„dan ook veeleer in den aard van dit recht ligt, dat de „wet niet alleen dwingend regelt de wijze van vestiging „maar eveneens de aan den pandhouder als zoodanig toe„komende bevoegdheden en dat de partijen bij de pand„overeenkomst die bevoegdheden slechts kunnen aanvullen „of verruimen voor zoover de vrijheid daartoe uit de wet „valt af te leiden'';

„dat de eischer tot cassatie voor de vrijheid om een „pandrecht te vestigen met bevoegdheid tot verhaal ook „door middel van onderhandschen verkoop van het pand „verwijst naar de aanvangswoorden van artikel 1201 „wanneer door partijen niet anders is overeengekomen;

„dat evenwel deze woorden slechts vergunnen om het „bijzondere verhaalsrecht, waartoe artikel 1201 den pand„houder gerechtigd verklaart, uit te sluiten, maar geens„zins om dit verhaalsrecht naar goeddunken op andere „wijze te regelen''.

Het is waar, onderhandsche verkoop kan aanleiding geven niet alleen tot benadeeling van den schuldenaar, ook voor diens overige schuldeischers. Maar is dat iets meer dan een kwestie van wenschelijkheid welke in de eerste plaats voor den wetgever geldt en bij de wetsinterpretatie toch slechts een secundaire rol mag en kan spelen?

Trouwens, wanneer wij komen op het gebied van de wenschelijkheid, om dergelijke in de practijk algemeen voorkomende bepalingen nietig te verklaren, zou voor beide standpunten nog wel het een en ander in het midden te brengen zijn; ik kan daarop thans echter niet verder ingaan.

A. E. J. NYSINGH

EEN MONOGRAFIE OVER DE KOSTPRIJSBEREKENING IN PAPIERFABRIEKEN *)

Het is niet mijn bedoeling aan de hand van de monografie van *Karl Beck* over de kostprijsberekening in papierfabrieken te schrijven; hetgeen hier volgt, maakt voor den belangstellenden studeerende of den belanghebbenden vakman de lezing van de studie niet in het minst overbodig.

Het is de monografie, als zoodanig, als type, die mij aanleiding tot schrijven geeft. Het zijn de algemeene beginselen, de leidende ideeën, de logische gedachtengang, die den schrijver doen kennen als een man met een helder inzicht, die mij er toe brachten, om op dit voortreffelijke werk te wijzen.

De monografie is een werkje in klein folio van nauwelijks 50 bladzijden en een nieuw bewijs, dat de verdienste van zulk een studie niet in de veelheid der gegevens of de uitvoerigheid der behandeling behoeft te liggen.

De schrijver toont al dadelijk het elementaire inzicht te bezitten, dat het totaal der berekeningen (Kalkulation) over een zekere periode (een maand) het bedrijfsresultaat van het geheel moet weergeven, doch dat er desniettemin geen volledige overeenstemming tusschen deze uitkomsten en die der boekhouding zijn kan.

Ten eerste, zijn er uitgaven, die *geen* kosten zijn.

Ten tweede, zijn er afschrijvingen, die in den kostprijs worden berekend, hoewel zij in werkelijkheid niet meer worden gemaakt, omdat de bezittingen reeds geheel werden afgeschreven.

Ten derde, schat de kostprijsberekening de toekomst, terwijl de boekhouding het verleden registreert.

Aan de kostprijsberekening worden hoofdzakelijk twee eischen gesteld:

Ten eerste, dient zij tot het vaststellen der verkoopsprijzen.

Ten tweede, tot controle op het bedrijf.

Daarbij komt dan als derde taak de verschaffing van gegevens ten dienste der balans en der maandelijksche (kurzfristigen) winstrekeningen. In het bijzonder dit laatste is van oneindige belangrijkheid in dezen tijd. Een bedrijf, dat deze „Erfolgsrechnungen'' niet bezit, is als een schip zonder kompas. De kostprijsberekenaar moet werken in overleg met den technicus in het bedrijf, doch hij heeft daarbij tegenover dezen de bedrijfshuishoudkundige waardeeringsbeginselen te handhaven. De technicus is te gauw geneigd, slechts aan hoeveelheden te denken, hij ziet dikwijls de progressie der kosten niet, die bij ieder bedrijf, dat overbelast is, ontstaat. Hij wil het liefste alle machines laten loopen en ziet dan over het hoofd, dat de financieele toestand der onderneming in gevaar komt, als de omzet bij de voortbrenging ten achter blijft.

De berekenaar moet een zekere zelfstandigheid hebben en een kennis, die ver de gemiddelde overtreft.

Heldere koppen, scherpe rekenaars, uitstekende vakmannen behooren aan het hoofd van de betrokken afdeeling te staan.

De kostprijsberekening is steeds een berekening ten opzichte van een bepaalde industrie of een tak daarvan. Dit wordt in de literatuur te veel vergeten. De meeste werken meenen, dat het genoeg is, de algemeene grondslagen te kennen. Zonder grondige vakkennis kan echter geen berekenaar vruchtbaar werkzaam zijn.

Zoo zijn voor de berekeningen in de papierindustrie in het bijzonder van belang:

1. De snelheid, waarmede het papier over de machine loopt.
2. De maalgraad van de in de machine te verwerken materialen.
3. Het gramgewicht van het papier (per qm.).
4. De grootte der order.
5. De hoedanigheid.
6. De verliezen op de machine en de betrekkelijkheid van al de gewichten.
7. Het formaat.
8. De afval.

Is men in het reine met de bedrijfsindeeling, die voor de berekeningen wordt geëischt, dan kieze men voor ieder onderdeel van het bedrijf vaste aanwijzingen, het liefst symbolen. Scherp scheide men voor de berekeningen de kosten der voortbrenging, van den verkoop en van het beheer. Als voorbeeld van een berekening diene het volgende, waarbij het hieronder afgedrukt formulier behoort.

„Die Papiermaschine 1 habe zu fertigen etwa „10.000 K.G. holzfrei Schreib 80 g/qm. Es ist gerechnet „mit einem Faserstoffverlust von etwa 5 %, bei Füll„stoffen und Harz mit etwa 40 %, Stoffanganlagen sind „nicht vorhanden; der Abfall in Fertigstellungsbetrieben „von 7 ist Erfahrungssatz.

„Das Formular ist so ausgestattet, dass auf einfache „Art Preisveränderungen eingesetzt werden können, so „dass nicht jedesmal eine vollständig neue Berechnung „aufgemacht zu werden braucht. Die einzelnen Positionen sind in Prozenten ausgedrückt, wodurch die ganze Rech„nung vereinfacht wird. Damit ist aber der Zweck des „Formulars noch nicht erschöpft. Es sollen gleichzeitig „darauf angegeben werden können der tatsächliche Ver„brauch und die Kosten bei der nachfolgenden Fabrika„tion. Ferner ist noch Raum gelassen worden zum Ein„setzen der Fabrikationsergebnisse von späteren Anfer„tigungen, so dass also jederzeit verglichen werden kann.

*) *Karl Beck* Diplomkaufmann: Selbstkostenrechnung in Papierfabriken. Güntter-Staib Verlag, Biberach a. d. Riss (Württemberg) 1926.

„Auf diese Weise soll erreicht werden, dass die umständ-„liche Nachkalkulation wertmässig dann wegfällt, wenn „die Schwankungen gegenüber der Vorkalkulation sich „innerhalb einer gewissen Fehlergrenze (5 %) bewegen. „Wir versuchen also Vorkalkulation und Nachkalkulation „zu verkoppeln, indem wir die einzelne Anfertigung auf „diesem Formular verfolgen. Wir vergleichen sofort Soll-„und Istzahl, soweit es sich um die Stundenleistung, das „Faserstoffergebnis, den Abfall sowie den Rohstoffver-„brauch handelt, bei den Verfeinerungsbetrieben in den „lohnorientierten Abteilungen auch die Löhne. Alles wert „mässige Rechnen wird zunächst möglichst vermieden. Wir „wissen bereits, dass grössere Gewichtsschwankungen in „der Natur der Fabrikation liegen. Dadurch werden „natürlich die Wertrechnungen, besonders wenn sie auch „noch von Einkaufswerten ausgehen, ebenfalls stark „relativ. d.h. die sogenannte Nachkalkulation, wie sie „meist betrieben wird, sagt trotz ihrer scheinbaren Ge-„nauigkeit eigentlich gar nichts. Sie täuscht im Gegen-„teil Dinge vor, deren Ursachen teilweise ganz wo anders „liegen. Es erscheint daher besser, die Einzelanfertigun-„gen technisch und mengenmässig in allen Einzelheiten zu „verfolgen, wertmässig aber nur dann Aenderungen vor-„zunehmen, wenn sie gegenüber dem Voranschlag sehr „erheblich sind.

„Der Verzehr, die Kosten und die Leistung jeder Ab-„teilung in einem gewissen Zeitabschnitt (Monat) werden „insgesamt in der Betriebsbuchhaltung nach den Meldun-„gen des Betriebes gebucht."

VORKALKULATION. D 47

Sorte: Holzfrei Druck Nr. 47, 80 g. *Anfertigungen.*

Menge 10000 KG. Asche ca. 15 %

Eintrag pro Holl. KG.	Gesamt-Eintrag KG.	Rohstoff	Verrechn. Preis 100 KG.	M gesamt	= %	Preis-änderungen
200	4800	Zellstoff A	39.—			
50	1200	„ B	40.—			
150	3600	„ C	34.—			
50	1200	Abfallst. X	26.—			
450	10800					
90	2160	Füllstoff N	4.—			
3	72	Harz	60.—			
10	240	Alaun	12.—			
103	2472			M		
Gutschrift f. 1000 KG. Abfall			26.—			
				M		
Stundenleistung 800 KG. 14 Std. je 100				M		
Kosten des Rohpapieres				"		
Für 100 K G.				"		
Kalander und Querschneider				"		
Sortieren und Einschlagen				"		
(Abfall 7 %) für 100 KG.				" 8.—		
Gesamtselbstkosten				M		

De schrijver beveelt met nadruk het gebruik van verreken-prijzen aan. De Kalkulation kan het bedrijf het best contrôleeren, als zij zich zoo lang mogelijk aan dezelfde verreken-prijzen houdt. Bij de prijsvaststelling, waarbij onvoorwaarde-lijk moet worden zorggedragen, dat geen goed wordt wegge-schonken, kan men met eventueele afwijking door percentueelen opslag of aftrek rekening houden. Deze wijze van doen is een beetje omslachtig vergeleken met het rekenen met den prijs van aanschaffing. Doch, wil men een duidelijk inzicht verkrijgen, dan moet de rekenaar ten eerste eenvoudig kunnen rekenen en bovendien het bedrijf vrij blijven van alle toevalligheden van de markt en alle schommelingen, die conjunctuur en speculatie doen ontstaan.

Heeft bijv. de Inkoop zich te sterk gedekt en dalen dan de prijzen, dan mag het *bedrijf* daaronder niet lijden. Ook kan men het verlies niet op de klanten afschuiven.

Omgekeerd is het niet juist aan het bedrijf ten goede te brengen, wat een kundig inkooper door voordeelige aanschaf-fing wint. Het bedrijf zou daardoor een reserve verkrijgen, die licht er toe zou kunnen dienen, andere verliezen op te heffen.

In hoever men zulk een voordeel uit overwegingen van *prijs-politiek* zich ten nutte wil maken, is een vraag voor de al-gemeene verkooppolitiek. De verschillen tusschen de verreken-en de inkoopprijzen hebben met het *bedrijf* niets te maken; zij worden op een afzonderlijke tusschenrekening opgevangen, op deze wijze:

STROH

1. Bestand lt. Inventur	4. Abgabe an Strohstoffabrik z. Verrechnungspreis
2. Zugänge Einkaufspreis	5. Bestand z. Verrechnungs-preis
3. Bezugsspesen	6. Konjunkturverlust
6. Konjunkturgewinn	

KONJUNKTUR

2. Gewinn gegenüber den Bezugskosten bei	1. Verlust gegevenüber den Bezugskosten bei
Stroh	Holz
Holz	Zellulose
Zellulose	Stroh
usw.	usw.

Aangeraden wordt in een afdeeling of bedrijf, waar de kosten het best naar den tijd worden berekend, een begrooting op te maken, daaruit de kosten per uur te berekenen en de afzonderlijke posten in een percentage uit te drukken. Het volgende staatje moge dit toelichten.

BEGROOTING VOOR EEN JAAR VOOR EEN PAPIERMACHINE

	M.	%	für Aenderung					
					Datum			
			abs. %	rel. %	abs.	rel.	abs.	rel.
Lohn	60.000	11,3	10	1,1				
Kraft	100.000	18,7	—	—				
Trockendampf	60.000	11,3	—					
Wasser	15.000	2,8	—					
Filze, Siebe und sonst. Material	70.000	13,2	12	1,5				
Reparat. einschl. Reparaturlohn	32.000	6	10	0,6				
Zinsen und Abschreibungen	80.000	15	—	—				
Anteil an Gemeinkosten 15 %	115.000	21,7	—	—				
	532.000	100		3,2				

für 1 Stunde [1]) ab 1. Januar 1926 M. 81.80, rund M. 82.—, davon Abschreibung und Zinsen M. 19.—. [2])
für 1 Stunde ab 1. Juni 1926 + M. 2.60 oder M. 84,50, davon Abschreibung und Zinsen M. 19.—. [2])

Afschrijvingen zijn als vaste kosten te behandelen, daar zij ook ontstaan als er niet of gedeeltelijk wordt gewerkt. In de bedrijfsberekeningen moet steeds met haar worden gerekend, al zal men bij te weinig orders de prijzen met afschrijving en rente geheel of gedeeltelijk verlagen.

Rente op voorraden en grondstoffen behoort niet in de kostprijsberekening thuis. Natuurlijk kosten groote voorraden veel rente, doch daar kan het *bedrijf* niets aan doen als deze groot zijn. De inkoopafdeeling heeft dan op speculatie of boven den noodzakelijken ijzeren voorraad gekocht. De inkoop moet op een rekening der boekhouding met magazijnrente over het teveel aan voorraad worden belast, doch niet het bedrijf. Ditzelfde geldt voor de voorraden aan half- en heel-fabrikaten. Levert de eene fabriek aan de andere aangesloten fabriek te veel goederen, dan moet de eerste met rente over het surplus van den voorraad worden belast. Ook moet, indien tengevolge van gebrek aan orders in voorraad wordt gewerkt, de *verkoop*, die niet voor voeding der machines zorgde, met de rente over het teveel aan voorraad worden gedebiteerd.

Deze opmerkingen, zegt de schrijver, zien er zeer theoretisch uit, doch zij hebben opvoedkundige waarde voor het bedrijfsbeheer.

Zeer interessant is wat over de rente voor geleend geld (Krediet) wordt gezegd.

Principieel moet de kostprijsberekening deze kosten opnemen, doch zij moet daarbij het *hoogste* percentage aannemen, dat de onderneming voor haar credieten moet betalen. Loopen er twee kredieten, een tegen 10 % en een tegen 11 %, terwijl iedere vermeerdering 12 % zou kosten wegens opslag der provisie, dan moet met dit hoogste procent worden gerekend, tenzij een gunstige conjunctuur het mogelijk maakt, met het loopend crediet uit te komen. Dringt men in dit probleem nog dieper door dan ziet men dat het noodig is, de geheele financieele politiek in het oog te vatten. Tusschen de hoogte der vorderingen, der schulden en der voorraden bestaan wederkeerige betrekkingen. Hij, die binnenkort een prijsverhooging verwacht, zal voorraad maken. Daardoor komt hij meestal in schulden. Doen de klanten als hij, dan zal er minder geld binnenkomen. De illiquiditeit der onderneming neemt dus toe. Men zal er nu bij de klanten op aandringen, wissels te geven, de rente in rekening-courant verhoogen enz. Men zal dus zijn financieringspolitiek steeds aan den toestand van het oogenblik trachten aan te passen. Van belang zijn de betalingstermijnen, die men geniet en geeft. Koopt men de grondstoffen in op 30 dagen, heeft men voor de vervaardiging van het product gemiddeld 60 dagen noodig en betalen de klanten in doorsnee na nog eens 60 dagen, dan moeten de uitgaven gedurende 90 dagen óf door eigen middelen óf door crediet worden gedekt. Liggen de eigen middelen in voorraden, vaste goederen en machines vast en stelt men, dat de debiteuren en crediteuren gelijk zijn, dan dekt krediet den termijn van 90 dagen hiervoren genoemd, waardoor de kostprijs met een belangrijken rentelast is bezwaard. Natuurlijk zal men trachten dezen last te verminderen door:

1. Versnelling van het proces van voortbrenging;
2. Liquidatie van voorraden;
3. Verlenging betalingstermijn bij de leveranciers;
4. Discontoverleening aan klanten voor vervroegde betaling.

Men zal bij de kostprijsberekening voor den kredittermijn — die voor levering naar verschillende landen verschillend kan zijn — een zekeren rentevoet in rekening moeten brengen; in het hierboven genoemde geval 1 % voor iedere 30 dagen.

Hoe de schrijver zich de boeking op dit punt voorstelt, moge uit de onderstaande schema's blijken.

FINANZKOSTEN:

Buchhaltung:

Aufwand.		Ertrag.	
Bankzinsen	M 5.000	Skonto von Lieferanten	M 1.000
Skonto an Kunden	„ 1.000	Zinsen aus Darlehen	„ 300
Diskont	„ 500	Diskont bei Kunden	„ 400
Kreditprovision	„ 500	Sonstiges	„ 350
Verzugszinsen	„ 50	Uebertrag auf Finanzkostenverteilung	„ 5.000
	M 7.050		M 5.000

FINANZKOSTENVERTEILUNG:

Bebriebsbuchhaltung:

Istaufwand.		Solaufwand.	
lt. Buchhaltung	M 5.000	Kreditspanne 1 % vom Umsatz	M 4.000
		dem Einkauf belastet der Zellstoffabrik für zu hohe Bestände	„ 200
		dem Verkaufskonto für Lagererhöhung	„ 200
		auf Jahresausgleichskonto	„ 500
			„ 100

[1]) Het jaar werd gerekend op 6480 uren, in continubedrijf.

[2]) Dit zal wel moeten zijn M 12.—.

De schrijver is met opzet bij dit onderdeel der kostprijsberekening uitvoerig geweest, omdat deze meer behoort te zijn dan een schema. Gaat men op de hier gegeven wenken in, dan wordt uit de kostprijsberekening een systeem tot beoordeeling van den geheelen toestand der onderneming.

Reeds werd gezegd, dat het doelmatig en noodig is, overal met verrekenprijzen te rekenen en niet met de werkelijke kostprijzen. Men moet daarbij zoover gaan, dat men bij samengestelde bedrijven ieder deel onafhankelijk maakt van het voorgaande bedrijf en van den verkoopprijs. Slechts door overal verrekenprijzen te gebruiken, is het mogelijk, de prestatie van ieder deel te beoordeelen, de boven- of beneden-normale winst vast te stellen.

Ter motiveering dezer opvatting worden de volgende redenen aangevoerd.

1. De verkoopen hebben steeds een zeker speculatief karakter. De prijzen schommelen niet alleen in verband met de conjunctuur, doch vaak ook tengevolge van de beschikkingen van het eigen bedrijf. Daarom zijn de inkoopprijzen niet als bindend voor de prijsvorming te beschouwen. Daar komt dan bij, dat niet het verleden, doch de toekomst moet worden geschat. Het bedrijf heeft er recht op, niet belast te worden met de fouten van den inkoop. Het wil met normale prijzen rekenen, vooral dan, wanneer er premies of tantièmes zijn toegezegd. Natuurlijk deelt het, als reeds gezegd, dan ook niet in eventueele voordeelen van gunstigen inkoop.

2. De leider van een bedrijf moet onafhankelijk zijn van de prestaties van het voorgaande, waarvoor hij niet verantwoordelijk is. Zonder het gebruik van verrekenprijzen is dat niet te bereiken.

3. Evenzoo moet het bedrijf ook worden losgemaakt van de verkoopprijzen, die weder afhankelijk zijn van de conjunctuur en de beschikkingen van den verkoop.

4. Men kan voor verrekenprijzen ronde getallen nemen en daardoor veel rekenwerk sparen.

5. Bij de vele schommelingen (schwankende Beschäftigung) verliest de berekening alle normaliteit als men niet met verrekenprijzen werkt. Men loopt het gevaar, tengevolge van de hooge prijzen buiten de markt te komen staan of wil men dat niet, tot iederen prijs te gaan verkoopen.

6. Evenzoo is het bij de verkoopkosten; hier steeds weer mechanisch met den kostenopslag van het verleden te rekenen is zeer gevaarlijk.

7. Door de vorming van verrekenprijzen kan een krachtigen opvoedenden invloed op het bedrijf worden uitgeoefend; kan een soort concurrentie der afzonderlijke machines worden opgewekt, die van groot nut kan zijn.

8. Door een overeenkomstig rekening-systeem kan duidelijk worden aangetoond:

a. De resultaten van den inkoop;
b. De gang van ieder bedrijf en van het geheel;
c. De stilstandkosten;
d. De kosten der financeering;
e. De verrekenprijsverschillen;
f. De neutrale kosten (d.i. die niet op een of andere afdeeling verrekend zijn);
g. de extra-kosten;

Tevens worde door een verbinding der bedrijfsboekhouding met de koopmansboekhouding een systeem geschapen, dat het geheel der uitgaven omvat; daardoor bestaat er geen gevaar, dat eventueel kosten zouden worden vergeten.

Het spreekt vanzelf, dat de aangenomen Soll-bedragen met de werkelijke Ist-bedragen moeten worden vergeleken. De werkelijkheid moet worden vastgehouden, om een maatstaf voor een nieuwe schatting te winnen. Daarmede wordt geenszins bedoeld, dat zij voor een nieuwen Etat mechanisch moet worden overgenomen; integendeel moet de toekomst steeds in het oog worden gehouden. Maar als controlemiddel kan het verband met de werkelijkheid niet worden gemist.

Bij de controle moet worden gescheiden:

a. de controle der kosten voor de afzonderlijke opdracht; dus het onderzoek of de voorkalkulatie bij prijsopgave goed geschiedde;
b. het onderzoek of de verrekenprijzen en -voeten over het geheel hebben geklopt.

Wat a betreft, dit wordt bereikt:

1. bij voorkeur door een controle, op de *hoeveelheid* gebaseerd, door het bedrijf zelf, verder worde
2. het narekenen van de *waarde* voor een enkele opdracht slechts gedaan als boven een zekere grens voor fouten, geen overeenstemming met de voorkalkulatie bestaat.
3. Indien eenigszins mogelijk, behoort de correctie op de waarde door een percentage te worden aangebracht.

De controle op het totaal aller kosten ligt in de *bedrijfs*boekhouding; waarin alle werkelijke kosten van een periode (een maand bijv.) op rekeningen verzameld en met de verrekende worden vergeleken. Op haar beurt staat deze boekhouding weer met de koopmansboekhouding in verband.

De schrijver beveelt aan in de bedrijfsboekhouding niet te veel onkostenrekeningen te houden en zooveel mogelijk verzamelposten te boeken. De technische controle bereid de desbetreffende bewijsstukken voor, verzamelt dus de enkele posten naar hoeveelheden en geeft deze maandelijks aan de boekhouding, waar deze uitgerekend en de posten geboekt worden.

Het is de taak van een technisch controlebureau in alle onderdeelen door te dringen, de gegevens systematisch te verzamelen en daarna op besparing aan te dringen. De rekenafdeeling kan deze werkzaamheid ondersteunen door aanteekeningen, grafische voorstellingen en beschrijvingen. Vanzelf spreekt, dat onder alle maatregelen de kwaliteit van het product niet mag lijden. Veel is te bereiken door premies en tantièmes, ook hiervoor geeft het kalkulatiebureau de gegevens. Het cijfermateriaal dezer afdeeling moet steeds bij de hand zijn en geregeld aan de leiding worden doorgegeven. Zeer belangrijk is de doelmatige groepeering en samenstelling. Hier ligt in de toekomst een groote taak voor den technisch gevormden, doch vóór alles bedrijfshuishoudelijk geschoolden koopman.

C. VERWEY

Naschrift.

In het Maart 1927-nummer van de „Betriebswirtschaftliche Rundschau" vinden wij een artikel van den schrijver getiteld, „Verrechnungspreise in der Papierindustrie", waarin hij nogmaals pleit voor het gebruik van verrekenprijzen en het nut daarvan illustreert aan de industrie, waarin hij blijkbaar thuis is.

De voordeelen vat hij daar als volgt samen:

1. Der Betrieb wird angeregt, noch günstiger zu arbeiten, als es der Norm entspricht, besonders dann, wenn Tantiemen auf dem übernormalen Gewinn aufgebaut sind.
2. Verwendet der Betriebsleiter teuere Stoffe oder trägt er mehr ein, als vorgesehen, so wird der Erfolg des betreffenden Betriebes negativ, das Konto zeigt dies sofort, man wird nach den Gründen forschen.
3. Wir haben eine fast automatische Kontrolle der Vorkalkulation bei allen Sonderanfertigungen.
4. Um das Bild richtig zu halten, sind jedoch einige Korrekturen nötig:

a) Stillstände sind dem Betriebe gutzuschreiben;
b) die Verrechnungspreise sind zu staffeln nach der Anfertigungsmenge. Bei der Herstellung von Papier spielt es eine sehr grosse Rolle, ob 24 Stunden dieselbe Sorte, dasselbe Gewicht und Format gearbeitet wird, oder ob alle 2—3 Stunden abgestellt werden muss. Man kann diese Unterschiede u.M. auch errechnen, indem man für jedes Umstellen bzw. Abstellen einen festen Satz gutschreibt.

5. Alle Einflüsse der Vorbetriebe sind abgeschaltet.
6. Der Veredelungsbetrieb erhält seine festen Preise.

C. V.

EXAMENVRAAGSTUKKEN

Red.: ABR. MEY en JAMES POLAK

ACCOUNTANTSCONTROLE IN VERBAND MET DE INTERNE CONTROLE

Vraagstuk III van het Examen Accountancy B van het N. I. v. A. 1923 (zie Jaargang 1924, pag. 75)

Dit vraagstuk stelt het probleem in hoeverre de accountant, zonder aan zijne verklaring afbreuk te doen, de détail-contrôle kan overlaten aan de werking van interne contrôle (c.à.d. interne verbandscontrôle) en zich dus kan beperken tot totaalcontrôle) t.a.v. de verificatie van de magazijnadministratie. Het voorbeeld is daarbij gegeven van een engrosbedrijf in fotografie-artikelen, die bij een vijftal vaste fabrikanten (bij wijze van agentuur) worden gekocht.

Daarbij komen dan de volgende vragen op:

1. Hoe moet de voorraadadministratie zijn ingericht en hoe de behandeling daarvan zijn, wil de interne controle tot haar recht komen?
2. Welke accountantscontrôle is nog noodig, wanneer de interne contrôle aan deze eischen van perfectie voldoet?
3. Kan de accountant zonder voorbehoud teekenen ook al heeft hij bepaalde détails niet zelfstandig geverifieerd maar overgelaten aan de interne verbandscontrôle?

Gaan we één en ander nader onderzoeken.

1. Interne verbandscontrôle t.a.v. voorraadadministratie.

Het verband in de voorraadadministratie is duidelijk: aanvangsvoorraad + inkoopen = verkoopen + uitvoorraad. Zoo gesteld bestaat het verband echter alleen maar in de quantiteiten want voor de geldbedragen wordt het verband gestoord pr° doordat de waarde op koop- en verkoopmarkt verschillende is en deze waardeverschillen in de meeste gevallen niet bij elken verkoop op afzonderlijke rekeningen worden gebracht, sec° door de waardeschommelingen der artikelen op de koopkracht, die niet gelijktijdig op de verkoopmarkt wordt doorgecalculeerd. Deze storingen verbreken het verband in de geheele boekhouding. Het verband kan echter worden hersteld voor wat punt 1 betreft door de toepassing van het beginsel van de „permanence de l'inventaire'' en voor wat punt 2 betreft door toepassing van de vervangingswaarde in de calculatie (aanvullend op punt 1) Het laatste laat ik hier verder onbesproken.

Practisch zal evenwel de toepassing van de permanence op moeilijkheden stuiten, althans in vele gevallen en zal het verband dus op andere wijze moeten worden gelegd; n.l. door het opvoeren van de voorraadadministratie tot een sub-grootboek, d.w.z. door de voorraadadministratie aan te vullen met geldverantwoording en dus verband te hebben tusschen de tellingen van de debetzijden resp. creditzijden der voorraadkaarten met de debet- en credittellingen van de goederenrekening in het grootboek. Het vraagstuk spreekt van „vaste verkoopsprijzen, volgens catalogus'', maar niet duidelijk is daarin of dit beteekent dat die catalogus-prijzen door den fabrikant-gestelde détailprijzen zijn en dus aan den grossist alleen een korting wordt vergoed (waartegenov er hij dan weer kleinere kortingen geeft). Indien zulks het geval is behoeven op de voorraadkaarten alleen die prijzen te worden vermeld en dient men de goederenrekening te laten loopen in die fabrikantendétailprijzen, terwijl de kortingen over afzonderlijke rekening worden geboekt en naar rato van den omzet vanzelf controleerbaar zijn.

De voorraadadministratie dient verder dubbel te worden bijgehouden: bij den magazijnmeester in enkele quantiteitenverantwoording vanuit de ontpakkingslijsten resp. verzendingsopgaven en op kantoor (met verband aan de hoofdadministratie) vanuit de ontvangen facturen resp. copiën der verzonden facturen. Regelmatig zal men steekproefsgewijze van kantoor uit de quantitieve overeenstemming controleeren (door een derden beambte) en bovendien zal elke aanvraag van den magazijnmeester tot aanvulling van den het minimum naderenden voorraad, via de kantoor-magazijnadministratie moeten worden gefiatteerd voor overeenstemming. In hoeverre deze doublure even gedetailleerd zal moeten zijn als de voorraadadministratie van den magazijnmeester kunnen we hier buiten behandeling laten.

De overeenstemming van kantoormagazijnadministratie met hoofdadministratie (dat is dus tevens met inkoopboek en verkoopboek) moeten blijken door maandelijks (event. 3 maandelijks) op te maken tellijsten. Bovendien zal eens per kwataal de geheele inventaris moeten worden opgenomen òf, indien dat te tijdroovend is, zal dit althans moeten geschieden voor de belangrijkere en waardevollere artikelen. Aanvullend hierop kan voor dit speciale geval, wanneer we althans met voorgeschreven détailleering te doen hebben, in het inkoopboek een détailleering van de inkoopfacturen naar de vijf fabrikaten goede diensten bewijzen.

Accountantscontrôle.

Vast staat dus, dat een afdoende interne verbandcontrôle aanwezig is. Welke contrôle zal de accountant nu hebben te verrichten, met welk minimum van arbeid kan een maximale zekerheid verkregen worden?

De controle van het inkoopboek met facturen kan in geen geval achterwege blijven, dit behoeft ook wat den omvang aangaat geen bezwaar te zijn, want het aantal inkoopfacturen bedraagt maar 800 per jaar (dus nog geen 70 per maand). Tevens blijkt hieruit, dat het eveneens geen bezwaar zal zijn om de inkoopfacturen te pointeeren met de voorraadadministratie kantoor t.a.v. de waardevollere en meer beteekenende artikelen. De minder belangrijke en weinig waardevolle artikelen worden daarbij in totaal in de contrôle betrokken, doordat de tellijst het verband van inkoop facturen-totaal en totaal inkoopzijden der voorraadkaarten aangeeft. De tellijsten zullen elk kwartaal door den accountant moeten worden nagegaan met de voorraadadministratie kantoor teneinde na te gaan, dat niets stemmend gemaakt is. Verder is na te gaan de voorraadstaat van den magazijnmeester en moet diens voorraadadministratie met de voorraadadministratie kantoor worden vergeleken, tevens zal de accountant per maand of per kwartaal de voorraden zelf moeten mee-opnemen (of mee doen- opnemen door zijn personeel) en zal hij tenslotte hebben na te gaan (door nu en dan systematische steekproeven te doen) òf de door hem gegeven voorschriften worden opgevolgd.

Van de verkochte quantiteiten wordt op deze wijze volkomen zekerheid verkregen, maar alleen in totaal voor de verschillende artikelen. Een meerdere zekerheid is trouwens niet te ver-