Lezers reageren

Enkele opmerkingen over (het gebruik van) bedrijfs- economische begrippen

'Baten', 'Betalingen', 'Inkomsten', 'Kosten', 'Lasten', 'Ontvangsten',
'Opbrengsten' en 'Uitgaven'

Prof. Dr. J. Dijksma

Het volgende artikel is een reactie op de bijdrage van de heer dr. A.T.J. Vernooij (verder Vernooij) aan dit blad onder de titel 'De toetsende tucht van de dimensie-analyse' en is geschreven op verzoek van de MAB-redactie. Na een aantal inleidende opmerkingen, zal ik puntsgewijs reageren op het artikel van Vernooij.

Het is plezierig te constateren dat Vernooij zich in zijn artikel geworpen heeft op de in zijn ogen vermeende onjuiste definitie van de begrippen 'kosten', 'lasten', 'uitgaven' en 'betalingen', zoals die worden gebruikt door bedrijfseconomen. Dergelijke methodologische onderwerpen worden zelden aangepakt.

Als Rotterdams bedrijfseconoom herinner ik mij het zogenaamde Feyenoord-Ajax-sfeertje dat soms werd opgeroepen bij de discussie over het antwoord op de vraag: Is het 'Rotterdamse' kostenbegrip beter dan het 'Amsterdamse' kostenbegrip van Van der Schroeff (1974, p. 27)?

Het Amsterdamse kostenbegrip was van normatieve aard. Het Rotterdamse kostenbegrip gekenmerkt door de slogan 'different concepts

of costs for different purposes'. Het Amsterdamse kostenbegrip was enger dan het Rotterdamse kostenbegrip; immers het normatieve karakter ontbrak in de Rotterdamse kostendefinitie.

Van beter of slechter kan niet worden gesproken, wel van anders of van meer of minder nuttig. Waarbij nuttig dan vertaald kan worden als praktisch toepasbaar of praktisch toegepast.

Als ik Vernooij goed heb begrepen probeert hij de door hem aangezwengelde discussie van dezelfde aard te laten zijn. Hij slaagt erin eenzelfde sfeer te scheppen.

Ten eerste door natuurkunde en bedrijfseconomie op een badinerende manier met elkaar te vergelijken ('Het is alsof de natuurkundigen drie verschillende grootheden zoals 'versnelling', 'snelheid' en 'afstand', alle drie zouden bestempelen als 'snelheid'.').

Prof. Dr. J. Dijksma is als hoogleraar Bedrijfseconomie verbonden aan de Vakgroep Bedrijfswetenschappen aan de Faculteit der Beleidswetenschappen van de Katholieke Universiteit Nijmegen.

Ten tweede door een eigen, niet in de bedrijfs-economie gebruikelijke, definitie van het be-grip 'uitgave' te vergelijken met in de bedrijfs-economie gebruikte en gebruikelijke be-grippen. Stel de volgende gebeurtenis vindt plaats: 'Een bedrijf sluit een brandverzekering af op 1 september 1992 met halfjaarlijkse be-talingen. De prijs voor deze verzekering is f 2.400 per jaar.' Ik neem aan dat op 1 sep-tember een (in mijn bedrijfseconomische ter-minologie) uitgave, die gelijk is aan een beta-ling, van f 1.200 plaatsvindt.

Vernooij stelt echter 'Dit bedrag (f 2.400 – JD) is een uitgave die leidt tot een schuld die uit-gedrukt wordt in guldens.' De manier waarop Vernooij de begrippen 'betalingen', 'uitgaven' en 'kosten' aan elkaar probeert te praten is van juridische aard en geheel anders dan in de bedrijfseconomie gebruikelijk, waar uitga-ve en betaling samenvallen.

Na eerste lezing van het artikel van Vernooij blijven zinnen hangen als:

- 'Op grond van de dimensie-analyse van uit-gaven en kosten kan dus worden gecon-cludeerd dat uitgaven nooit kosten en kos-ten nooit uitgaven zijn.'

Een dergelijke zin beklijft des te meer als ik het nieuwste, mij bekende, boek op het gebied van de inleiding tot de bedrijfseco-nomie zie, waarin het volgende overzicht is vermeld (Blommaert, Blommaert, Bouma, Groot en Kuijl, 1993, p. 197).

Figuur 9.1 Overzicht van mogelijke relaties tus-sen (1) kosten en uitgaven en (2) opbreng-sten en ontvangsten

Uit dit overzicht blijkt dat uitgaven en kosten kunnen samenvallen, maar ook deels kunnen verschillen. Dat zelfde geldt voor de begrip-pen 'opbrengsten' en 'ontvangsten'.

- 'Dit bedrag is een uitgave die leidt tot een schuld die uitgedrukt wordt in guldens.' Dat een uitgave kan leiden tot een schuld zal vele comptabele lezers toch de wenk-brauwen doen fronsen. Boekhoudkundig kan ik dit niet verklaren. Vernooij's opvat-ting is echter van juridische aard. Op het moment van het aangaan van de verpflich-ting ontstaat een (juridische) uitgave. Dus in boekhoudtermen bijvoorbeeld bij de aan-koop van goederen op rekening: Goederen/ aan Crediteuren. De bedrijfseconomische uitgave Crediteuren/aan Kas noemt Vernooij een betaling. De 'uitgave' van Vernooij is een gebeurtenis en leidt tot een boeking in het systeem van dubbel boekhouden.

De tweede lezing gaf mij aanleiding tot het maken van de volgende opmerkingen. Ik deel mijn betoog puntsgewijs in en volg de uiteen-zetting van Vernooij.

1 Met betrekking tot het onderzoek van Die-mel merk ik het volgende op. Haar conclusie luidt dat de door haar onderzochte boeken een duidelijke en eenvoudige uiteenzetting van de begrippen 'kosten', 'lasten', 'uitgaven' en 'be-talingen' ontbeerden. Een dergelijke consta-tering behoeft echter niet te betekenen dat de gebruikte begrippen onjuist zijn gedefinieerd. Als ik het echter goed begrijp is het voor Ver-nooij wel aanleiding geweest om enkele boe-ken, die niet worden gebruikt in het voortge-zet onderwijs, maar voornamelijk op het niveau van hoger beroeps onderwijs en universitair onderwijs, aan een nadere beschouwing te onderwerpen op het consistent gebruik van de genoemde begrippen. In Vernooij's betoog komen 'lasten' nauwelijks aan de orde; hij be-perkt in paragraaf 3 zijn beschrijving tot de di-mensies van 'kosten', 'uitgaven' en 'betalingen'. De bedrijfseconomische tegenpool, namelijk de begrippen 'opbrengsten', 'baten' en 'ontvang-sten' komen in het geheel niet aan de orde.

2 In het algemeen zijn bedrijfseconomen geen meesters op het gebied van de wiskunde¹; ik reken mijzelf daartoe. Vernooij stelt 'Dimensies voldoen aan de wetten van de breuken.' Vernooij stelt terecht, dat optellen en aftrekken slechts is toegestaan 'indien de dimensie van de grootheden (bijvoorbeeld $[M/R] + [M/R] - JD$), net als de noemers van de breuken ($3/4 + 1/4 - JD$), identiek zijn' en dat is in de volgende voorbeelden niet het geval: $[M/1] + [R/1]$, $[M/T] - [R/T]$ en $[M/T] + [M/R]$. Vernooij's stelling luidt nu dat bedrijfseconomen wel dergelijke rekenexercities uitvoeren, respectievelijk dat bedrijfseconomen rekenexercities conform de regels der breuken/dimensies uitvoeren maar onvoldoende aangeven welke dimensies zij hanteren.

Stel de vaste kosten bedragen f 100 in de maand januari 1994 $[M/T]$; de variabele kosten per eenheid produkt zijn f 5 $[M/R]$ en er zijn in die periode 15 produkten voortgebracht $[R/T]$ en verkocht. De totale kosten in januari 1994 zijn dan $[M/T] + [M/R] \times [R/T] = [M/T]$. In casu f 175 in de maand januari 1994, een bedrag dat op de winst-en-verliesrekening januari 1994 zal zijn vermeld.

De wetten der breuken mogen worden toegepast op het hanteren van bedrijfseconomische begrippen en niet omgekeerd. Zo is het vragen naar de bedrijfseconomische betekenis van $[M/T] \times [M/R]$ niet gerechtvaardigd. (zie hierover de laatste opmerking bij punt 7)

3 Hetgeen mij opvalt is dat Vernooij bij de bespreking van de diverse begrippen zoals die zijn gebruikt door Slot, Tijhaar, Van der Zijpp, Bouma, Van der Schroeff en Bindenga geen aandacht besteedt aan de context waarin de begrippen worden gebruikt. Ik bedoel: Voor welke doelgroep is geschreven? en In welk kader wordt iets besproken? Het is voor mij hier niet de plaats om de door andere auteurs gebruikte begrippen onder de loep te nemen, respectievelijk te verdedigen, maar toch.

Slot en Tijhaar maken geen driedeling 'kosten', 'uitgaven' en 'betalingen'; waarom zouden zij? Zij gebruiken, zoals gebruikelijk, 'betalingen' en 'uitgaven' als synoniem.

Van der Zijpp slaat 'de beschrijving van beta-

lingen en uitgaven over.' Wellicht geldt voor hem hetzelfde als voor Slot en Tijhaar en vindt hij een nadere omschrijving van deze begrippen, gegeven zijn doelgroep, onnodig.

Bouma stelt 'de opbrengsten gelijk aan de ontvangsten en de kosten aan de uitgaven.' Ten behoeve van de duidelijkheid en de eenvoud is in het kader van zijn uiteenzetting een dergelijke vooronderstelling zeer op zijn plaats. Hij abstraheert van problemen die voor de uitkomsten van zijn betoog, vooralsnog, niet relevant zijn. Zo stelt Bouma "De doelmatigheid van de terminologie kan worden beoordeeld naar haar bijdrage tot de gedachtenwisseling.' (Bouma, 1982, p. 31). Bouma gebruikt de veronderstelde gelijkheid van kosten/uitgaven en opbrengsten/ontvangsten dan ook ten behoeve van de doelmatigheid van zijn betoog alleen bij bespreking van onderwerpen waarbij het lange-termijnaspect een rol speelt. Dat vindt bijvoorbeeld plaats bij de bespreking van het begrip zelfstandig(heid van de organisatie) en bij de investeringsanalyse: '... in *investeringscalculaties* (...) laat men, vanwege het lange-termijnkarakter van deze beslissingen, uitgaven en kosten en ontvangsten en opbrengsten samenvallen.' (Blommaert, Blommaert, Bouma, Groot en Kuijl, 1993, p. 195). Ten aanzien van Van der Schroeff kan gesteld worden dat hier een zin wordt geciteerd die inderdaad bloot ligt aan de terechte kritiek van Vernooij, maar die overigens op geen enkele manier recht doet aan de verdiensten van het boek van Van der Schroeff, die juist door zijn indringende betoog velen aan het denken heeft gezet over 'kosten'.

4 Het begrip 'lasten' zoals dat wordt gebruikt door Bindenga wordt door Vernooij, zij het summier, besproken.

Overigens, waarom vindt naast een summiere bespreking van het begrip 'lasten' helemaal geen bespreking plaats van het te pas en te onpas gebruikte begrip 'inkomsten' en van het gebruik van het begrip 'onkosten'; een dergelijke aanvulling lijkt mij zinvol.

Bindenga's betoog vindt plaats in het kader van de externe verslaggeving, waar de onder het vorige punt genoemde auteurs hun begrip-

pen bezigden in het kader van de wetenschapsgebieden kosten en financiering. In de kameraalstijl worden inderdaad de 'ontvangsten' en 'uitgaven' gelijk gesteld aan 'baten' en 'lasten'. Niet valt in te zien hetgeen daarin niet juist zou zijn. Wel iets anders.

Artikel 362 lid 3 van Titel 9 De jaarrekening en het jaarverslag uit het Burgerlijk Wetboek Boek 2 Rechtspersonen luidt: 'De winst- en verliesrekening ... geeft ... de grootte van het resultaat van het boekjaar en zijn afleiding uit de posten van baten en lasten weer' en artikel 5. 'De baten en lasten van het boekjaar worden in de jaarrekening opgenomen, onverschillig of zij tot ontvangsten of uitgaven in dat boekjaar hebben geleid.' In sommige modellen van de winst-en-verliesrekening conform het besluit Modellen Jaarrekening (1983, 1985 en 1993) wordt onder het kopje Lasten vervolgens een nadere indeling gegeven waarin de begrippen 'lasten' en 'kosten' worden gebruikt, zoals kosten van grond- en hulpstoffen, verkoopkosten, sociale lasten en buitengewone lasten. Evenzeer geldt dat voor de creditzijde van de winst-en-verliesrekening waar onder het hoofdje Baten ook wordt gesproken over Opbrengsten.

Er is sprake van een slordig taalgebruik.

Zijn hiervoor mogelijke verklaringen aan te voeren? Ik doe een poging.

– Het gebruik van de begrippen 'baten' en 'lasten' kan min of meer uit de historie van de wet worden verklaard. Immers het Burgerlijk Wetboek Boek 2 heeft betrekking op publiekrechtelijke rechtspersonen, kerkgenootschappen en privaatrechtelijke rechtspersonen. Conform het Burgerlijk Wetboek Boek 2, Titel 1 Algemene bepalingen, Artikel 14 lid 2 dient het bestuur van een rechtspersoon jaarlijks ... een balans en een staat van baten en lasten ... op te maken.'

Tot die privaatrechtelijke rechtspersonen behoren, naast de rechtspersonen die vallen onder Titel 9, ook de vereniging en de stichting. Het is aannemelijk dat op grond van het geheel van deze rechtspersonen gekozen is voor de relatief ruimere begrippen 'lasten' en 'baten' in plaats van 'kosten' en 'opbrengsten'.

– Wellicht ook dat getracht is naast de terminologie uit de kameraalstijl, die toch nog kan gelden voor publiekrechtelijke rechtspersonen en kerkgenootschappen, ook is gekozen voor de terminologie uit het enkel en dubbel boekhouden.

Geheel zuiver is de redenering op bovenstaande twee punten niet, gezien hetgeen hiervoor door mij is opgemerkt over de inhoud van de modellen van de winst-en-verliesrekening. Een hybridisch gebruik van begrippen blijft.

– Een argument is ook te vinden in de omschrijving die de Raad van de Jaarverslaggeving (1993, p. S06-07 alinea 70) in het ontwerp-Stramien geeft voor baten en lasten.

'a *Baten* zijn een vermeerdering van het economisch potentieel gedurende de bestaande periode in de vorm van instroom van nieuwe of verhoging van bestaande activa, danwel een vermindering van passiva, een en ander uitmondend in toename van het eigen vermogen, anders dan door bijdragen van deelnemers daarin.

b *Lasten* zijn verminderingen van het economisch potentieel gedurende de verslagperiode in de vorm van uitstroom of uitputting van activa, danwel het ontstaan van passiva, een en ander uitmondend in afname van het eigen vermogen, anders dan door uitdelingen aan aandeelhouders daarin.'

Klaassen/Bak (1993, p. 37) merken over deze definities op dat zij 'uitermate ruim en daarvoor nauwelijks operationeel' zijn. Een herwaardering van een actief valt onder de omschrijving van 'baten'. In dit geval wordt dus aangegeven dat het begrip 'baten' relatief ruimer is dan 'opbrengsten'; evenzeer geldt voor de verhouding tussen de begrippen 'lasten' en 'kosten'.

Overigens laat het voorgaande Vernooij's stelling onverlet dat het gebruik van begrippen juist dient plaats te vinden. Maar door de begrippen uit hun context te lichten en slechts een gedeelte van de begrippen te behandelen, laadt hij de verdenking op zich selectief gekozen te hebben.

5 De door Vernooij gegeven omschrijvingen van indirecte kosten en produktkosten begrijp ik niet. Een kostenbedrag met de dimensie [M/T] te bestempelen als doorgaans indirecte kosten is niet juist. Het zijn kosten gemaakt gedurende een bepaalde periode. Of deze kosten volgtijdig of gelijktijdig worden verbijzonderd en zo ja, op welke manier, is aan het kostenbedrag niet af te lezen. Kosten met de dimensie [M/R] kunnen als produktkosten worden aangeduid, indien zij verwijzen naar de categorie eindprodukt [Re]. [M/R] zou dus ook betrekking kunnen hebben op de kosten per eenheid van de verkochte produkten die ten laste worden gebracht van de winst-en verliesrekening als $[R] = [Rk]$. De kritiek die ik van Vernooij nu beluister is dat in de kostenboeken die hij heeft aangehaald 'regelmatig' het begrip kosten wordt gebruikt zonder aan te geven waarop die kosten betrekking hebben. Ik betwijfel dat ten eerste. Ik kan mij geen balans of winst-en-verliesrekening voorstellen waar niet bij staat aangegeven 'eindvoorraad $f xxx$ ' dat is $[M/Re] \times [Re] = [M]$, respectievelijk 'kosten van de verkochte goederen $f yyy$ ' dat is $[M/Rk] \times [Rk] = [M]$.

6 Een geldbedrag per maand en een geldbedrag per produkt zijn niet op te tellen. Vernooij stelt dat [M/T] (een huurbedrag van f 600 per jaar) niet kan worden opgeteld bij de kosten van een produkt [M/R]. Dat lijkt mij evident. Maar de optelling zal pas plaatsvinden als [M/R] is vermenigvuldigd met [R/T].

Binnen [T] zijn meerdere dimensies te onderscheiden, namelijk T als tijdstip en T als (meerdere) tijdsinterval(len).

Stel een bedrijf heeft als (bedrijfseconomische) uitgaven een bedrag van f 50 in de maand april 1993 (dat kan zijn van de dimensie [M], van [M/T], maar ook van [R], namelijk als een aantal muntjes) voor een incidenteel gehuurde personenauto en een bedrag van f 700 voor de huur van het bedrijfsgebouw gedurende het jaar 1993 (dat kan zijn van de dimensie [M], van [M/T], maar ook van [R], namelijk als een aantal muntjes). Het bedrijf beschouwt de uitgaven als kosten voor het jaar 1993. Deze kostenbedragen kunnen worden

opgeteld, de dimensies zijn immers hetzelfde.

7 Via de dimensie-analyse concludeert Vernooij: 'Het onderscheid tussen kosten en uitgaven verdwijnt daarmee ten onrechte.' Immers beide zijn een geldbedrag en een tijdstipgrootte. Zijn redenering verloopt als volgt.

Het kostenbegrip/het kostenbedrag is omschreven als (Dijksma, 1988, p. 15):

$$K = \sum_{i=1}^n (q_i x p_i)$$

waarin

K = het (totale) kostenbedrag;

q_i = de hoeveelheden van het produktiemiddel i ($i = 1, 2, \dots, n$);

p_i = de bijbehorende prijzen van het produktiemiddel i ($i = 1, 2, \dots, n$).'

Hierin is q het hoeveelheidselement en p het prijselement. Het hoeveelheidselement q heeft de dimensie [R]; het prijselement p is (echter ???) van het type [M/R]. Vermenigvuldiging van p met q , $[M/R] \times [R]$, levert een geldbedrag op met als dimensie [M]. Overigens is het aardig te constateren dat Van der Schroeff ook de genoemde elementen aanduidt als dimensies (1974, p. 54).

Hierover merk ik het volgende op:

a Vernooij stelt dat ik in mijn betoog, zonder argumenten, aan het tijdselement de zinsnede toevoeg: 'dit element laten wij onbesproken', hetgeen een inperking betekent van dimensionale structuur.

De bespreking van het kostenbegrip vindt plaats in de context van een elementair boek over kostenvraagstukken. Wellicht had Vernooij zelf kunnen bedenken dat dit de reden is. Ook in het voorgaande heb ik gewezen op het uit zijn verband trekken van het gebruik van begrippen. Maar accoord: 'Eenvoudigheidshalve wordt het tijdselement buiten beschouwing gelaten.' Misschien had hier voor de volledigheid bij moeten staan dat het hier het rente-element betreft dat een tijdsdimensie kent.

- b 'Door deze niet-beargumenteerde inperking van de dimensionale structuur introduceert Dijksema een kostenvergelijking die qua dimensie overeenkomt met grootheden die van hetzelfde type zijn als uitgaven [M]'. Ik neem niet aan dat Vernooij bedoelt te zeggen dat als ik de inperking wel had beargumenteerd, het onderscheid zou hebben blijven bestaan.

Omdat beide begrippen 'kosten' en 'uitgaven' de dimensie [M] hebben en beide tijdstipgrootte zijn, vervalt het onderscheid tussen kosten en uitgaven en dat is ten onrechte aldus Vernooij.

De oorzaak van het verschil in opvatting is eenvoudig. De oorzaak is dat Vernooij het (juridische) begrip 'uitgave' omschrijft als een tijdstipgrootte en kosten als een stroomgrootte. Bovendien wordt Vernooij's uitgave vergeleken met mijn (bedrijfs-economische) begrip 'uitgave' hetgeen een stroomgrootte is. Omdat ik in de omschrijving van het kostenbegrip de tijdsdimensie, eenvoudigheidshalve, weglaat ontstaat een tijdstipgrootte. Dit is een klassiek voorbeeld van sofistisch redeneren.

Het historische kostenbegrip is opgebouwd uit $H_w \times P_w$ (nuttig bijvoorbeeld voor de voorraadwaardering en voor de fiscale winstbepaling) en het standaardkostenbegrip uit $H_{st} \times P_{st}$ (bijvoorbeeld nuttig voor de beheersing van het productieproces). De omschrijving van een 'nieuw' kostenbegrip kan theoretisch juist zijn, maar behoeft voor de nuttigheid een praktische toepassing. Zo is er wellicht een benaming te vinden voor het kostenbegrip dat bestaat uit $H_w \times P_{st}$; maar ten behoeve van welk doel kan een dergelijk kostenbegrip worden gebruikt? Het is mijn visie niet gerechtvaardigd een doel te zoeken voor een theoretisch kostenbegrip. Bij een gegeven doelstelling van de kostencalculatie behoort een kostenbegrip en niet andersom.

8 Vernooij maakt gewag van het feit dat 'de afbakening van het begrip 'kosten' ten opzichte van het begrip 'betalingen' onduidelijk' is. Ik zou het sterker willen uitdrukken: Het begrip 'betalingen', als het al in mijn boek wordt

gebruikt, is een synoniem voor het begrip 'uitgaven', maar dat is niet het begrip zoals Vernooij dat omschrijft.

Dat 'de bedrijfseconomische literatuur niet uitvoerig stilstaat bij de relatie tussen betalingen en uitgaven' is eenvoudig te verklaren: de auteurs zien beide begrippen als synoniem. Dat Vernooij hier geen enkele literatuurverwijzing opneemt doet het bange vermoeden rijzen dat hij alleen staat.² Ik kan ook nergens anders een dergelijk onderscheid in de literatuur vinden.

9 Onderscheid moet gemaakt worden tussen hetgeen theoretisch/methodologisch juist is en hetgeen praktisch relevant is. Zo is het optellen van \$ 1 + £ 1 zonder omrekening naar bijvoorbeeld guldens niet mogelijk. Ook is het niet mogelijk de prijs van een gebouw waarop is afgeschreven en dat is gekocht op 1 januari 1954, op de balans per 31 december 1993 op te tellen met de historische kosten van een gebouw dat is gekocht op 1 januari 1993. Toch vinden dergelijke optellingen dagelijks plaats, omdat, theoretisch ten onrechte, wordt uitgegaan van de gulden=gulden regel. Het is theoretisch mogelijk de guldens van 1 januari 1954 en de guldens van 1 januari 1993 uit te drukken in guldens met de algemene of specifieke koopkracht van de guldens van 31 december 1993. De kosten die een dergelijke berekening voor het gehele administratieve systeem met zich mee brengen, wegen blijkbaar niet op tegen het ermee verkregen nut. Dat is praktisch en staat los van de theorie.

10 Veel invloed wordt mij toegedicht, als een simpele constatering van mijn kant een rem kan zetten op de ontwikkeling van de bedrijfseconomische wetenschap.³ Ik constateer dat het maken van 'een bedrijfseconomische calculatie' sec geen nut heeft, maar dat het nut alleen bestaat als de kosten van die calculatie opwegen tegen de voordelen die men ermee kan behalen.'

Laat ik dat toelichten. Het bepalen van de (omvang en de samenstelling van de) kosten per eenheid produkt sec, zonder er iets mee te doen, is zinloos. De verworven kennis over die kostprijs moet ergens voor dienen; bijvoor-

beeld voor de bepaling van de verkoopprijs. De kosten van het berekenen van die kosten per eenheid moeten opwegen tegen het nut dat wordt verkregen met de kennis over die kostprijs ten behoeve van het bepalen van die verkoopprijs. Zo is het berekenen van de kostprijs ten behoeve van de verkoopprijsbepaling in een situatie van volledig vrije mededinging zinloos.

Laat ik ten aanzien van dit punt volstaan met twee verwijzingen:

- Van der Schroeff (1974, p. 475), gebruikte voor het vierde gedeelte van zijn boek 'Kosten en Kostprijs' het motto '*Er is een kostprijsberekening van de kostprijsberekening.*'
- Bij de toepassing van de kwalitatieve kenmerken/criteria ten aanzien van de financiële overzichten in de externe verslaggeving moet evenwicht gezocht worden tussen 'nut en kosten (balance between benefit and cost)' (Klaassen/Bak, 1993, p. 36).

Overigens is het aangaan van een discussie over het verkeerd gebruik van begrippen, respectievelijk het onjuist formuleren door anderen, niet ontbloeit van gevaar. Wat te denken van:

- 'Een bedrijfseconoom zal het wel aanvaardbaar vinden als iemand zegt dat hij 'zestig duizend gulden winst gemaakt heeft'.

Dit is een volstrekt onbewezen stelling en bovendien gekozen op een aantoonbaar verkeerd gedeelte van de bedrijfseconomie en nogal denigrerend; natuurlijk zal een bedrijfseconoom, dat is net een mens, het fijn vinden als iemand een gunstig resultaat heeft behaald, maar hij zal ongetwijfeld verder vragen, als hij daartoe tenminste is gerechtigd. Hetgeen hij verder vraagt zal ik Vernooij niet uitleggen, daarvoor bestaan met name in Nederland vele schitterende leer- en studieboeken. Op dit gebied wordt Nederland in diverse publikaties (bijvoorbeeld Nobes, 1988, p. 31) niet voor niets aangeduid als het enige land ter wereld waar winstbepaling-financial accounting wordt gedragen door een theorie, namelijk de vervangingswaardetheorie.

Op deze manier kan iedereen, bijvoorbeeld

'men', een onzinnige uitspraak in de mond worden gelegd. Zulke stellingen vereisen empirische onderbouwingen; zijn die er niet, dan is weglaten het credo.

- 'Eén verklaring voor deze onzuiverheid is de traditie van de bedrijfseconomische wetenschap om het spraakgebruik over te nemen alsof het wetenschappelijke formuleringen zijn. Slot (...) hanteert als criterium voor de opbouw van zijn begrippenapparaat dat zo min mogelijk moet worden afgeweken van hetgeen in het bedrijfsleven gangbaar is.'

Slot zegt hiermede dat de inhoud van zijn begrippen zoveel als mogelijk moeten aansluiten bij hetgeen gebruikelijk is, maar niet dat die begrippen onzuiver of niet in samenhang gedefinieerd moeten worden. Slot zal bijvoorbeeld kunnen bedoelen dat hij in zijn beschouwingen, voor zijn doeleinden en voor zijn doelgroep, het Rotterdamse uitgangspunt preferereert. Hij desavoueert daarmee niet de door anderen gebruikte kostenbegrippen.

Ook de verwijzing naar Tijhaar is niet terecht. Tijhaar stelt niet dat als in het bedrijfsleven maar consistent en eenduidig wordt geredeneerd, dat geen nadelen heeft voor de wetenschappelijke formulering. Tijhaar stelt dat er 'gemakkelijk verwarring ontstaat indien een auteur (of spreker) niet bij voorbaat aangeeft wat hij onder kosten verstaat' (1987, p. 23).

- Er zal helemaal geen 'discussie (ontstaan) over de betekenis van de uitgaande kasstromen voor de jaarrekening'.

Afgezien van het feit dat de formulering wat krom is, is duidelijk hetgeen verstaan moet worden onder uitgaande kasstromen. Geen bedrijfseconoom zal zich daarbij het hoofd breken over de vraag of het gaat om 'betalingen, uitgaven of kosten'. Sinds 1987 is in de USA het opnemen van een kasstroomoverzicht in het financiële jaarverslag verplicht (Financial Accounting Standards Board); een overzicht dat sindsdien zich kan verheugen in een groeiende populariteit, gezien het toenemende aantal jaarrekeningen van Nederlandse ondernemingen dat een dergelijk overzicht opneemt.

Publikaties die de genoemde problematiek aan de orde stellen zijn mij niet bekend.

Hetgeen ik in het artikel van Vernooij node mis is op welke wijze kosten en lasten dan wel omschreven hadden moeten worden en hetgeen dan zo mogelijk de relatie is tussen deze begrippen. Bovendien ontbreekt een bespreking van de tegenpool van Vernooij's begrip 'uitgave'. Zijn betoog is gebouwd op een andere definitie van uitgave dan in de bedrijfseconomie gebruikelijk is; dat leidt logischerwijs tot misverstanden. In ieder geval kan worden gesteld dat zijn omschrijving van het begrip 'uitgave' weliswaar juist, maar van weinig praktische betekenis is, en dat de bedrijfseconomische omschrijvingen van de begrippen 'kosten' en 'uitgaven' en de relatie daartussen juist zijn.

Net als andere wetenschappers, moeten bedrijfseconomen zich bedienen van duidelijke begrippen. Vernooij laat in zijn artikel zien dat de dimensie-analyse daarbij behulpzaam kan zijn. Met veel van zijn conclusies over het in bedrijfseconomische leer- en studieboeken gebruikte begrippenapparaat ben ik het echter niet eens. Mijn bezwaar is dat Vernooij onvoldoende rekening houdt met de context waarin de begrippen worden gebezigd. Begrippen moeten naar mijn opvatting doelmatig zijn in het licht van een bepaalde beschouwing. Zo kunnen verschillen ontstaan, bijvoorbeeld naar gelang een 'management accounting'-, een 'financial accounting'- of een 'finance'-invalshoek, dan wel de mate waarin een korte of lange termijn perspectief aan de orde is. Bovendien kunnen verfijningen van begrippen voor de ene discipline (zoals de juridische) doelmatig zijn, terwijl deze voor de andere (de bedrijfseconomische) irrelevant zijn. Vernooij lijkt de bedrijfseconomische te willen onderwerpen aan een soort algemene tucht, terwijl mijn adagium luidt: 'different concepts of costs for different purposes.'

Literatuur

- Besluit modellen jaarrekening*, Algemene Maatregel van Bestuur, Besluit van 23 december 1983 tot vaststelling van modelschema's voor de inrichting van jaarrekeningen, als gewijzigd bij Besluit van 19 maart 1985 en bij Besluit van 10 mei 1993.
- Bindenga, A.J. (1991), *Een toekomst voor de Nederlandse accountancy*, Samsom, Alphen aan den Rijn.
- Blommaert, A.M.M., J.M.J. Blommaert, J.L. Bouma, T.L.C.M. Groot en J.G. Kuyt (1994), *Bedrijfseconomische grondslagen, Inleiding in de bedrijfseconomie*, Delwel, Den Haag.
- Bouma, J.L. (1982), *Leerboek der bedrijfseconomie. Deel I, Inleiding tot de bedrijfseconomie*, Delwel, Wassenaar.
- Dijkma, J. (1988), *Kosten, Inleiding tot de bedrijfseconomische kostenvraagstukken*, Tweede druk, Wolters-Noordhoff, Groningen.
- Dijkma, J. (1990), *Winst, Inleidende beschouwingen over bedrijfseconomische winst- & vermogensbepalingsvraagstukken en over externe verslaggeving*, Tweede herziene druk, Wolters-Noordhoff, Groningen.
- Dijkma, J. (1992), *Bedrijfseconomie. Enkele beschouwingen over één der bedrijfswetenschappen*, Dijkhorst, Nijmegen.
- Financial Accounting Standards Board (1987), *Statement of Financial Accounting Standards No. 95, Statement of Cash Flows*, Financial Accounting Series, No. 53, November.
- Klaassen, J., en G.G.M. Bak (1993), *Externe Verslaggeving*, Derde druk, Stenfert Kroese, Leiden.
- Nobes, C. (1988), De financiële verslaggeving van de onderneming – een vergelijking tussen de EG en de VS, *Tijdschrift voor Administrateurs en Controllers*, pp. 30–38.
- Raad voor de Jaarverslaggeving, *Richtlijnen voor de jaarverslaggeving na 1990* (losbladig), Kluwer, Deventer.
- Schroeff, H.J. van der (1974), *Kosten en Kostprijs*, Achste druk, Kosmos, Amsterdam.
- Slot, R. (1987), *Elementaire bedrijfseconomie*, Tiende druk, Stenfert Kroese, Leiden.
- Tijhaar, W.A. (1987), *Bedrijfseconomie*, Wolters-Noordhoff, Groningen, 1987.
- Zijpp, I. van der (1991), *Planningcalculaties, Financiële berekeningen in bedrijfsplanning*, Stenfert Kroese, Leiden.

Noten

1 Een dergelijke opmerking is betrekkelijk. Immers bedrijfs-economen hebben de methoden van het (dubbel) boekhouden gewoonlijk redelijk onder de knie. Er wordt wel gesproken van het boekhoudmodel. Een dergelijk model is een wiskundig model. Hierbij kan gedacht worden aan het aanleren van het systeem van dubbel boekhouden door middel van een balansvergelijking (Dijksma, 1990, p. 33).

2 Overigens hoeft dat nog geen bewijs van Vernooij's ongelijk te zijn.

3 Welke consequenties ik waaruit zou moeten trekken is mij overigens niet duidelijk geworden (Dijksma, 1992).

Naschrift bij het artikel 'Enkele opmerkingen over (het gebruik van) bedrijfseconomische begrippen' van Prof. Dr. J. Dijksma

Dr. A.T.J. Vernooij

'Leren omgaan met slordig woordgebruik' is een belangrijke impliciete doelstelling van het bedrijfseconomisch onderwijs. In mijn dissertatie over het leren oplossen van bedrijfseconomische problemen (Vernooij, 1993) ben ik onder andere ingegaan op:

- het gebrek aan consistentie in het bedrijfseconomische begrippenapparaat;
- de onzorgvuldigheid in het toepassen van de beschikbare begrippen;
- de gewoonte om de vermelding van dimensies impliciet te laten;
- de hantering van goed bedoelde didactische vereenvoudigingen.

De analyse van de wijze waarop bedrijfseconomen omgaan met termen als uitgaven, betalingen, lasten en kosten is slechts een voorbeeld geweest van slordig woordgebruik. Ik had ook in kunnen gaan op de term 'baten' die naar willekeur gebruikt wordt voor: inkomsten, ontvangsten, opbrengsten, waardestijgingen, winsten, vermeden kosten en allerlei vormen van salderingen binnen die begrips-categorieën. Ook had ik in kunnen gaan op termen als opbrengsten en ontvangsten, of kostprijs en brutowinst. In mijn dissertatie heb ik dat wel gedaan. Daar heb ik bijvoorbeeld van de term brutowinst een overzicht van 18

operationele definities gegeven, die alle afgeleid zijn uit slechts één hoofdstuk uit een leerboek voor HAVO en VWO (Hoogheid en Fuchs, 1987). Vele andere definities van brutowinst zouden eraan toe te voegen zijn.

Naast de begrippenanalyse en de dimensie-analyse heb ik diverse bedrijfseconomische modellen beschreven en geschematiseerd. Deze schematiseringstechniek is voor het eerst gebruikt in een computerondersteund onderwijsprogramma over bedrijfseconomie (Vernooij en Minnaar, 1992). In mijn dissertatie heb ik vervolgens enkele transformatiemodellen gepresenteerd die op consistente wijze de samenhang tot uitdrukking brengen tussen begrippen, modellen en dimensies.

De essentie van mijn betoog is dat bedrijfs-economen te weinig stilstaan bij de basisbegrippen van de bedrijfseconomie. Zij verschuilen zich achter de slogan: 'different costs for different purposes' en realiseren zich niet dat deze uitspraak pas aanspraak mag maken op wetenschappelijke geldigheid als zij impliceert 'the same costs for the same purpose'. In de encyclopedie van de bedrijfseconomie heb ik tevergeefs gezocht naar een omschrijving van de begrippen uitgaven, betalingen, ontvangsten en inkomsten. Bij het kostenbegrip staan beschrijvingen en voorbeelden van kosten als 'guldens per periode', dus $[M/T]$, en kosten als 'guldens per produkt', dus $[M/R]$. De encyclopedie (red. Krens, 1983/85, deel 4, p. 1106) presenteert echter een algemene kostendefinitie, die zich richt op het gemeenschappelijk element in beide kostenbegrippen, namelijk de dimensie 'guldens', dus $[M]$, in plaats van op te merken dat twee verschillende typen grootheden dezelfde naam hebben.

Vanuit bedrijfseconomisch oogpunt is het doelmatig onderscheid te maken tussen: (1) het verwerven van waardebestanddelen, (2) het afwikkelen van de tegenprestatie, (3) het toerekenen van waardebestanddelen aan de pe-

Dr. A.T.J. Vernooij verzorgt de vakdidactiek bedrijfseconomie aan de Universiteit van Amsterdam. Hij is op 29 september 1993 gepromoveerd aan de Erasmus Universiteit te Rotterdam.

riode waarin ze gebruikt of verbruikt worden en (4) het toerekenen van waardebestanddelen aan de produkten waarop ze betrekking hebben. Deze vier concepten duiden op vier kwantificeerbare grootheden die elk een eigen naam behoeven, zodat de transformaties tussen deze grootheden duidelijk gemaakt kunnen worden. Vanuit wetenschappelijk oogpunt is het weinig zinvol om het eerste concept geen naam te geven, het tweede concept met twee namen aan te duiden (c.q. uitgaven en betalingen) en het derde en vierde concept met dezelfde naam aan te duiden (c.q. kosten). Om deze reden is het nuttig duidelijk onderscheid te maken tussen uitgaven en betalingen. De Nederlandsche Bank maakt bewust onderscheid tussen een 'betalingsbalans op transactiebasis' en een 'betalingsbalans op kasbasis'. Binnen het boekhouden is het evident dat de kosten per maand van een verzekering zijn te berekenen zodra bekend is hoe hoog de jaarpremie is en op welke dag de verzekering ingaat. De uitgave voor de verzekering staat dan vast en de dag dat de feitelijke betaling plaatsvindt, is verder van geen belang. Als Dijkma echter opmerkt 'Ik neem aan dat op 1 september een (in mijn bedrijfseconomische terminologie) uitgave, die gelijk is aan een betaling, van f 1.200 plaatsvindt' dan geeft hij precies aan waar de schoen wringt bij de kostencalculaties. Uitgave en betaling vallen samen omdat Dijkma veronderstelt dat ze samenvallen, en daarmee ontleent hij zichzelf het zicht op een functioneel onderscheid.

In mijn dissertatie heb ik aangegeven hoe tot een consistent geheel van bedrijfseconomische begrippen en modellen is te komen. Die modellen kunnen functioneren als referentiekaders om de inconsistenties in het alledaagse spraakgebruik te beschrijven. In de opleiding tot bedrijfseconoom dient (net als bij medici) zowel het wetenschappelijke (en dus consistente) begrippenapparaat overgedragen te worden als de wijze waarop in de bedrijfspraktijk met economische termen wordt omgegaan. Voorts kan het bedrijfseconomische begrippenapparaat geplaatst worden

naast het juridisch getinte dialect waarin termen als 'baten' en 'lasten' vanuit de kameeraalstijl een dominante plaats verkregen hebben. Terecht waarschuwde Dijkma in zijn oratie (Dijkma, 1992) voor een verstoring van het bedrijfseconomische begrippenapparaat als gevolg van wettelijke bepalingen over de jaarverslaggeving.

Een eerste voorwaarde om tot een wetenschappelijk begrippenapparaat te komen, is duidelijkheid over de basisbegrippen. Dijkma constateert dat mijn omschrijving van 'uitgave' correct is, maar kent er weinig praktische betekenis aan toe. Het zij zo. Maar voordat ik overtuigd ben dat zijn omschrijvingen van de begrippen 'kosten' en 'uitgaven' wel praktische betekenis hebben, wil ik graag weten hoe ik studenten moet uitleggen dat betalingen en kosten volgens de regels van de permanentie, afzonderlijk geboekt moeten worden, indien ik uit moet gaan van de stelling dat betalingen synoniem zijn met uitgaven en uitgaven geheel (Dijkma, 1988, p.11) of gedeeltelijk (Blommaert, Blommaert, Bouma, Groot en Kuyl, 1994, p. 197) gedekt worden door het kostenbegrip. Daarvoor zal eerst aangegeven moeten worden hoe op een alternatieve wijze tot een consistente dimensie-analyse gekomen kan worden. En dat is tot nu toe niet gebeurd.

Literatuur

- Blommaert, A.M.M., J.M.J. Blommaert, J.J. Bouma, T.L.C.M. Groot en J.C. Kuyl. *Bedrijfseconomische grondslagen. Inleiding in de bedrijfseconomie*. Delwel, Den Haag, 1994.
- Dijkma, J. *Kosten. Inleiding tot de bedrijfseconomische kostenvraagstukken*. Wolters-Noordhoff, Groningen, 1988.
- Dijkma, J. *Bedrijfseconomie. Enkele beschouwingen over één der bedrijfswetenschappen*. Nijmegen: oratie, 1992.
- Encyclopedie van de bedrijfseconomie*, hoofdred. C. van Dam, deelred. F. Krens, Kluwer, Deventer, 1983-1985.
- Hoogheid, J.C. & H. Fuchs (1987). *Basisboek Bedrijfseconomie voor HAVO en VWO*, Groningen: Wolters-Noordhoff.
- Vernooij, A.T.J. & G.H. Minnaar. *Kostenberekening. Leerboek bij het COO-programma Kostenberekening*. Thieme, Zutphen, 1992.
- Vernooij, A.T.J. *Het leren oplossen van bedrijfseconomische problemen*. Proefschrift. Als handelseditie verschenen bij Thieme in Zutphen, 1993.