

ongetwijfeld ook in het buitenland een goeden indruk maken.

Mocht als gevolg van dit eerste Congres een blijvende internationale samenwerking tusschen de accountantsverenigingen ontstaan, dan mogen de Hollandsche accountants het zich aanrekenen, de grondslagen daarvoor te hebben gelegd.

De groote opofferingen aan tijd en moeite, die de leiders van de verschillende Comités zich hebben getroost, zullen ongetwijfeld aan het geheele land, en aan ons beroep in het bijzonder, ten goede komen. Zij mogen natuurlijk rekenen op groote belangstelling van alle beroepsgenooten in Nederland, zich uitend o.a. door hun persoonlijke aanwezigheid bij de vergaderingen. Men daartoe opwekkend, spreken wij hier gaarne de beste wenschen uit voor het welslagen van het Internationaal Accountantscongres Amsterdam 1926.

DE BETEKENIS DER KOSTPRIJSBEREKENING VOOR ZUINIG BEDRIJFSBEHEER.¹⁾

Met volledige instemming heb ik kennis genomen van het voornemen van het Bestuur van het Bezuinigings-Congres, om ter gelegenheid van dit congres over het in bovenstaand opschrift aangegeven onderwerp prae-advies te doen uitbrengen. De kostprijsberekening staat in zóó nauw verband met het streven naar zuinigheid in het beheer van bedrijven en van Staats- en Gemeentehuishoudingen, vormt daarvan een zóó gewichtigen grondslag, dat in de bestudeering van het bezuinigingsvraagstuk een ernstige leemte zou ontstaan, indien aan de bespreking der kostprijsberekening daarbij geen plaats ware ingeruimd.

Het Bestuur heeft het verlangen te kennen gegeven, het bovenaangeduide onderwerp te doen inleiden door een practisch-arbeidend accountant en zich in verband hiernede tot mij gewend met het verzoek, de functie van prae-adviseur op mij te nemen. Aan dit verzoek voldeed ik gaarne, omdat de vorm, waarin het werd gedaan, niet op mij doet rusten de verplichting tot streng wetenschappelijke behandeling, welke misschien voor velen meer aantrekkelijkheid zou hebben dan mijn grootendeels in het bijzonder op praktische waarneming gegrond betoog, doch niet op mijn weg zou hebben gelegen.

Ik heb dit betoog gericht op het aantoonen van het naar mijn meening groote gewicht der functie, welke een logisch opgebouwd en goed uitgevoerd systeem van kostenberekenen bij het streven naar zuinigheid in het bedrijfsbeheer behoort te vervullen. Dat ik mij daarbij tot een algemeene uiteenzetting heb moeten beperken en mij slechts in den vorm van voorbeelden ter versterking der algemeene argumenteering heb kunnen begeven in de details van het veel-omvattende vraagstuk, spreekt wel vanzelf.

Het streven naar zuinig bedrijfsbeheer komt in wezen neer op het pogen, om met aanwending van zoo gering mogelijke kosten een zoo groot mogelijke opbrengst te verkrijgen, m.a.w., om zoo gunstig mogelijke verhoudingen te scheppen tusschen kosten en opbrengst.

In de uitdrukking „verhouding tusschen kosten en opbrengst” (een uitdrukking, welke ik in dit prae-advies meermalen zal moeten bezigen) versta ik onder kosten niet de som van alle offers, welke voor de verkrijging van een product moeten worden gebracht, en onder opbrengst niet het bedongen verkoopbedrag bij den afzet van goederen. De te bedingen verkoopprijs, respectievelijk het vóór- of nadeelige verschil tusschen dezen prijs en den kostprijs van het te verkopen object, vormt een onvoldoend en in vele opzichten onbetrouwbaren maatstaf voor de beoordeeling der bij het be-

heer betrachte zuinigheid. Een groote winstmarge wettigt op zich zelf zeker niet de conclusie, dat het beheer zuinig werd gevoerd; men denke aan de ruime marges, welke enkele jaren geleden bestonden ook voor die bedrijven, welke allerminst „zuinig” werden beheerd. Omgekeerd mag uit het feit, dat geen of slechts een geringe voordeelige, of zelfs een nadeelige marge bestaat, niet zonder meer de slotsom getrokken worden, dat de „zuinigheid” te wenschen overliet; er zijn thans ongetwijfeld bedrijven aan te wijzen, die, hoewel zuinig beheerd, verlies lijden tengevolge van allerlei van buitenaf werkende factoren. Niet te ontkennen valt weliswaar, dat op den langen duur en voor geheele industrie-branches bijvoorbeeld de verhouding tusschen verkoop- en kostprijzen tot op zekere hoogte een maatstaf kan vormen voor de beoordeeling der bedrijfszuinigheid en dat hierin een prikkel kan zijn gelegen tot spaarzaamheid, doch dit verband is te weinig positief, te ver-verwijderd, om binnen de grenzen der behandeling van ons onderwerp een factor van betekenis te kunnen zijn.

De uitdrukking „verhouding tusschen kosten en opbrengst” heeft in mijn betoog een andere betekenis dan de in de vorige alinea bedoelde; wat ik daaronder versta, zal ik hier eerst nader moeten uiteenzetten.

Elke handeling, elk offer in geld, arbeid enz. behoort in het bedrijf te leiden tot het verkrijgen van een tegenwicht, een bepaalde hoeveelheid nuttig effect ter bereiking van het bedrijfsdoel. Schaft men een stoommachine aan, dan gebeurt dit ter verkrijging van een hoeveelheid kracht, welke in het bedrijf nuttig kan worden aangewend; neemt men een kantoorbediende in zijn dienst, dan wordt daarmee beoogd het verkrijgen van een hoeveelheid administratieve arbeid van een bepaalde voor het bedrijf nuttige soort.

Hieruit volgt, dat niet de absolute grootte van het offer een maatstaf vormt voor de beoordeeling van de doelmatigheid daarvan, doch de betrekkelijke grootte bij vergelijking met de hoeveelheid van het tegenover het gebrachte offer verkregene aan nuttig effect ter bereiking van het bedrijfsdoel met de „opbrengst” in de door mij aan dit woord gehechte betekenis.

Tegenover kosten behoort, wil er van „zuinigheid” sprake zijn, een bepaalde opbrengst te staan in den hierboven bedoelden zin. Zuinigheid betrachten bij de bedrijfsvoering wil zeggen: kosten vermijden, welke niet doelmatig zijn; de doelmatigheid van kosten kan men slechts beoordeelen door het vaststellen van de verhouding tusschen kosten en opbrengst en door het nagaan van de invloeden, welke deze verhouding beheerschen.

Vat men de betekenis van de woorden „verhouding tusschen kosten en opbrengst” zóó op, dan zijn zij ook toepasselijk op die gevallen, waarin geen marktprijs wordt bedongen. Ik denk hierbij voornamelijk aan die afdelingen van de gemeente- of staatshuishouding, welke niet voor derden werken, zooals publieke werken, onderwijs, reiniging enz. Ook ten aanzien van dergelijke niet-commerciële „bedrijven” geldt het zuinigheidsvraagstuk onverzwakt; ook daar moet dus de verhouding tusschen kosten en opbrengst voortdurend onder de oogen worden gezien.

Het is duidelijk, dat bij de beoordeeling der verhouding tusschen kosten en opbrengst, bij het nagaan dus der invloeden, welke daarop hebben gewerkt, aan elk der beide samenstellende factoren aandacht moet worden geschonken. Een wijziging in de verhouding kan het gevolg zijn van een wijziging in den kostenfactor, van een veranderde opbrengst, van beide invloeden tezamen. Deze invloeden kunnen in dezelfde richting werken, doch ook elkander geheel of gedeeltelijk opheffen. Op deze mogelijkheden moet bij de beoordeeling worden gerekend; onvolledigheid te dien aanzien leidt tot onvoldoende kennis van de feiten, die tot een bepaalde uitkomst hebben geleid, en daardoor tot onjuiste gevolgtrekkingen.

¹⁾ Referaat uitgebracht door den heer H. R. Reder op het Bezuinigingscongres gehouden te Amsterdam op 17/19 April 1923.

Daar het ons is gebleken, dat naar deze verhandeling meermalen wordt gevraagd en zij niet in den handel is, geven wij er — met goedvinden van den referent — een overdruk van in ons blad.

Voor het hierboven aangeduide probleem staan in de praktijk de bedrijfsleiders en de accountants, die hun den weg moeten wijzen bij het verzamelen van de daarmee samenhangende gegevens. Naar mijn inzicht het kostprijs-probleem in zijn bijzondere beteekenis. Wie als eenig doel van kostprijs-berekenen (zooals praktisch meermalen het geval is) ziet het vaststellen der som van alle uitgaven, welke voor de verkrijging en den verkoop van een hoeveelheid goederen zijn gedaan, het totaal dus, dat dient ter berekening van de winst bij verkoop dier goederen, maakt zich schuldig aan een veel te enge begrenzing van dit begrip. Kostprijsberekening is voor de bedrijfsbeoordeeling een factor van veel meer omvattende beteekenis; zij moet den grondslag vormen voor de bestudeering der doelmatigheid van de kosten, die het bedrijf in allerlei vorm met zich brengt, en dus eenerzijds leiden tot differentiëring der kosten naar de „opbrengsten”, tot het verkrijgen waarvan zij werden gemaakt, anderzijds tot differentiëring der opbrengsten op zoodanige wijze, dat beoordeeling van het voor het bedrijf verkregen nut mogelijk wordt.

Zuinigheid betrachten wil zeggen: vermijden van ondoelmatige uitgaven. Zuinigheid beoordeelen dus bestudeeren der doelmatigheid van de kosten. Deze bestudeering vereischt, de ontwikkeling van het bedrijfsleven heeft dit bewezen, kennis op drieërlei terrein, n.l. op het economische, het zuiver-administratieve en het technische.

Het economisch inzicht moet den weg wijzen bij het groepeeren der kosten en opbrengsten op zoodanige wijze, dat men komt tot het uitdrukken der kosten en opbrengsten in logisch gekozen eenheden, waarbij voor de vergelijking storende invloeden zooveel mogelijk moeten worden geëlimineerd. Deze groepeeringsluit het groote nut in zich, dat met een goede kostprijscalculatie kan worden bereikt. Zij vormt het hoofdbestanddeel van het kostprijsprobleem.

In het bedrijf, zelfs het meest eenvoudige, is een samenstel van handelingen noodig ter bereiking van het doel, hetwelk wordt nagestreefd. Ingewikkelder wordt dit complex, naarmate het arbeidsveld wordt uitgebreid en de doeleinden veelzijdiger worden. Men vergelijkte het eenvoudige makelaarsbedrijf met het samengestelde bedrijf van den met duizenden afnemers en in honderden artikelen werkenden grossier. Dit laatste weer met de nog ingewikkelder fabrieksbedrijven, waarin de leiders, behalve het commerciële gedeelte, ook de fabricatie moeten blijven overzien; fabricatie in den vorm van massa-productie of stuk-productie, met enkele producten als fabricatie-objekt of met talrijke. En men denke aan de talloze schakeeringen, welke zich daarbij kunnen voordoen.

Men kan zonder gevaar voor overdrijving beweren, dat geen twee bedrijven ten aanzien der kostprijscalculatie praktisch dezelfde eischen stellen.

Deze verscheidenheid leidt ertoe, dat naast grondige kennis der algemeene beginselen, behorende tot het kostprijsvraagstuk, een diepgaand inzicht in de interne bedrijfsverhoudingen, ervaring in het opsporen der factoren, waaruit een ingewikkeld complex bestaat, noodig is, om de kostprijsberekening aan haar doel te doen beantwoorden. Bedrijfs-economisch inzicht is onontbeerlijk bij het terugbrengen dezer ingewikkelde complexen tot een reeks van elk op zich zelf eenvoudige en overzichtelijke onderdeelen.

De administratieve verantwoording moet zich daarbij aansluiten en de gegevens verschaffen, die voor het vaststellen der verhoudingscijfers en voor de beoordeeling van elk der samenstellende factoren noodig zijn. Dit gedeelte van het administratieve apparaat is van groot belang voor het zuinigheidsvraagstuk; gemis aan betrouwbare gegevens maakt de beoordeeling onmogelijk, leidt tot onvolledige, of erger nog, tot onjuiste conclusies.

Met het door de administratie verstrekte cijfermateriaal moet op doeltreffende wijze worden „gewerkt”; dit materiaal vormt den grondslag voor de doelmatigheidsbestudeering, waarop hierboven de nadruk werd gelegd. De beteekenis van elk der verzamelde cijfers, welke daarvoor in aanmerking komen, moet worden nagegaan aan de hand van beschikbare ervaringscijfers uit vroegere berekeningen of uit de algemeene studie der desbetreffende onderdeelen, de mogelijkheid van verbeteringbrengende maatregelen moet worden opgespoord en overwogen. Dat deze arbeid in vele gevallen naast algemeen inzicht in de interne bedrijfsverhoudingen technische kennis vereischt op verschillend terrein, is duidelijk; arbeidsstudies, kennis der besparingsmogelijkheid op het gebied van kracht en warmte, inzicht in de productie-capaciteit van machines en werktuigen, in de mogelijkheden tot vervanging van handarbeid door machine-arbeid, en vele andere dingen van dien aard zijn voor de beoordeeling der „zuinigheid” van eminent belang.

Bij de hier volgende uiteenzetting zal ik mij in hoofdzaak houden aan het economische gedeelte, doch ook aan de beide andere zijden van het vraagstuk, zoo noodig, aandacht schenken.

Een belangrijke groep van kosten vormen de arbeidsloonen.

De ten aanzien van deze kosten in verband met de kostprijsberekening te stellen eischen komen neer op het bepalen van de verhoudingen tusschen de betaalde loonen en de prestaties der arbeiders ten bate van het bedrijf, het groepeeren dus van deze prestaties eenerzijds en de voor verrichten arbeid betaalde bedragen anderzijds op zoodanige wijze, dat de bestaande verhoudingen op doeltreffende wijze kunnen worden getoetst aan het aan de algemeene, of in elk bedrijf in het bijzonder opgedane, ervaringen ontleende vergelijkingsmateriaal.

Tot geen moeilijkheid leidt de kostprijsberekening in dit opzicht achteraf in alle gevallen, waarin voor een bekende, vóór vastgestelde prestatie een vast bedrag aan loon wordt betaald (stukloon, accoordloon, enz.). Uiteraard echter is in die gevallen de vraag, of de belooning wel in overeenstemming is met de nuttige opbrengst voor het bedrijf, reeds vroeger, n.l. bij de vaststelling van het grondloon en in aansluiting daarop van de loontarieven, aan de orde gesteld en heeft de doelmatigheidsbestudeering te dien aanzien reeds toen plaats gevonden.

De hier te bespreken moeilijkheden ontstaan, wanneer het verband tusschen loon en prestatie niet vooraf is vast te stellen, doch bepaald moet worden uit de gegevens, welke in het bedrijf moeten worden verzameld; m.a.w. wanneer vast uur-, dag-, week- of maandloon wordt betaald. Dit geldt niet alleen voor fabrieken ten aanzien der prestaties van de arbeiders in engeren zin, doch feitelijk overal, waar „vast loon” wordt ontvangen: door kantoorpersoneel, door magazijnbeambten, door gemeente-werklieden enz.

Een makelaar of commissionnair, die eenige honderden nota's per dag moet doen uitschrijven en te boek stellen en daarvoor een staf van kantoorpersoneel in zijn dienst moet hebben, die dagelijks een aantal transacties tot stand doet brengen door zijn staf van vakkundige helpers, moet, even goed als de fabrikant, kostprijsberekenen en de verzamelde gegevens benutten in dien zin, dat hij het oog houdt op de mogelijkheden van besparing door meer intensief werken, door het gebruik van machinale hulpmiddelen, door systematiseren van den beroepsarbeid. Een gemis aan goede werkverdeling doet improductieve uren en te duur betaalden arbeid ontstaan, waarop slechts het oog gehouden kan worden door periodieke bestudeering van de in het bedrijf bestaande verhoudingen tusschen kosten en opbrengst voor de verschillende onderdeelen; de kosten van handarbeid, welke, ook op administratief gebied, door machinalen arbeid kan

worden vervangen, moeten gesteld worden tegenover die van machinewerk; het aantal door de vakkundige helpers tot stand gebrachte transacties wordt beïnvloed door beperking van het terrein, waarop elk hunner werkt, en kan van dit oogpunt uit systematisch worden bestudeerd.

Een grossier, die voor het beheer en de bewerking van zijn uitgebreid magazijn aanzienlijke bedragen aan magazijnloonen moet betalen, kan op het economisch werken in dit onderdeel van zijn bedrijf slechts dan het oog houden, wanneer hij zich rekenschap geeft van de werkzaamheden, die voor het betaalde loon zijn verricht. Losloonen houden verband met geloste hoeveelheden, laadloonen met verzonden hoeveelheden en aantallen partijen, pakloonen met het aantal en den aard der gereed gemaakte zendingen, enz. Wanneer de voor de beoordeeling noodige verhoudingscijfers op de juiste wijze worden verzameld en bestudeerd, wordt vanzelf de aandacht gevestigd op verkeerde verhoudingen en een uitgangspunt verkregen voor het overwegen en treffen van verbetering brengende maatregelen; het inzicht wordt vergroot, naarmate in het bedrijf ervaringscijfers verzameld en bestudeerd worden.

In fabrieksbedrijven is het loonvraagstuk van nog grootter beteekenis. Naast de loonen voor administratie, verkoop en inkoop, magazijnbeheer (zoals die ook in het grossiersbedrijf voorkomen) leidt daar de productie tot een verscheidenheid van soorten van arbeid, die onbegrensd is. In beginsel echter blijven de bij de kostprijsberekening te stellen eischen dezelfde: eenerzijds de vaststelling der verhoudingen tusschen loonkosten en prestatie voor elke groep van werk (en zoo noodig voor elken arbeider) afzonderlijk, anderzijds het toetsen der aldus verzamelde gegevens aan de ervaringscijfers, in het bedrijf zelf of door algemeene studie vastgesteld.

In elk bedrijf, onverschillig of het met een personeel van tientallen, dan wel van duizendtallen leden werkt, of het enkele groepen van gelijksoortig werk, dan wel een ingewikkeld samenstel van allerlei, telkens wisselende werkzaamheden doet verrichten, is door grondige bestudeering der voor elke soort van werk geldende normen en het in het oog houden der afwijkingen van deze normen de strijd tegen oneconomische verhoudingen op den duur met succes te voeren. Een bouwer zal dit doen door regelmatige vergelijking der op grond van ervaringscijfers opgemaakte begrotingen der loonkosten voor elk uit te voeren werk of onderdeel daarvan; elk nieuw werk verschaft nieuwe ervaringscijfers, mits hij voldoende detailleert. De beheerder van een fabriek met massaproductie vindt steun in de vergelijking van elk op nieuw vastgestelde verhouding met de resultaten van vroegere berekeningen.

(Wordt vervolgd)

H. R. REDER

VEREENIGING VOOR BELASTINGWETENSCHAP

Het bestuur van bovengenoemde vereeniging zendt ons ter publicatie een opgaaf van de verschillende studie-commissies, welke zijn gevormd, om een begin van uitvoering te geven aan het werkplan der vereeniging. Wij voldoen gaarne aan dit tot ons gerichte verzoek en drukken hieronder af de lijst van personen, die van de commissies deel uitmaken, terwijl wij van de gelegenheid gebruik maken, om onzen lezers het een en ander omtrent deze vereeniging mede te deelen. Wij doen zulks, omdat wij meenen, dat de arbeid der vereeniging voor de accountants van groot belang is.

Het doel, dat met de oprichting der vereeniging werd geoogd, blijkt uit den naam. De oprichters waren van oordeel, dat in ons land de studie van het belastingwezen en van de talrijke problemen, welke op het gebied van de belastingheffing

rijzen, tot nu toe voldoende werden beoefend. Wat op het gebied van het belastingwezen werd gepubliceerd, droeg een te fragmentarisch karakter, terwijl de beschouwingen zich doorgaans min of meer incidenteel bewogen op het gebied van de praktische vraagstukken, zooals die telkenmale rezen bij het invoeren van nieuwe belastingen, de publicatie van ontwerpen tot wijziging van bestaande belastingwetten enz. Er was behoefte aan een meer fundamenteele, een grondleggende bestudeering van de beginselen; en vooral aan een synthese van de juridische en economische problemen op het gebied van het belastingwezen.

Het doel van de vereeniging is dus de beoefening der wetenschap. Zij zal de vraagstukken bestudeeren, zonder zich voorhands te mengen in de praktische strijdvragen van het oogenblik. Waarmede natuurlijk niet gezegd is, dat zij zich op den duur buiten die strijdvragen zal houden; het spreekt vanzelf, dat ook de theoretische beginselen zich daarin uitspreken.

In overeenstemming met de oogmerken, welke de oprichters hadden, zijn de leden der vereeniging gekozen niet alleen uit hen, die zich in de praktijk met de toepassing der belastingwetten bezig houden, maar ook uit hen, die zich wijden aan de bestudeering van de theoretische vraagstukken; men vindt onder de leden ambtenaren der belastingen, leden van de rechtsprekende colleges op het gebied van de belastingen, hoogleeraren, accountants en belasting-consulenten. Anderzijds vindt men onder de leden zoowel het juridische als het economische element vertegenwoordigd.

De geheele opzet der Vereeniging weerspiegelt zich in de hieronder vermelde commissies, aan welke het bestuur de behandeling van een aantal problemen heeft opgedragen, met de bedoeling, t.z.t. uit de resultaten van den arbeid dezer commissies de stof te putten voor een behandeling in de algemeene ledenvergaderingen.

CENTRALE COMMISSIE:

Voorzitter:

Mr. N. C. M. A. van den Dries, Raadsheer i/d Hoogen Raad, Den Haag.

Leden:

P. J. A. Adriani, Inspecteur der Registratie, Amsterdam.

Mr. W. E. C. de Groot, Inspecteur D. B., Amsterdam.

Prof. Mr. Dr. A. van Gijn, Lid Tweede Kamer, Den Haag.

D. Keesing, Fin. Redacteur Alg. Handelsblad, Amsterdam.

Mr. G. Kirberger, Raadsheer i/d Hoogen Raad, Den Haag.

Prof. Th. Limperg, Hoogleeraar, Amsterdam.

Prof. Dr. W. C. Mees, Hoogleeraar, Wageningen.

Prof. Mr. E. M. Meyers, Hoogleeraar, Leiden.

Mr. C. O. Segers, Raadsheer i/d Hoogen Raad, Den Haag.

BIBLIOTHEEK-COMMISSIE:

Voorzitter:

Prof. Mr. E. M. Meyers, Hoogleeraar, Leiden.

Leden:

Mr. J. P. A. Laman de Vries, Seer. Gen. Dep. v. Fin., Den Haag.

Dr. W. Leendertz, Bibliothecaris a/d Handelshooge school, Rotterdam.

Mr. H. M. A. Schadée, Notaris, Rotterdam.

Dr. F. B. Sevensma, Directeur Openbare Leenzaal, Amsterdam.

Mr. C. L. Torley Duwel, Directeur Intern. Intern. Instituut, Den Haag.

COMMISSIE VOOR CODIFICATIE VAN GEOORLOOFD HANDELSGEBRUIK MET BETREKKING TOT WINSTBEPALING:

Voorzitter:


 NEDERLANDSE VERENIGING
van
REGISTERACCOUNTANTS
BIBLIOTHEEK