

De voorafgaande beschouwing omtrent toepassing van technisch-kwantitatieve gegevens in kostprijs en kostenbudget leidt tot onmiddellijke consequenties in de inrichting van de administratie. Wanneer toch de kosten der productie te voren vaststaan, zooals bij het voeren van kostenstandaards het geval is, heeft een nacalculeeren van kostprijzen per order of orderonderdeel weinig zin. Waar bovendien de voor de geschatte productie vereischte kosten, naar tijdsverloop en per bedrijfsafdeeling zijn geraamd, wordt het noodzakelijk om verschillen tusschen raming en werkelijkheid per tijdseenheid en per afdeeling te beoordeelen en naar oorzaken en omstandigheden te detaillieren, teneinde dergelijke verliezen te menageeren.

De administratie van het productieproces geschiedt dus teneinde den technischen gang van zaken tot uitdrukking te brengen, zoodanig dat per fabrieksafdeeling de — volgens de kostenstandaards — toegelaten kosten ten laste der fabricagerekening worden gebracht. Het werkelijk verbruik van stof en tijd wordt daarbij zoodanig verantwoord, dat de eventueele verschillen met het toegestaan verbruik kunnen worden geconstateerd en verklaring daarvan kan worden gevonden in de gegevens der technische controle. De boekhoudtechnische mogelijkheden om die verschillen te constateeren laat ik onbesproken. De indirecte fabricagekosten (als toezichtsloonen, loonbureau, magazijnkosten enz.) in de standaarden begrepen, worden daarbij op zoodanige wijze behandeld, dat ook te dien aanzien vergelijking van werkelijke en toegestane kosten mogelijk is.

De verantwoording van toelaatbare kosten omvat ook het gebruik van machines (b.v. naar machine-uren) volgens kostenstandaards, waarbij ook het vereischte stroomverbruik en de toegeslagen standaardgebouwenkosten per arbeidsplaats worden geboekt. Het vereischt stroomverbruik wordt dus tegenover het werkelijk verantwoord. De toegelaten gebouwenkosten — na detaillering volgens soort — worden tegenover de werkelijke gesteld. De voor de productie vereischte machine-uren eveneens gedetailleerd naar soort tegenover de werkelijke kosten van rente, afschrijving en onderhoud.

De vergelijking van begrooting en werkelijkheid in standaardkosten

geeft dus aan — bij alle kostensoorten — wat meer of minder aan kosten gemaakt is, dan werd toegestaan, overeenkomstig het kwantitatieve verschil tusschen begroote en werkelijke productie of afzet. De vergelijking van de toelaatbare kosten van de producten, welke heeft plaats gehad met het werkelijk verbruik van grondstoffen, materialen en werkeenheden van bewerking door menschelijke of mechanische kracht leert het verlies — c.q. de bate — kennen ontstaan doordat beneden — c.q. boven — de normen is gewerkt.

De aldus gevonden verschillen moeten — als gezegd — uit de gegevens van de regelmatige en dagelijksche technische controle op het verbruik en op den bedrijfsgang naar oorzaken zijn terug te vinden. Daarbij blijken evenzeer de verschillen tusschen de werkelijke en de onvermijdelijke mislukking, de werkelijke en de toelaatbare insteltijden, enz.

Aangezien het bij dat alles gaat om inzicht in de efficientie mag het uitdrukken in geld hierbij alleen de beteekenis hebben om boeking mogelijk te maken en om soortgelijke kwantitatieve verschillen en afwijkingen in hunne economische beteekenis naar voren te brengen. De geheele verantwoording geschiedt dus op dezelfde geldswaarde, de standaard-waarde van elk productie-element op het moment van zijn aanwending.

Dit impliceert, dat waarde-veranderingen afzonderlijk tot uitdrukking worden gebracht, hetgeen brengt op de bekende afboekingen van waarde-veranderingen aan de hand van een voorraad-administratie, welke op kantoor gehouden wordt. De kostenverantwoording voor verkoop-afdeeling, magazijn of expeditieafdeelingen van handelszaken moge eenvoudiger van karakter zijn, wanneer men een juist inzicht in de kwantiteiten van toegeane en gemaakte kosten wil, dan moet men daarbij dezelfde beginselen toepassen.

Een en ander houdt in, dat op kantoor voorraad-administratie gehouden wordt waarin de kwantitatieve aanwezigheid van alle artikelen, materialen of grondstoffen, welke daartoe van voldoende belang zijn, wordt gevolgd. Het kennen van die kwantitatieve aanwezigheid beteekent meer dan de, overigens zeer noodzakelijke, interne controle en meer dan het verband tusschen goederenbeweging in hoeveelheden en totale bedragen-verantwoording in de hoofdadministratie, het stelt ook in staat om de mogelijkheid van aanvaarden van orders voor aflevering van producten of voor fabricage te overzien, om voorschriften te geven voor verbruik van bepaalde partijen, enz. Tenslotte stelt het in staat om de goederenbeweging van elk der belangrijke artikelen op zich zelf te beoordeelen, hunne winstcapaciteit vast te stellen, opgetreden prijsveranderingen te constateeren enz.

Deze voorraad-administratie heeft dus een zeer belangrijke beteekenis in het tot uitdrukking brengen van het kwantitatieve moment in de administratieve verantwoording en in het scheiden van dat kwantitatieve moment van de veranderingen, welke gedurende de verantwoordingsperiode in de waarde van voorraden optreden.

Ik zie in dit alles een streven om het technisch-kwantitatieve moment niet alleen in de administratie van het productie-proces, maar ook in de omzetten tot uitdrukking te brengen. Dit is een symptoom van het groeiend inzicht, dat ook in den kostprijs en de budgetteering wordt waargenomen, n.l. dat de bedrijfsbecijferingen en verantwoordingen zoo nauwkeurig mogelijk het technisch gebeuren in het bedrijf moeten reflecteeren en alleen op die wijze een scherp inzicht in den bedrijfsgang ontstaan kan, m.a.w. alleen daardoor alle cijfermateriaal aanwezig is om den bedrijfsleider de

informaties te geven, welke noodzakelijk zijn om aan zijn beslissingen de noodige kennis van cijfers en verhoudingen ten grondslag te leggen. Die noodzaak spreekt evenzeer bij dienstverleeningenbedrijven waar men geen goederenbeweging kent. Immers daar tracht men door bonnen, kaartjes, zegels en dergelijke geldswaardige drukwerken quasi-goederenbeweging te scheppen, waardoor men overeenkomstige interne controle krijgt en tot een overeenkomstig inzicht geraken kan.

5. De samenstelling van het plan der accountantscontrole.

In de controleleer treedt meer en meer naar voren de beteekenis van de controle op de kwantitatieve goederenbeweging van den in- en den verkoop van het productie-proces. Ook hier spreekt dus het kwantitatieve moment en ook hier is merkbaar het streven naar verscherping van inzicht door de becijferingen dichter te doen aansluiten bij het bedrijfsgebeuren. Het gaat daarbij om het inzicht in de juistheid en, meer nog, in de volledigheid van de afgelegde verantwoording of gevoerde administratie.

Pas door de controle op de kwantiteiten, welke ingekocht en welke nog voorradig zijn, wordt zekerheid verkregen van de volledigheid van de verantwoording van den verkoop in de handelszaak. Door scherpe controle op de aanmaak van geldswaardig drukwerk — en daarbij aansluitende voorraadbewaking en misdrukcontrole — wordt zekerheid verkregen op de volledigheid van de verantwoording van de ontvangsten uit gepresteerde diensten aan het publiek in de desbetreffende bedrijven. Door controle op den inkoop van de kwantiteiten van grondstoffen of materialen, met daarbij aansluitend constateeren van aanwezigheid van voorraden, wordt zekerheid verkregen van den omvang van het verbruik in de productie en diensvolgens — door toepassing van de normen voor het voor de productie per eenheid product vereischte verbruik — van den omvang van het tot stand gebrachte product van verschillende soort, maat of afmeting. In den omvang der productie ligt dan weer de grond voor het vaststellen van den kwantitatieve verkoop, na bewaking van de aanwezigheid der voorraden. In de beoordeeling van den standaardkostprijs wordt voorts een bruikbaren grondslag gevonden om van het verkochte quantum tot de controle op de omzetbedragen te geraken.

De groote beteekenis, welke het kwantitatieve moment in de kostprijscalculatie en in de administratie van het productieproces voor de accountantscontrole heeft, springt hier in het oog. Zonder kwantitatieve kostenstandaards kan de accountant — als administratief-deskundige — niet alleen de productie controleeren, maar ook de verkochte hoeveelheden niet vaststellen. Zonder kwantitatieve normen voor materialenverlies, voor mislukking, voor slechten uitval en dergelijken zouden er onbeoordeelbare hiaten in zijn controle blijven, welke onder daartoe geëigende voorwaarden veel ongerechtigs konden verbergen. Met die normen kan dat niet meer. Zijn greep op het bedrijfsgebeuren sluit daardoor aan bij de technische controle op de bedrijfszuinigheid en moge hij als leek op technisch gebied de normen, zooals ze in het bedrijf in kwestie gelden, al moeten aanvaarden, hij is voldoende statisticus om te beoordeelen of de frequentie en de amplitude van voorkomende verschillen zoodanig is, dat die zonder twijfel aan de betrouwbaarheid der normen kunnen worden aanvaard, dan wel een aanwijzing daarin gevonden wordt van iets, dat op een „lek” zou kunnen wijzen. Hoe daarin dan verder te handelen zij, valt buiten mijn onderwerp. Typisch is nog op te merken, hoe het naar voren brengen

van het kwantitatieve moment de controle op inkooprijzen van handelsgoederen, van materialen, van grondstoffen, zoowel als de controle op verkoopprijzen van handelsgoederen en fabricaten in eigen betekenissen naar voren brengt. De accountant moet zich rekenschap geven van den overgang van hoeveelheden naar bedragen bij inkoop en verkoop en dus bij de inkoop-controle aansluiting zoeken bij genoteerde prijzen in markt-notering of prijscouranten en offerten en bij de verkoop-controle bij het systeem van prijsstelling, dat in de te controleeren onderneming bestaat. Dat het hierbij een belang wordt om waardeveranderingen van voorraden op zich zelf te bezien — niet alleen om hunne bedrijfseconomische betekenis, maar voor zijn greep op de verantwoording en voor zijn inzicht in de toegepaste verkoopprijzen — spreekt m.i. voor zich zelf.

Het kwantitatieve moment van den omvang der productie heeft natuurlijk ook nog betekenis voor de controle op lonen en de loonverwerking. Ik meen hierop echter om der wille van den omvang dezer studie niet te moeten ingaan.

6. *Slotopmerking.*

Ik ben mij bewust in dit opstel geen nieuwe denkbeelden te hebben neergelegd of nieuwe toepassingen naar voren te hebben gebracht. Ik heb over bekende dingen gesproken, waarover reeds meermalen in dit geschrift en in allerlei andere geschriften gehandeld is. Ik meende echter, dat het nut kon hebben om de ontwikkeling in bovengeschetste punten en het typisch-overeenkomstige daarin eens voor het voetlicht te brengen. In den aanhef dezer studie werd opgemerkt, dat het technisch-kwantitatief beschouwen ook van betekenis is voor de afschrijvingsleer en voor de financieringstheorie. Op die punten thans in te gaan, zou echter aan het toch al omvangrijke opstel te groote uitbreiding geven. Wellicht is er aanleiding om later daarop terug te komen. De gedachtengang zou bovendien nog op vele andere punten uit te breiden zijn. Volledigheid in de behandeling van het onderwerp heb ik echter niet beoogd. Uit het behandelde moge gebleken zijn hoe nauw de accountancy en de bedrijfseconomie van heden zich aansluiten bij de techniek van het bedrijfsleven, waarin zij toepassing vinden.

WINSTBELASTING ALS BEDRIJFSLAST

door J. Verschoor

In Art. 5 lid 1 van het Besluit op de Winstbelasting 1940 lezen we:

„Onder winst over eenig jaar wordt verstaan het verschil tussen het zuivere vermogen van het lichaam bij het einde van het jaar en het zuivere vermogen bij het begin van dat jaar, vermeerderd met de geldswaarde van hetgeen in den loop van het jaar als terugbetaling van kapitaal, als uitdeeling aan deelgerechtigden in de winst, en, in het algemeen, anders dan voor bedrijfsdoeleinden aan het vermogen is onttrokken en verminderd met de in den loop van het jaar ontvangen stortingen van kapitaal. Uitsluitend voor de toepassing van dit artikel geldt de winstbelasting als een uitdeeling aan deelgerechtigden in de winst.”