

DE BETEKENIS DER KOSTPRIJSBEREKENING VOOR ZUINIG BEDRIJFSBEHEER ¹⁾

(Slot)

Een tweede belangrijke groep van kosten wordt gevormd door het in voorraad houden van goederen en grondstoffen: de kosten van bewaring.

Deze bestaan in het algemeen uit huur (resp. afschrijving en rente) van magazijnruimten, assurantie, magazijnloonen, renteverlies. Bij het beantwoorden der vraag, of deze kosten in een verdedigbare verhouding staan tot de daartegenover verkregen opbrengst, rijzen verschillende vraagpunten, die slechts door logische detailleering tot een oplossing kunnen worden gebracht. Magazijnruimte wordt verslonden door volumineuze voorraden, geld voor assurantie en rente door dure voorraden, magazijnloonen door bewerkelijke voorraden. Eenerzijds dus een groep van kosten, die gesplitst moet worden naar de oorzaken, waaruit zij voortspruiten, anderzijds een serie van gegevens omtrent deze oorzaken zelf. Vergelijking en verwerking van dit materiaal vestigt de aandacht op besparingsmogelijkheden door beperking van voorraden, door wijzigingen in de rangschikking der voorraden in de magazijnen, enz., terwijl regelmatige herhaling van dezen vergelijkingsarbeid (kostprijsberekenen) het opnieuw ontstaan van ongewenschte verhoudingen in het licht stelt of voorkomt. Een logische splitsing der magazijnkosten en het bijhouden van een doeltreffend ingerichte magazijn-administratie vormen maatregelen, die hun kosten dubbel waard zijn, wanneer de daaruit te putten gegevens, volgens logische beginselen gegroepeerd, op doeltreffende wijze worden bestudeerd.

De kosten, aan het gebruik van werktuigen of machines verbonden, bestaan uit die voor krachtverbruik, onderhoud, bediening, rente en afschrijving. De in deze eenvoudige opsomming vermelde factoren brengen in de practijk een zóó ingewikkeld complex van waarnemingsmaatregelen met zich, dat er niet aan gedacht kan worden, om in dit prae-advies een poging tot volledige uiteenzetting der te dien aanzien geldende beginselen te doen. Enkele opmerkingen omtrent dit uiterst gewichtige punt, waarvan de bestudeering ten onzent mischien nog in een aanvangsstadium verkeert, mogen hier echter een plaats vinden.

Behalve aan de algemeene vraag, welke ten aanzien van elk werktuig of elke machine op zich zelf rijst, n.l. die of de ten bate van het bedrijf verrichte arbeid in een gezonde verhouding staat tot de veroorzaakte kosten, zal aandacht geschonken moeten worden aan de verhoudingen tusschen elke groep dezer kosten afzonderlijk en de prestaties ten behoeve van het bedrijf, waarvan zij het gevolg waren.

Wat de eerste vraag betreft is het duidelijk, dat ook hier tweeërlei maatregelen noodig zijn, om het antwoord te vinden, n.l.:

1. Nauwkeurige berekening der kosten.

2. Bepaling van de opbrengst in den zin van hoeveelheid nuttigen arbeid voor het bedrijf.

Het eerste punt brengt met zich een detailleering der kosten van afschrijving en rente, bediening, onderhoud en krachtverbruik over de in gebruik zijnde werktuigen of groepen van werktuigen, die men zonder gevaar voor vertroebeling van het overzicht, in één berekening kan vereenigen, terwijl het tweede punt de noodzakelijkheid doet ontstaan van systematische aantekening van de gebruiksuren en, zoo noodig

ook, der hoeveelheden en soorten van werk, welke door het werktuig worden verricht. Het langs dezen weg verzamelde materiaal vormt het uitgangspunt voor de beoordeeling van het in dit opzicht gevoerde beheer; vergelijking met vorige uitkomsten, met de berekeningen, welke tot de aanschaffing der werktuigen leidden, met de gegevens, welke uit de algemeene studie der desbetreffende mogelijkheden zijn geboren, vestigen alweer de aandacht op afwijkingen van de gewenschte verhoudingen en dwingen tot voor het zuinigheidsvraagstuk belangrijke verklingsarbeid.

Van belang is daarbij, zooals hierboven reeds werd opgemerkt, de bestudeering van elk der kostengroepen in haar eigen verband.

Eigen krachtopwekking (stoom, electriciteit) brengt, wat het kostprijsvraagstuk betreft, eenerzijds afzonderlijke verzameling der daaruit voortgesproten kosten (ketelhuis, stoommachine, turbine enz.) en anderzijds aantekening van het aantal opgewekte en verbruikte eenheden met zich. Bestudeering van de mate en de wijze van het verbruik in het bedrijf ten opzichte van de capaciteit der eigen installatie en de daarop gerichte kosten, toetsing van de verzamelde verhoudingscijfers aan het (vooral op dit terrein uitgebreide) algemeene vergelijkingsmateriaal en grondige verklaring van eventuele afwijkingen komen het streven naar zuinigheid ten goede.

Elke machine brengt de noodzakelijkheid tot periodieke vernieuwing van onderdeelen met zich, kost smeerolie en moet regelmatig worden schoongehouden. Onderhoud en productiviteit staan met elkaar in nauw verband; de wisselwerking tusschen deze beide factoren vormt een onderwerp van studie op zichzelf. Het is duidelijk, dat een beoordeeling dezer kosten niet mogelijk is, zonder dat het verband wordt gelegd tusschen die kosten en de mate, waarin het onderhoud tot verbetering en op peil houden der productiviteit heeft bijgedragen. Voor zoover het onderhoud in eigen beheer geschiedt, leidt dit beginsel tot nauwkeurige aantekening van de daaraan bestede uren en de soorten van werk, die werden verricht, benevens van de verbruikte materialen; geschiedt het onderhoud door derden, dan zal een gespecificeerde opgave der kosten van de verschillende verrichte werkzaamheden moeten worden verlangd. Daartegenover moet het resultaat der onderhoudsmaatregelen op de langs technischen weg te bepalen wijze worden gemeten en vastgelegd. En tenslotte zal ook hier weer het „werken” met het verzamelde beoordeelingsmateriaal tot het nemen van nuttige besluiten kunnen leiden.

Ik acht het overbodig, aan bovenstaand betoog nog toe te voegen een beschouwing omtrent de kosten van bediening (die uiteraard geheel uit arbeidsloonen bestaan) en ondoenlijk, om binnen de grenzen van dit prae-advies een uiteenzetting te geven omtrent de regelen, door welke de afschrijvingen op de waarde van machines en werktuigen worden beheerscht, en de wijze, waarop deze in de kostprijsberekening behooren te worden verwerkt. Wat de afschrijvingen betreft, wensch ik er echter nog op te wijzen, dat slechts door een grondiger bestudeering van het wezen dezer kosten dan, voor zoover mij bekend is, tot nu toe is geschied, het verband met de daartegenover verkregen opbrengst kan worden gelegd en bruikbare verhoudingscijfers kunnen worden verzameld.

Ten aanzien van den kosten-factor rente (dit in het algemeen misdeelde en toch zoo belangrijke onderdeel der kostprijsberekening) acht ik de volgende opmerkingen van nut. Ik mag daarbij de vraag, of de rente-verrekening in den kostprijs zich behoort te beperken tot de werkelijk betaalde rente over geleend kapitaal, dan wel of daarin ook moet worden betrokken het eigen kapitaal (een vraag, die nog

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.

steeds niet overal op dezelfde wijze wordt beantwoord) buiten beschouwing laten, omdat een dergelijke detail-kwestie uiteraard buiten de grenzen van dit prae-advies valt. Ik volsta te dien opzichte met de mededeeling, dat naar mijn inzicht het uitschakelen van rente over eigen kapitaal in strijd is met het wezen der kostprijs-berekening en deze inderdaad een kostenfactor vormt, waarmee bij de beoordeeling der verhouding tusschen kosten en opbrengst van het in een bedrijf gebezigde kapitaal moet worden rekening gehouden.

Het is voor het verkrijgen van een juist inzicht in de wijze, waarop het kapitaal eener onderneming is aangewend, in de verhoudingen dus tusschen de kosten van het kapitaalgebruik en hetgeen daarvoor aan nuttig effect ter bereiking van het bedrijfsdoel wordt verkregen, noodzakelijk, dat men zich nauwkeurig rekenschap geeft van de verdeling van het kapitaal over de verschillende bedrijfsafdeelingen en -factoren.

Een fabrikant, die zijn bedrijf uitoefent in eigen gebouwen en op eigen terreinen, met een complex van machines, werktuigen en gereedschappen werkt, voorraden grondstoffen moet hebben, zijn vorderingen wegens uitgevoerde werken in termijnen int en daarbij dus crediet verstrekt aan zijn afnemers, heeft een belangrijk bedrag aan bedrijfskapitaal nodig, waarvan de grootte wordt beheerscht door verschillende factoren. Wil hij het oog houden op de gevolgen, welke het gebruik van dat kapitaal op de bedrijfsuitkomsten heeft, en ook in dit opzicht de noodige zuinigheid betrachten, dan moet hij den invloed van elk der hierbovenvermelde factoren op het cijfer van den rente-last regelmatig tot uitdrukking brengen en aan de hand der desbetreffende gegevens den druk van den rente-last systematisch bestudeeren.

Ik heb er elders in dit betoog reeds op gewezen, dat de rente-factor bij enkele onderdeelen der kostprijs-berekening een rol speelt, n.l. bij de bespreking der kosten van bewaring van magazijnvoorraden en bij mijn uiteenzetting omtrent de kosten, verbonden aan het gebruik van machines en werktuigen. Uit deze voorbeelden blijkt, volgens welk beginsel de kosten wegens rente van kapitaal in verband kunnen worden gebracht met de daartegenoverstaande opbrengst. Dit beginsel moet worden toegepast op alle activa, welke bestaan in het bedrijf tot rente-verlies leidt; het brengt daarbij met zich, enerzijds het berekenen van het cijfer der rente, anderzijds het vaststellen van de diensten, welke de desbetreffende activa in het bedrijf hebben verricht. Rente voor terreinen en gebouwen vormt een gedeelte der kosten van gebruik; de vraag, of deze kosten nuttig zijn besteed, kan slechts beantwoord worden, nadat is nagegaan, waartoe de beschikbare ruimte wordt gebezigd en tot welke opbrengst ten aanzien van elk dezer doeleinden het gebruik heeft geleid. Rente op uitstaande vorderingen, respectievelijk op werken in uitvoering moet worden beoordeeld in verband met de vergoeding, welke daarvoor door afnemers wordt gegeven.

Het vraagstuk der verwerking van de rente in den kostprijs is in de praktijk verre van eenvoudig, omdat het verband tusschen deze kosten en het nut, dat uit den kapitaaldienst voor het bedrijf is voortgesproten, dikwijls slechts langs een omweg is te leggen en ook ten aanzien der berekening zelf beginsel-kwesties rijzen (verband tusschen rente en afschrijvingen, rente-percentages enz.). Toch leiden ook hier logische groepeerings en grondige bestudeering der verhoudingen tot het gewenschte inzicht en wordt ook daarbij langs dezen weg de grondslag gevonden voor het streven naar zuinig beheer.

Voor al deze groepen van kosten en opbrengsten moet het cijfermateriaal uit de administratie worden geput. Men kan bezwaarlijk van mij verlangen, dat ik hier aangeef, op welke wijze bij het inrichten der administratieve verantwoording

met de noodzakelijkheid van het bevredigen dezer behoefte kan worden rekening gehouden en door welke maatregelen daarbij tegen onvolledigheid en onbetrouwbaarheid der gegevens kan worden gewaakt. Toch wil ik op enkele gewichtige beginselen de aandacht vestigen.

De boekhouding moet leiden tot een automatische controle op de volledigheid der kostprijscalculaties. Het moet, bijvoorbeeld ten aanzien der loonen, niet mogelijk zijn, dat het flatteeren van een bepaald verhoudingscijfer onopgemerkt blijft, doordat een verschuiving van cijfers heeft plaats gevonden naar een groep, die niet of niet voldoende wordt bekeken. Vaak bestaat, de ervaring leert dit, het gevaar voor „wegwerken” van loonuren, resp. van loonbedragen naar de groep „improductief”, die aan de berekening ontsnapt, wanneer op de grootte der desbetreffende uitgaven en op den aard daarvan door de boekhouding niet de aandacht wordt gevestigd en diensgevolge naar de oorzaken der „improductiviteit” niet voldoende wordt gezocht. — In de calculatie der kosten wegens grondstoffenverbruik in een fabriek kunnen bedenkelijke fouten schuilen, indien de boekhouding niet is ingericht op het vaststellen van hiaten in deze calculatie; de als verbruikt gecalculeerde hoeveelheden moeten in logisch verband staan met de begin- en eindvoorraden en de ingekochte hoeveelheden. In een gasfabriek bijvoorbeeld hebben de berekeningen, welke op de maandelijksche bedrijfsstaten ter beoordeeling van de zuinigheid bij het grondstoffenverbruik (verhouding tusschen hoeveelheden steenkolen, hoofdproduct en bijproducten) zijn opgesteld, geen waarde, indien de desbetreffende cijfers geflatteerd zijn en daarop, door het ontbreken eener doeltreffende hoeveelhedenadministratie van de steenkolen, het gas en de bijproducten, niet de aandacht kan worden gevestigd.

Het gevaar voor onvolledigheid der calculaties wordt voorkomen door een doeltreffend ingericht systeem van „tegenboeken”: het administratief tegenover elkander stellen van kosten en in de kostprijscalculatie verrekende kosten en het verklaren van eventuele saldi. Het aanvullen der geldelijke verantwoording met een verantwoording der hoeveelheden, overal waar de meter „geld” voor de controle niet bruikbaar is.

De administratieve verantwoording moet gericht zijn op het tijdig en in details verschaffen van het beoordeelingsmateriaal. Indien bijvoorbeeld in een fabriek van melkproducten de verhouding tusschen de hoeveelheden ingekochte, respectievelijk verbruikte melk en die der verkochte producten eerst aan het eind van iedere maand in één totaal-cijfer blijkt, dan werkt het administratieve apparaat te traag en onvolledig. Dagelijks moet de desbetreffende verhouding blijken, niet alleen in totaalcijfers, doch voor elk der producten afzonderlijk, opdat eventuele fouten gelocaliseerd zijn en naar de oorzaken van afwijkingen van de ervaringscijfers tijdig kan worden gezocht.

Ik heb hierboven eenige grepen gedaan uit het uitgebreide materiaal, dat de praktijk van het bedrijfsleven op het terrein der kostprijsberekening biedt. Naar volledigheid heb ik daarbij niet gestreefd. Ik hoop echter te hebben duidelijk gemaakt, wat ik hiervoren bedoelde met logische groepeerings van kosten en opbrengsten en kan, na deze verklarende uiteenzetting, mijn algemeen betoog hervatten.

De kostprijsberekening levert den meter der zuinigheid in het bedrijf en is op grond van deze functie een onmisbaar instrument bij het streven naar zuinig beheer. Gemis van dit instrument moet naar mijn overtuiging tot gevolg hebben, dat de bezuinigingsmaatregelen beperkt blijven tot die zwakke plekken in de bedrijfsorganisatie, welke aan de oppervlakte liggen; in de diepte kan men eerst resultaat bereiken, wanneer door een goed doorgevoerd, logisch opge-

bouwd systeem van kostprijsberekenen de noodzakelijke analyseering op betrouwbare wijze heeft plaats gevonden en het bij oppervlakkig onderzoek onzichtbare is blootgelegd. Dit gemis leidt tot onsystematisch detailwerk, hetwelk op zich zelf nuttig kan zijn, doch waarbij de grondslagen voor systematische bestudeering worden gemist.

De practische beroepsarbeid van den accountant stelt hem in de gelegenheid, zich een oordeel te vormen omtrent de mate, waarin het hierboven ontwikkelde beginsel in de praktijk toepassing vindt. Mijn persoonlijke ervaring daarbij leidt tot de slotsom, dat deze toepassing in het algemeen heel veel te wenschen overlaat. Talrijk zijn de bedrijven, waarin regelmatig en systematisch gebruik wordt gemaakt van den zuinigheidsmeter, niet. Wel leiden de moeilijke tijdsomstandigheden, waarin wij verkeeren, tot het zoeken naar bezuinigingsmogelijkheden en wordt daardoor de belangstelling voor de interne verhoudingen geprikkeld, doch in de meeste gevallen ontbreekt de grondslag voor doeltreffend ingrijpen, doordat men de gegevens mist, om het ingewikkelde samenstel, hetwelk met den naam „bedrijf” wordt aangeduid, in details te overzien; een goed systeem van kostprijsberekenen ontbreekt. Naar mijn inzicht leidt deze leemte er toe, dat in talrijke bedrijven de zuinigheid te wenschen overlaat; de resultaten van een voorziening in deze richting zouden in vele gevallen verrassend zijn.

De vraag rijst, waaraan deze misstand is toe te schrijven. Mijn antwoord op deze vraag luidt als volgt.

Ik geloof, dat men, wat het vraagstuk der kostenbeoordeling ter bevordering van de zuinigheid betreft, in de praktijk nog steeds te weinig steun vindt of zoekt in goede opleiding en voorlichting. Eenerzijds is dit een gevolg van het feit, dat de algemeene bestudeering van het kostprijsprobleem slechts langzaam is gevorderd en de groep van beoefenaren der bedrijfseconomie naar verhouding nog niet groot is, anderzijds van de omstandigheid, dat door de bedrijfsleiders niet voldoende wordt ingezien, dat ook de cijfers der kosten eener goed ingerichte bedrijfsverantwoording en van voorlichting bij het scheppen van juiste verhoudingen tusschen kosten en opbrengst relatief zijn en beoordeeld moeten worden in verband met het nut, dat goede voorlichting op grond van logische gegroepde gegevens met zich brengt. Men voelt wellicht in het algemeen reeds de behoefte aan deze voorlichting en aan deze gegevens, doch geeft zich onvoldoende rekenschap van den omvang en de gevolgen der leemte, welke door het ontbreken ervan blijft voortbestaan.

Ten dien aanzien wensch ik tenslotte nog het volgende op te merken.

De algemeene belangstelling voor de studie der bedrijfseconomie als afzonderlijke wetenschap neemt ook in ons land toe. Ten bewijze hiervan mag worden gewezen op de ontwikkeling van het onderwijs aan de Handels-Hoogeschool te Rotterdam en op de instelling eener afzonderlijke economische faculteit aan de universiteit te Amsterdam, waar de bedrijfshuishoudkunde een belangrijk onderdeel der studie vormt. Bovendien op de belangrijke plaats, welke, naast de studie der algemeene economie, aan de studie der bedrijfshuishoudkunde is ingeruimd bij de opleiding voor het accountants-examen, zooals dit thans wordt afgenomen door het Nederlandsch Instituut van Accountants en waarvan deze beide vakken tot de gewichtigste onderdeelen behooren.

Naast de algemeen-theoretische kennis, welke den grondslag behoort te vormen voor den practischen arbeid op het hierbovenbedoelde gebied, is echter voor de vervulling van deze taak noodig aanraking met bedrijven van allerlei soort en omvang en grondige kennis der bijzondere eischen, welke de praktijk ten aanzien van de beoordeeling der doelmatigheid van de kosten in het bedrijf uit een economisch en tech-

nisch oogpunt stelt. Grondige kennis ook op administratief terrein, met name van het inrichten van administratieve verantwoordingen op zoodanige wijze, dat aan de elders in dit prae-advies te dien opzichte gestelde eischen wordt voldaan.

Op gevaar af, den schijn te wekken van te willen preeken voor eigen parochie (een risico, dat ik in het belang der zaak meen te moeten aanvaarden) wijs ik in dit verband op de plaats, welke de accountant bij het bevorderen der zuinigheid in het bedrijfsbeheer krachtens zijn beroep inneemt.

Naar mijn overtuiging is er geen beroep, dat zich bij de hierboven omschreven eischen zóó nauw aansluit als het accountantsberoep. De ontwikkeling van dit beroep heeft geleid tot een steeds uitgebreider en inniger contact met het bedrijfsleven. De arbeid van den accountant leidt tot een diepgaand inzicht in de interne bedrijfsverhoudingen op verschillend terrein. Geen beroep vereischt een zoo grondige kennis op administratief gebied.

Practisch bestaat dan ook de medewerking van den accountant bij het streven van de bedrijfsleiders naar zuinigheid in het beheer reeds geruimen tijd en ontwikkelt zich dit gedeelte van den accountantsarbeid voortdurend. Deze samenwerking leidt tot het opsporen der voor de bestudeering der kostendoelmatigheid noodzakelijke gegevens en tot het overkostendoelmatigheid noodzakelijke gegevens en tot het overwegen der maatregelen, die tot het wegnemen van ongewenschte verhoudingen kunnen leiden.

Daarbij rijzen echter (ik heb ze hierboven meermalen aangeduid) moeilijkheden, die zonder technisch inzicht, zonder uitgebreide kennis van de bezuinigingsmogelijkheden op technisch terrein, niet tot een oplossing te brengen zijn. Deze omstandigheid doet in vele gevallen de noodzakelijkheid rijzen van de medewerking van technische adviseurs, die, elk op hun terrein, het zuinigheidsvraagstuk beheerschen en den weg moeten wijzen daar, waar economische en administratieve kennis alléén de oplossing niet kunnen brengen.

In dit opzicht moet met waardeering in het bijzonder melding gemaakt worden van den hoogst nuttigen arbeid der technici, die de praktijk kent onder den naam van adviseerende ingenieurs, en die een beroep hebben geschapen en ontwikkeld, hetwelk voor de bevordering der zuinigheid ten aanzien van verschillende onderdeelen der bedrijven, die daarvoor in aanmerking komen, van groote beteekenis is.

Ik geloof, dat, eensdeels door verbreeding van het inzicht der bedrijfsleiders zelf als gevolg van de ontwikkeling der studie van de bedrijfs-huishoudkunde, anderdeels door verdere ontwikkeling van de hierboven geschetste samenwerking tusschen bedrijfsleiders en accountants en door het op grooter schaal profijt trekken van de ervaring der technische adviseurs het bezuinigingsvraagstuk in hooge mate zou zijn gediend.

Naast het individueele streven echter der mannen, die zich in deze richting een taak hebben gekozen of zullen kiezen, zullen besprekingen als die, welke bij het Bezuinigings-Congres aan de orde zijn gesteld, veel kunnen bijdragen tot verscherping van het algemeene inzicht in de mogelijkheden, welke hier kunnen worden geopend.

II. R. REDER

HET INTERNATIONAAL ACCOUNTANTS CONGRES AMSTERDAM 1926

Anderhalf jaar hebben de voorbereidingen geduurd; anderhalf jaar lang hebben de eerste en de meest vooraanstaande accountants in Holland geijverd en gestreden om het bij enkele Bestuursleden van het Nederlandsch Instituut opgekomen plan om in ons vak tot een internationale gedachten-wisseling te kunnen komen, tot uitvoering te brengen. De hoeveelheid werk