

der naamlooze vennootschap is te beschouwen. Zij, die iets in gemeenschap brengen, zijn hier de aandeelhouders en streng genomen is derhalve alleen winst het aandeel, dat hun toekomt, onverschillig of het wordt uitgekeerd dan wel gereserveerd. Ten aanzien van de uitkeeringen aan houders van winst- of oprichtersbewijzen kan men aarzelen, welk karakter daaraan is toe te kennen. Niet echter ten aanzien der tantièmes van het bestuur en het overige personeel; deze zijn altijd loon.

Ziet men nu, dat bij de belasting van naamlooze vennootschappen deze scherpe begrenzing nimmer in acht wordt genomen, dat Nederland de salarissen en tantièmes boven zeker maximum als winstuitkeering belast, dat Indië de bestuurs-tantièmes en sommige personeeltantièmes in de heffing betreft, dat het elders weder anders geschiedt, dan blijkt hieruit in de eerste plaats de gansche niet nieuwe waarheid, dat iedere belastingwetgever zijn eigen stelsel kiest.

Maar er blijkt tevens uit, hoe gevaarlijk de raad is, die de heer Van Saarloos in zijn meergenoemde brochure geeft, waar hij schrijft, dat het noodzakelijk is, „dat de fiscus bij de interpretatie van belastingwetten zijne overwegingen steeds be-, drijfseconomisch fundeert.”

De termen en bepalingen eener belastingwet moeten allereerst uit de wet zelve worden verklaard. Economie en het gemeene recht zijn daarbij niet te onderschatten hulpmiddelen, maar zij kunnen nimmer grondslag zijn. Of tantièmes behooren te worden betrokken in een belasting naar de winst van naamlooze vennootschappen, is bovendien uitsluitend een vraagstuk der belastingleer, waarbij de wenschelijkheid dubbele belasting te voorkomen een groote rol speelt. De bedrijfseconomie staat er geheel buiten.

H. J. VOOREN

LITERATUUR

Red. M. M. DEEN Jr. en G. J. JACOBS

(Bijdragen en mededeelingen zende men aan den Secretaris der Redactie)

„STANDARDIZATION” EN „STANDARD COSTS”

Dexter S. Kimball, Principles of Industrial Organization (1919);

G. Charter Harrison, Cost Accounting to Aid Production (1921);

Prof. J. Anton de Haas, Standard Costs as a basis of management and industrial control (Referaat Internationaal Accountants Congres 1926);

William S. Kemp, Increasing and diminishing returns in connection with cost-price (idem).

Wanneer men zich omtrent de moderne ontwikkelings-tendenzen in de industrie, en de daarmee in verband staande vraagstukken in de literatuur gaat oriënteren, dan kan het studiemateriaal in de eerste plaats worden ontleend aan hetgeen Amerikaansche schrijvers hebben gepubliceerd. Inderdaad biedt deze literatuur zeer belangwekkende geschriften ten aanzien van de genoemde vraagstukken en vooral ook van de onderwerpen „Standardization” en „Standard Costs”, welke in dit artikel worden besproken, voor zoover daartoe althans, in verband met enkele door bevoegde Amerikaansche schrijvers gepubliceerde werken en geschriften (aan het hoofd van dit artikel genoemd), aanleiding bestaat.

De praktische uitvoering van datgene, waarvan de schrijvers de noodzakelijkheid bepleiten, is, ofschoon natuurlijk wel reeds van zeer beduidenden omvang, echter blijkbaar nog niet in die mate verwezenlijkt, en dan ook niet zoo algemeen als men in Europa veelal aanneemt.

Prof. de Haas opent zijn inleiding immers met de volgende ontboezeming:

„In the minds of the members of this Congress, the „majority of whom are representing European countries, „American Industry is probably more or less synonymous „with production on a colossal scale and under condi- „tions of the most rigid standardization and industrial „efficiency”.

„I shall be the first one to admit that great progress „has been made in recent years in the United States in „increasing the efficiency of industry through standardi- „zation and through more managerial control. But the „acceptance of more scientific methods in business is by „no means as general as, I know, some of our European „friends suppose and the advocates of modern technique „meet with much the same resistance which it has been „my good fortune to observe in European industrial enter- „prises”.

en waarschuwt derhalve nadrukkelijk tegen een meening, welke uitsluitend gefundeerd is op uitingen, welke den indruk kunnen geven, dat alle Amerikaansche industriebedrijven in optima forma zijn georganiseerd.

STANDARDIZATION.

Kimball brengt het vraagstuk der standaardiseering onder bij de vele industriële tendenzen, die zich ook reeds vóór de mechanisatie der industrie hebben doen gevoelen, doch zich eerst door die industriële omwenteling ontzaggelijk veel scherper hebben afgeteekend.

De voornaamste dezer tendenzen zijn:

Concentratie,
Specialisatie,
Standaardiseering.

Zoo ver mogelijk doorgevoerde arbeidsverdeeling, en hebben alle tot doel om, door verhoogde productie en daaraan gepaarden lagere kostprijs, een hogere winst te behalen. Wij zullen straks nagaan, wat *Kemp* ten aanzien van den invloed van verhoogde productie opmerkt, en alleen hier releveeren, dat *Kimball* betoogt, dat de invloed der genoemde tendenzen zich slechts bepaalt tot het verkrijgen van een verhoogde en goedkoopere productie en geen middelen aan de hand doet om aan de, als gevolg van het grootere aanbod, heviger concurrentie het hoofd te bieden, zoodat verhoging van productie en lagere kostprijs niet steeds een hogere winst tot gevolg zullen hebben.

Terwijl specialisatie beoogt „the field of activity” van het bedrijf of van den arbeider te beperken, bouwt men door standaardiseering min of meer op die specialisatie voort, doordat men zich beperkt tot de fabricage van de producten „to fixed types and sizes”.

.....”it has been shown that one of the essentials of „cheap production is quantity, and for a given total out- „put the greatest number of each element entering into „the product is secured when the numbers of types and „sizes are a minimum”.

zegt *Kimball* (pg. 29). Daarom kiest de fabrikant, die tot standaardiseering van zijn fabrieken overgaat, enkele der door hem vervaardigde typen en maten, in zoodanige combinatie van detail-afmetingen, samenstelling en kwaliteit, dat zij, naar zijn meening en op grond van verkregen ervaring, „wil find favor in the market”, doordat practisch elk afnemer een of meer der gekozen, gestandaardiseerde producten kan gebruiken, daar het gemiddelde is gekozen van wat door afnemers wordt gevraagd. *K.* noemt dit dan ook „the method of the average solution”.

De standaardiseering heeft niet alleen betrekking op het ge-reede product, doch is eveneens van toepassing op de onder-

deelen. Door standaardiseering van onderdeelen kunnen deze voor verschillende typen van het fabrikaat worden gebruikt, zoodat het aantal typen wordt verkleind en de fabricage der gestandaardiseerde onderdeelen kan worden uitgebreid: ook gedeeltelijke vernieuwing wordt daardoor voor den afnemer gemakkelijker en goedkooper, hetgeen eveneens een grotere productie in de hand werkt. („Interchangeability”).

Er kan worden onderscheiden tusschen standaardiseering in ruimeren zin en in engeren zin. Elke industrie-tak kan zijn standaardiseerings-problemen hebben, doch elke fabriek eveneens.

„As basic principle in mass production is that every „machine element, or other manufactured part, shall be, „as nearly as possible, exactly like every other similar „element or part.”

zegt *Kimball* (pg. 30). De omstandigheid, dat elk product het werk is van meer dan één man, dat het product wordt samengesteld uit onderdeelen, waaraan door verschillende arbeiders wordt gewerkt, maakt dat „the success of such „methods depends on every element being exactly right or „standard”..... (pg. 31).

Kimball breidt de gedachte der standaardiseering verder uit „as far as the idea can be carried down into the details of „manufacturing”. (pg. 32), zoo ook tot de werkwijze, doordat na methodisch onderzoek kan blijken welke werkwijze de beste resultaten geeft („standard method of procedure”), en tot den tijd, die voor een bewerking noodig is („standard time of performance”).

Het beginsel der standaardiseering kan in alle richtingen tot verhoogde productie medewerken.

Tot de voordeelen der standaardiseering behoort in de eerste plaats een lagere kostprijs: de verhoogde productie en de meer eenvoudige werkwijzen verlagen de productiekosten; zoo zal ook het eenvoudiger toezicht, de mindere eischen aan de technische leiding en de mindere verscheidenheid in den voorraad ertoe bijdragen, dat de kostprijs van het product wordt verminderd, niet alleen tengevolge van een grotere productie, doch ook door een daling van het totaal der verschillende indirecte kosten.

Voor den afnemer betekent standaardiseering verder een grotere garantie voor tijdige levering.

Als een ander, wellicht nog belangrijker voordeel noemt *Kimball* de kwaliteitsverbetering van het gestandaardiseerde product.

„Standardization tends to concentrate the engineering „and manufacturing talent of the factory with a consequent high development of product”.

betoogt hij op pg. 33; de gespecialiseerde fabricage kweekt een gespecialiseerde routine en geeft een waarborg, dat het product aan de hoogste eischen, die de afnemer kan stellen, zal kunnen voldoen.

Tegenover de genoemde voordeelen staan stellig nadeelen van betekenis. Een van de belangrijkste nadeelen der standaardiseering is „its tendency toward inflexibility, and hence toward impeding progress” (pg. 33), zelfs bij gebruik van „standards of universal use”.

De soepelheid in het aanpassingsvermogen van het bedrijf gaat gedeeltelijk verloren; de neiging bestaat om aan eens voor de bedrijfsvoering gekozen standaarden in het algemeen, aan de standaarden voor het genormaliseerde product, vast te houden; men heeft alle technische details op die standaardisering ingericht, zoodat wijziging daarvan geldelijke schade zal medebrengen.

Kimball voert dan ook aan:

„It has been said that America stands in danger of

„losing her manufacturing supremacy because of the „extreme to which mass production has been pushed in „this country. The tendency to resist change or improvement, and to use new ideas and new patents only when „compelled to is, no doubt, strong where mass production „prevails; and as enterprises become larger, and combinations of interest more common, this tendency may „become very detrimental to progress”. (pg. 34).

Niettemin is K. van meening, dat de voordeelen ruimschoots tegen de nadeelen opwegen, zoodat in alle bedrijfstakken het streven bestaat, om, waar dit maar eenigszins mogelijk is, door standaardiseering tot massa-productie te geraken.

„STANDARD COSTS”

Wij hebben gezien, dat *Kimball* het streven naar standaardiseering niet alleen ziet als een poging om meer éénvormigheid in de productie te verkrijgen, doch als een algemeen methodisch onderzoek naar het gebruik van standaarden in alle onderdeelen van het bedrijf, ter verkrijging van werkmethode, welke de beste resultaten opleveren.

Harrison schrijft dan ook aan dat streven naar een meer wetenschappelijke bedrijfsleiding het ontstaan van het „Standard Cost System” toe:

„The methods formulated by the author and described „in the following pages represent an absolute revolution „in the basic conception of the functions of a cost system „— whereas the common idea of costs is confined to the „compilation of information as to past events, under the „author’s methods all costs are predetermined. These „methods represent the application of the scientific „management idea in cost accounting — not the restricted „and far too common idea of scientific management „which considers this as being merely a system of shop „management but the broader conception which regards „scientific management as representing the fundamental „change in the viewpoint of industry from that of „retrospection to prospecting”. („Introduction” pg. VIII).

Het is echter duidelijk, dat de standaardiseering van het product (normalisatie) het gebruik van standaard-gegevens bij de kostprijsberekening in de hand werkt, daar de massa- en serieproductie op zich zelf reeds de elementen van den kostprijs standaardiseert.

Het is opmerkelijk, doch begrijpelijk tevens, dat de ontwikkeling van het kostprijsvraagstuk voor een belangrijk deel onder invloed staat van technici, en meer bepaald technici met boekhoudkundige kennis, die de behoefte aan een doelmatige kostprijsberekening hebben gevoeld en door hun administratieve ontwikkeling in staat bleken de calculatie-problemen tot meerdere klaarheid te brengen. Wij zien b.v. in de Vereenigde Staten *Harrison*, die ingenieur en accountant is, ten onzent den ingenieur-boekhoudkundige *K. G. Simon* in die richting werkzaam zijn.

Ofschoon H. erkent, dat de ingenieurs veelal niet in staat bleken, om de betekenis van een boekhouding en een kostprijsberekening te doorzien („The Engineer’s Failure to Appreciate Cost Accounting” — pg. 4), verwijt hij den accountants, dat zij over het algemeen geen pogingen hebben aangewend om de calculatie-systemen aan te passen aan de fundamentele wijzigingen in de productie-methode.

H. zet de nadeelen, van een calculatie-systeem, hetwel niet gebaseerd is op het principe van het „Standard Cost System” uiteen, en wijst er o.a. op, dat het niet voldoende is, indien een kostprijsboekhouding zich slechts bezig houdt met de kosten van wat gefabriceerd is, dus met feiten, welke alleen nog maar

van historisch belang zijn en voor toekomstige transacties (die nog invloed op de bedrijfsresultaten kunnen hebben) van ondergeschikte betekenis zijn. II. spreekt dan ook van een „historical cost accounting the scope of which is confined to the „ascertainment of information relative to costs actually realised” (pg. 22) en betoogt verder op pg. 23:

„The whole conception of a cost system which concentrates solely on the obtaining of data relative to past results is unsound and belongs to the days when the manufacturer was satisfied if some time after the end of the year his accountant presented him with a statement showing the annual net profits realized. To be able to operate a business with the maximum degree of safety and profit before any work is undertaken there should be an intelligent estimate of what its cost will be, this estimate providing a standard of attainment and a definite incentive to economical manufacture”.

II. erkent de moeilijkheid, om, vooral in „jobbing shops and industries manufacturing a non-standardized product”, den kostprijs vooraf te bepalen, doch betoogt op grond van praktische ervaring en van bevoegde schrijvers, dat het bepalen van standaarden, welke als basis voor de kostprijsberekening moeten dienen, niet zoo onoverkomelijk is; men dient bovendien in aanmerking te nemen, dat het niet de accountant is, die de standaarden vaststelt, doch de ingenieur of een ander ervaren technicus, in samenwerking met den accountant. Zelfs indien er zich een bijzonder moeilijk geval voordoet, dan is nog „any estimate carefully made far better than none at all” (pg. 41).

Met „standard costs” tracht men te verkrijgen:

- „1 The foundation for selling prices”
- „2 The incentive to manufacture for the price set”
- „3 A gage of efficiency in manufacturing”
- „4 A gage of selling efficiency”
- „5 A common unit of measurement so that all cost information can be brought to a focus”

De toepassing van het „Standard Cost System” brengt mede, dat de bezetting en de kosten voor een toekomstige bedrijfsperiode worden begroot, dat alle werkelijke kosten gedurende die periode met de standaarden worden vergeleken en vervolgens de afwijkingen geanalyseerd, zoodat de oorzaken dier afwijkingen kunnen worden nagegaan. Het is de taak van den accountant om de administratie zoodanig te organiseren, dat de gegevens hiervoor zoo nauwkeurig en tijdig mogelijk ter kennis van de bedrijfsleiding worden gebracht.

II. werkt het principe der „standard costs” verder uit en geeft o.a. een toepassing op een zeer eenvoudig gehouden geval: een fabriek heeft een order geaccepteerd voor de vervaardiging van enkele millioenen „machine bolts”, terwijl verondersteld is, dat de fabriek alleen aan deze order werkt. Wij kunnen dit geval en daarmee tevens de betekenis van het „Standard Costs System” op eenvoudige wijze weergeven, door van het door II. uitgewerkte voorbeeld een deel af te drukken van „Fig. 3 — Diagram illustrating principles underlying system of standard or predetermined costs”, en wel dat deel, waaruit de eindresultaten van de calculaties blijken.

Manufacturing Efficiencies

To show where and to what extent the actual costs of manufacture have varied from the standards or predetermined costs. This information is summarized in the Summarized Manufacturing Efficiency Statement (Form A) the information obtained thereon being as follows:

	a.	Owing to the actual cost of material having been 10 a hundred pounds more than standard the months operations resulted in an increased cost over standard of	\$ 1,125.00
Material	b.	Due to the efficiency of use of material falling below standard a further increased cost of material over standard resulted of	„ 270.00
	c.	Making a total increase in material cost compared with standard of ...	\$ 1,395.00
	d.	Owing to variations in the average hourly rates as compared with the rates used in the figuring of standard costs there was a net increase in labor cost of	„ 11.50
Labor	e.	A further increase in labor cost was incurred through the efficiency of operators being lower than the standard adopted, this amounting to ...	„ 198.80
	f.	Making a total increase in labor cost as compared with standard of	\$ 210.30
	g.	Owing to the actual expenditures for fixed charges being in excess of the monthly estimate on the basis of which the standard burden rates were established (see Form J.) there resulted an increase in cost of	\$ 787.00
	h.	Owing to the production in all departments (other than the Cut Off Department) being less than the standard production of 3,000,000 bolts used in the figuring of standard burden rates (see Form J.) there resulted an increased cost of	„ 129.20
Burden	i.	Fluctuating charges exceeded the estimate by	„ 294.80
	j.	Making a total increase in burden cost of	\$ 1,211.00
Total	k.	The final result being an increase in cost over standard of predetermined cost of	\$ 2,816.30

Onwillekeurig denken wij bij de bestudeering van het schema aan datgene, wat *Simon* in „Kostprijsberekening en Administratieve Fabrieksorganisatie” heeft geschreven over de „normale bedrijfsdrukke” en zien de overeenstemming tussen beide schrijvers, waar zij een basis trachten te vinden, waardoor het mogelijk wordt de bedrijfsresultaten naar hun werkelijke oorzaken te analyseeren. *Harrison* heeft het principe der standaardisatie echter voor alle onderdelen van den kostprijs toegepast, terwijl *Simon* zich meer speciaal tot den invloed der algemeene kosten op de bedrijfsresultaten heeft beperkt, daarbij door raming van productie en kosten voor toekomstige bedrijfsperiodes tot standaarden kwam, met behulp waarvan verliezen en winsten, welke als gevolg van afwijkingen van een gemiddelde, normale bedrijfsdrukke ontstaan, kunnen worden benaderd.

Terwijl *Simon* op het oog heeft de raming van een normale productie, d.w.z. van een bezetting van het bedrijf voor een bepaalde bedrijfsperiode, welke voor die periode als normaal

kan worden aangenomen, spreekt *Harrison* van een *maximum*-productie:

„Every manufacturer knows that when operating at less than full capacity his costs will increase owing to certain of his expense remaining whether he operates at full capacity or not but there is all the difference in the world between knowing this fact in a general way and having cost statements showing monthly the total amount costs have been increased owing to the failure of the factory to realize its full production possibilities”. (p.g. 9).

H. kent dan ook alleen „Cost of Idleness” en gaat voor de bepaling van deze verliezen uit van een productie van „100 percent capacity”.

De afwijkingen van de maximum-productie dienen naar de volgende oorzaken te worden geanalyseerd (p.g. 9):

- „a. Actual idleness of the department or the plant as a whole
- „b. Shortage of operators
- „c. The average production per operator being less than standard”

Zooals gezegd, H. beperkt zich niet tot de controle van de vaste kosten door middel van standaarden, doch verlangt dat de kostprijsberekening en -boekhouding zoodanig is, dat alle „data relative to manufacturing efficiëncies” naar voren komen, en derhalve voor alle onderdeelen van den kostprijs vergelijking van werkelijke kosten met de volgens de standaarden geraamde, mogelijk is.

De door H. ontwikkelde gedachten blijken van blijvende waarde te zijn; de door de beide Amerikaansche inleiders over dit onderwerp aan het Internationaal Accountants Congres 1926 uitgebrachte referaten brengen geen nieuwe gezichtspunten naar voren, doch leggen nog eens in het bijzonder den nadruk op het groote belang van een betrouwbaar calculatiesysteem en daaraan aansluitende administratie. Vooral *Prof. de Haas* zet uitvoerig de gebreken uiteen, inhaerent aan die kostprijsberekeningen, waarbij volstaan wordt met het aantekenen van kosten als het product gereed is, concludeert o.a.:

„..... a cost accounting system, in order to become a real factor in management and control, must not only give information concerning ultimate results but also concerning current performance”. (pg. 2)

en besluit zijn inleiding met het volgende:

„A standard cost system thus contributes to the elimination of the element of surprise in business by giving timely warning of the dangers ahead so that by adequate measures these dangers may be largely avoided”. (pg. 16).

Ten aanzien van het vaststellen van de standaarden, die als grondslag voor de calculaties zullen worden aangenomen, is ook *Prof. de Haas* van meening, dat dit „along more scientific lines” en dus door de technische afdeling zal moeten geschieden.

Kemp gaat uit van de „laws of increasing and diminishing returns” en komt op grond daarvan tot de conclusie, dat

„..... what we most desire and need in the average business, not only for quoting and fixing sales prices but also as a basis for managerial control and efficiency is „Normal” or „Standard Costs”. (pg. 3).

Terwijl er bij de uitbreiding van de productie een moment is, waarop verdere productie in toenemende mate tot de winsten kan bijdragen, moet worden aangenomen, dat er ook een moment is, waarop verdere uitbreiding verliezen kan veroorzaken.

„There is probably a limit to the increased return so secured, i.e. a point will be reached in each given case

„at which plant expansion necessary to care for increasing production will bring increased fixed charges which will in turn cause decreasing returns. Another factor to be considered is the increased sales resistance encountered in the struggle to secure a larger relative share of the market as an outlet for increased production. Keener competition will tend to decrease the returns per unit of product sold. Only the most careful estimates and the most discriminating judgment can determine even approximately at what point the law of decreasing returns becomes effective”. (pg. 1).

En hiervoor is noodig de systematische toepassing van „estimates”, de invoering van het systeem der „Standard Costs”.

M. M. DEEN Jr.

BESLECHTE GESCHILLEN

Red. Mr. A. E. J. NYSINGH

(Bijdragen en mededeelingen zende men aan den Secretaris der Redactie)

HET VERHAALSRECHT VAN DEN PANDHOUDER

Voor mij liggen — toevallig — de rekening-courant voorwaarden van de Twentsche Bank.

Daarin komt voor de bepaling, dat de stukken, welke de bank onder haar berusting heeft, geacht worden haar in pand te zijn gegeven tot zekerheid van al hetgeen de bank van den client te vorderen heeft.

In verband met die inpandgeving wordt de bank dan verder gerechtigd verklaard om, zoodra het saldo der rekening van den cliënt door de bank opgevorderd wordt of de waarde van het onderpand naar het oordeel der bank geen voldoende dekking biedt, tot realisering van het onderpand of van een gedeelte daarvan over te gaan op het aan de bank best voorkomende tijdstip en op de aan de bank best voorkomende wijze, zonder dat zij gehouden zal zijn aan de voorschriften van artikel 1201 B.W. en om uit de opbrengst het aan haar door den cliënt verschuldigde met rente en kosten te verhalen.

Aldus luidt deze bepaling letterlijk.

Artikel 1201 van het Burgerlijk Wetboek, waarvan in die bepaling sprake is, luidt als volgt:

„Wanneer door partijen niet anders is overeengekomen, is de schuldeischer, ingeval de schuldenaar of de pandgever niet aan zijne verplichtingen voldoet, gerechtigd om na het verstrijken van den bepaalden termijn, of, indien geen vaste termijn is bepaald, na eene sommatie tot voldoening, het pand in het openbaar, naar plaatselijke gewoonten en op de gebruikelijke voorwaarden, te doen verkoopen, ten einde uit de opbrengst het beloop der schuld met de renten en kosten te verhalen. Bestaat het pand uit ter markt of ter beurse verhandelbare koopmansgoederen of effecten, dan kan de verkoop ook aldaar geschieden, mits door tussehenkomst van twee makelaars in het vak”.

Van dat artikel wordt dus afgeweken: sommatie tot voldoening en openbaren verkoop of verkoop ter beurse door tussehenkomst van twee makelaars worden niet noodig verklaard.

De Twentsche Bank staat niet alleen met haar bepaling en haar afwijking van artikel 1201 B.W.; vrijwel alle andere banken kennen dergelijke bepalingen in hunne rekening-courant