

TWEERLEI OPVATTING OMTRENT DE VERANDERLIJKE
AFHANKELIJKHEID VAN DE KOSTEN
VAN DE OMVANG DER BEDRIJFVIGHEID
DIRECT COSTING TEGENOVER DE INTEGRALE KOSTPRIJS ¹⁾

door Prof. Dr. A. Mey

De achtergrond der tegenstelling

Criteria worden verschillend naar de opvatting van waaruit zij zijn opgebouwd. Zo kunnen ook in wetenschap en praktijk naar gelang van de doelstelling der beoordeling andere oordelen gevormd worden.

In een deel der economische literatuur wordt het maatschappelijk verkeer beschreven als een vloeijing van inkomensstromen of van geldstromen. Men stelt derzelver productieve aanwending via besparing en investering tegenover de finaal-consumptieve aanwending tot behoeftenbevrediging der in de maatschappij verbonden groepen van subjecten.

In een ander deel dier literatuur spreekt men over dat verkeer als een vloeijing van een verscheidenheid van goederenstromen, tussen oerproducent en finaal consument door een opeenvolgende reeks van stadia van bewerking in verbijzonderde bedrijfshuishoudingen en afdelingen en onderafdelingen dier huishoudingen.

Beide beschouwingen benaderen elkander doordien in de laatst genoemde opvatting het technisch-economisch aggregaat van uiteenlopende goederenhoeveelheden tot op één noemer wordt herleid door vermenigvuldiging met de betrekkelijke waarden van het moment dat de herleiding plaats heeft, terwijl de andere beschouwing hetzij de waardevastheid (koopkracht) van het geld vooropstelt of dat hare analyses en begripsbepalingen nominale geldsommen, door herleiding in haar verschillend koopkrachtgehalte, vergelijkbaar maken.

In *eerstgenoemde beschouwing* (welke ik als de financieel-economische wil kenmerken) vindt men het kapitaalbegrip als som van geïnvesteerde geldbesparingen. In de ten tweede genoemde beschouwing (welke naast het financieel-economische ook het technisch-economische omvat) wordt de besparing primair gezien als de voortbrenging van een productiemiddel; het besparen uit het geldinkomen, het afstel van verbruik wordt gezien als het middel om die voortbrenging te financieren en de waarde van het moment in kwestie verbindt de benodigde massa concrete kapitaalgoederen aan het bedrag dat geïnvesteerd moet worden. Het kapitaalbegrip wordt in die opvatting een collectiviteit of aggregaat van con-

¹⁾ Het feit, dat enerzijds door autoriteiten gezegd wordt dat op basis van de „economische kostprijs” programmering niet mogelijk is, zelfs dat de oriëntering op normatieve kosten (een eng begrip van kosten) de ontwikkeling van de planning (in de zin van projectie van toekomstige gedragslijn van de bedrijfsleiding) in Nederland heeft tegengewerkt en anderzijds reeds zeer lang gesteld is, dat die economische kostprijs in zijn organische opbouw voorwaarde is voor rationele projectie van bedrijfsbeleid (budgetering), wijst op een aantal misverstanden, tot welker opheldering dit artikel een poging doet. Er was een concept door mij gemaakt naar aanleiding van Slot's boek, voordat Rijkema's openbare les verscheen. Dit gaf mij aanleiding tot een verandering van opzet, omdat Rijkema in zijn analyse de kostprijsdefinitie gebruikt, welke Slot verwerpt en nochtans - evenals hij - direct costing verdedigt. Het komt mij voor dat beide auteurs een andere visie op het kostenvraagstuk hebben dan die voorgestaan door hen, die menen, dat de *organisch-gebouwde economische kostprijs onmisbaar* is voor projectie van beleidsmaatregelen op korte en op lange termijn. Slot's beschouwing in zijn dissertatie, pag. 3 en 4 stellende tegenover de mijne, op pag. 78, 79 in *Conjunctuurpolitiek en Budgetering* spreekt dit misverstand zeer sterk.

crete voorraden van fabrikaten, grond- en hulpstoffen, materialen, bewerkingsmachines, krachtopwekkingsmachines, gebouwen, etc. dat op één noemer gebracht wordt door herleiding met de *waarde* van het *moment* dat men zich de grootte van het opgesloten waardevolume moet realiseren. De grootte van de aldus blijken- de in de huishouding opgesloten koopkracht is het *derivaat* van het berekende waardevolume, waaraan - ondanks ander spraakgebruik - een andere naam, n.l. *vermogen*, moet worden gegeven, om begripsverwarringen in de discussie te ontgaan.

Daar de investering in de bedrijfshuishouding gericht is hetzij op verwerving van inkomsten, hetzij op dekking der tot het doel der productie vereiste offers (gemeenschapshuishouding) wordt het begrip „efficiëntie” in de eerstgenoemde beschouwing gericht op *rendabiliteit*. Zo spreekt Keynes van „the marginal efficiency of capital”.

In de *ten tweede genoemde beschouwing* wordt het begrip *efficiëntie* verbonden aan het streven naar en handhaven van de hoogst bereikbare doelmatigheid ²⁾.

Het is dus niet alleen een kwestie van resultatenbeoordeling, maar daarnaast de vraag naar resultaten-analyse. Dat onderzoek richt zich op vaststellen van oorzaken waardoor het resultaat geringer is dan het had kunnen zijn; het zoekt dus naar verliezen uit verspillingen in de uitvoering of de voorbereiding der productie en naar verliezen uit het, voor later gebruik, verloren gaan van beschikbaarheid van productiemiddelen.

In de *eerstgenoemde beschouwing* wordt - conform de financieel-economische visie - het begrip *kosten* tot het doel van het ondernemingsstreven gebracht, in principe geïdentificeerd met de *uitgaven* voor de *verwerving der productiemiddelen*. Bij de bepaling van het resultaat over een periode wordt scheiding gemaakt tussen *uitgaven*, die aan de bruto-inkomensverwerving van de periode gerelateerd zijn en andere, welke dat pas in later jaren zullen zijn, waardoor het in die opvatting gehanteerde *kostenbegrip*, voor zoverre uitgaven met langdurige nuttigheid betreft naar omvang, maar niet naar karakter, iets anders wordt dan het concept: *uitgaven*. De *identificatie* van *uitgaven* met *kosten* bevestigt dat het gaat om een financieel-economische beschouwing, welke in projectie en verslag op *rendabiliteitsbeoordeling* gericht is. Hetgeen daarin „*kostprijs*” wordt genoemd kan niet anders zijn dan de *becijfering van de per eenheid product gemiddeld gebrachte offers*. ³⁾ In Anthony's „Management Administration” wordt t.a.v. die identificatie slechts voor bepaalde gevallen een uitzondering gemaakt. Deze auteur zegt: „Most but not all relevant cost figures are represented by real cost outlays”. In het „but not all” ligt een stap naar het andere uitgangspunt, echter zonder verdere consequentie dan dat - uitzonderingsgewijze - „the concept of cost should be broadened to include sacrifices, which are not immediately reflected in the cost account”. ⁴⁾

Ik moge eraan herinneren dat de noodzaak incidenteel correcties aan te brengen in de identificatie van kosten en uitgaven in accountantskringen in Nederland

²⁾ Ik varieer hiermede op een uitdrukking van Volmer's inauguratie van 1907. Reeds toen was men met dit streven doende. Volmer spreekt daarin over „zakenwijsheid”.

³⁾ Ik kom er op terug, dat het gemiddeld gebrachte offer (waardeverbruik) geen somming kan zijn van in het verleden gedane uitgaven of van delen daarvan. Het is een optellen van ongelijkwaardige cijfers. Uitgaafprijs acht ik een onjuiste term (vgl. Bedrijfsbegroting en Bedrijfsbeleid 1951, pag. 101, 102).

⁴⁾ R. N. Anthony, Management Administration, Illinois 1960, pag. 490, 491.

reeds omstreeks 1912 aan de orde was (volontairsarbeid, tewerkstelling van verpleegden in sanatoria, rente in de kostprijs etc.).

In de *ten tweede genoemde beschouwing* wordt kostprijs genoemd het aggregaat van *waardeverbruik in de hoeveelheden van stof, tijd en kracht, welke voor het voortbrengen of ter markt brengen van een bepaald product technisch noodzakelijk zijn of economisch op een bepaald moment daartoe onvermijdbaar waren*. Het technisch aggregaat van vereiste *kwantiteiten* van eenheden van materialen, van werkeenheden van mensen en machines dat het product is, vindt in deze *kostprijs* zijn economische uitbeelding. Die eenheden zijn alle aan het product meetbaar. Deze calculatie beeldt de waarde uit, welke het product heeft voor de producent ⁵⁾. Door de organische opbouw - aanpassen aan de gang der productie - geeft die calculatie de grondslag om, vanuit de gang der productie, *de normatieve kosten per product in totaal* of *per bedrijfsonderdeel* te bepalen. *Aldus kan men de efficiëntie van de bedrijfsgang toetsen door vergelijking in totaal en in onderdelen naar kostenplaats en kostensoort van gebrachte offers en normatieve kosten*. Het begrip efficiëntie is hier gericht zowel op beoordeling van doelmatigheid in de uitvoering van beleidsmaatregelen, gegeven orders en gedelegeerde initiatieven, als ook op de vergelijking van verwachtingen t.a.v. getroffen maatregelen en derzelver uitkomst.

De financieel-economische beschouwing is daarbij niet prijsgegeven. De investeringen, de verwervingen van concrete massa's productiemiddelen daaruit, vormen een ander hoofdstuk van bestuurskunde. De vervangende verwervingen hebben hun eigen rationaliteit en planning, hoewel over perioden de relatie van verbruik en verwerving moet sluiten. Het aggregaat van kapitaalgoederen, dat de bedrijfshuishouding als going concern behoeft, moet (aangepast aan technische voortschrijding of veranderende behoeften) intact gehouden worden wil het bedrijf in staat zijn de geïnvesteerde koopkracht van aandeelhouders intact te houden.

Het feit dat de twee beschouwingswijzen naast elkander bestaan noopt tot de erkenning dat beide recht van bestaan hebben en dat het verschil in criterium een verschil in problematiek reflecteert; een verschil, dat niet alleen ligt tussen macro- en micro-analyse maar dat naar gelang van het aanhangige probleem binnen de begrenzing van de bedrijfseconomie betekenis heeft. De beantwoording van de vraag naar het verschil in reageerbaarheid op structurele ontwikkelingen of conjuncturele schommelingen van in trust of kartel verbonden bedrijven eist andere behandeling der data dan de analyse van de doelmatigheid van effect of uitvoering van getroffen beleidsmaatregelen of van gedelegeerde initiatieven. De beoordeling van bedrijfsresultaten over lengte van jaren stelt voor andere problemen dan de

⁵⁾ Deze definitie wordt naar voren gebracht in E. Hijmans en Abr. Mey „Mensch en Samenleving”, Utrecht 1947 deel II, pag. 300 en in verband gebracht met het functioneel beheer als grondslag van bedrijfsorganisatie (voorbeelden van onvermijdbare afwijkingen worden daar gegeven). Overigens is het begrip „tolerantie” in praktijk en theorie voldoende bekend. De identiteit van deze kostprijs met de waarde van het product vindt men ook bij Limperg, M.A.B. 1937. De gevolgen van de depreciatie van de gulden voor de berekening van de waarde en winst in het bedrijf. (Opgenomen in 25e jrgn. M.A.B. en in M.A.B. 1924-1960.) Bij alle auteurs van de school Limperg - V. d. Schroeff, Leer van de kostprijs, J. L. Mey, Leerboek der Bedrijfshuishoudkunde, S. Kleerekoper, Bedrijfseconomie en Vergelijkend Leerboek der Bedr. economie - vindt men overeenkomstige definities, zo ook bij Groeneveld, De betekenis van de bedrijfshuishoudkunde voor de accountant 1960, en bij Rijpkema, Enige Aspecten van Direct Costing 1963.

analyse (op korte termijn) van de oorzaken waarom de werkelijk gemaakte winst beneden de mogelijke gebleven is.

Wat de beoordeling van de uitgangspunten der theorie aangaat lijkt mij te onderzoeken of de opbouw een grondslag legt, welke zich leent om daaruit een basis voor alle problemen der praktijk te vinden en dit te doen zonder aan eenheid van conceptie te verliezen. In het bijzonder is de vraag in welke mate de beide beschouwingen zich lenen voor de projectie van te treffen beleidsmaatregelen en voor de controle op het effect daarvan.

2. *Het klassieke financieel-economische uitgangspunt*

De financieel-economische beschouwing moge ik het adjectief klassiek toekennen. Zij heeft de oudste rechten. Zij omspannt de bedrijfseconomische problemen op het breedst in alle genre van bedrijvigheid. Het is de ondernemende financier, wiens belang zich van oudsher het meest tot beoordeling van de bedrijfsgang aangetrokken voelde. Het komt mij voor dat de problematiek, zoals „Direct Costing” die naar voren brengt, in principe een *variantie* is op de klassiek-financieel-economische beschouwing, die - n.m.m. niet ten onrechte - in de „full-cost-absorption” bestrijdt. Ik stel daarbij dat de integrale en normatieve kostenbeschouwing ten onrechte met de full-cost absorption gelijkstelt.

Slot ⁶⁾ omschrijft „kosten” als in geld gemeten offers welke door het bedrijf worden *gebracht* ⁷⁾. Deze retrospectief-gerichte omschrijving duidt aan dat het begrip kosten van Direct Costing in de financieel-economische beschouwing is geëncadreerd. Dit kostenbegrip is niet beperkt tot toegestane, toelaatbare, onvermijdbare of economisch-doelmatige offers. Het omvat offers, die niet vereist zijn.

Slot's stellingneming tegenover hen wier gedachten met de theorieën van Limperg geassocieerd zijn is duidelijk. Zij wordt ook duidelijk uitgesproken; n.l. tegenover J. L. Mey, V. d. Schroeff en S. Kleerekoper. De uitdrukking „in geld gemeten offers” laat in het midden, welke waarde de auteur hanteert; die van het moment der verwerving of die, welke in het teken der vervangbaarheid staat. De uitdrukking blijft n.m.m. zo dicht bij de identificatie van uitgaven en kosten, dat ze als uitgaafprijzen gezien moet worden; misschien met indexcijfer-correctie voor geldwaardewijziging.

Direct Costing is naar de definitie van al haar protagonisten, een calculatiemethode, die de indeling van de „kosten” van het bedrijf in „vaste en variabele kosten” tot uitgangspunt heeft. Heine ⁸⁾ geeft aan zijn overeenkomstige mededeling toe: „Es beruht auf den strengen Grundeinteilung in fixen und variablen Kosten und schliesst sämtliche Fixkosten von der Verrechnung auf die Kostenträger aus, stellt sie vielmehr den Betriebsleistungen als Block gegenüber.” „Die fixen Kosten bestehen aus perioden-bezogenen Kosten der Kapazität und den Kosten der Leistungsbereitschaft. Die variablen Kosten sind mit der Herstellung der Erzeugnisse direkt verbundenen Kosten, also insbesondere Fertigungsmaterial- und Fertigungslohnkosten.”

⁶⁾ Prof. Dr. R. Slot, *Kostenvariabiliteit en variabele Kosten calculatie*, Leiden 1962.

⁷⁾ Cursivering van mij, A. M. Slot neemt alle gebrachte offers in zijn kostenbegrip op (dus ook verspilling). Hij mag dan echter niet totaal en integraal gelijkstellen in het kostenbegrip, zoals in voetnoot pag. 13. Elders pag. 185 (aanval op J. L. Mey) maakt hij wel onderscheid, maar alleen om te trachten aan te tonen, dat het (integrale) kostenbegrip onvolledig is.

⁸⁾ Peter Heine, *Direct Costing eine Anglo-Amerikanische Teilkostenrechnung* in „*Keur*”, Jrg. II no. 4 1961. De Amerikaanse auteurs wil ik hier nog niet citeren omdat hun begrip *cost* zowel door „offers” als door „kosten” kan worden vertaald.

Om aan te tonen dat het direct-costingsysteem een variant op de klassieke financieel-economische beschouwing is, moge ik een *korte dogmenhistorische schets van die beschouwing geven*, uitgaande van de behandeling der comptabele vraagstukken zoals die in de eerste decennia dezer eeuw in accountantskringen bekend was en waarin de bovengenoemde onderscheidingen en begrippen ook destijds hun plaats vonden.

De z.g. „comptabele wetenschap” - het uitgebreide boekhouden - is in zijn algemeen erkende grondslagen een uit de financieel-economische beschouwing opgebouwd instrument. Het is daarin bovendien gedragen door de gang en de problematiek van het handelsbedrijf, tezamen met de „voorzichtigheid” van de financier, die in zijn beleid zijn vermogen intact wenst te houden, c.q. wenst, dat de bewindvoerder dit te zijnen aanzien doen zal.

Daaruit volgt de beschouwing die tegenover de ontvangsten van een verslag- of rekenschapsperiode de ten behoeve van de transacties in die periode gedane uitgaven stelt. Een beschouwing, die daarbij gedwongen is om vooruit gedane en nog te verrichten uitgaven naar de verslagperiode te verwerken. Kenmerkend komt dit uit in een citaat uit een statement van het N.A.A. research-report no 37 (1957), gedaan door Rijpkema in Enige aspecten van Direct Costing (pag. 20). „Hoewel de meerderheid van de rapporteurs „the cost of a manufactured product” omschreven als „the sum of the acquisition cost of a manufactured product, reasonable traceable to that product and should include both direct and indirect factors”, stelde de minderheid (Direct costers zijnde), dat uitgesloten van de kosten van een product moeten worden „fixed manufacturing costs, on the ground that such invariant elements (like general administrative expenses) ought to appear an expense of the period in which they are incurred.””⁹⁾ Het door mij gecursiveerde doet zien, dat de vraag dezer comptabelen niet uitgaat naar de economische betekenis, welke uitgaven hebben voor het tot stand brengen van het product, maar uitsluitend is gericht op de plaats in het kasboek. Dat het machinewerk nodig is om het product tot stand te brengen speelt voor hen geen rol; evenmin als dat huisvesting daartoe onontbeerlijk is en dat zonder leiding, planning, administratie etc. de producten niet tot stand kunnen komen. De gedachte, dat al deze factoren - mits doelmatig aangewend - waarde aan het product in bewerking hebben toegevoegd, komt in deze opvatting niet naar voren. Neen, alleen: waar staat het in het kasboek, is de vraag. Men bedenke echter dat de term accountant hier niet betekent de bedrijfseconomisch-deskundige en administratieve organisatie-expert, welke betekenis de functie hier heeft, maar door „comptabele” (of boekhouder) vertaalbaar is.

Waarom zou men de producten in de comptabiliteit verantwoord beneden de *waarde* (charges directy and indirectly incurred in bringing an article to its existing condition and location). De comptabele spreekt dan van „voorzichtigheid” in winstbepaling, vergetende dat de *winst* over zekere periode naar zijn methode via ingaande en afsluitende balans evenveel in plus als min verantwoord is en het niet opnemen van bestuurskosten in de balanswaarde slechts éénmaal

⁹⁾ Deze hantering van de uitgaven is naast het onsplitsbaar beschouwen der „constante kosten” het *dogma* der Direct Costing-protagonisten. Merkwaardig, dat men ziet dat deze *Zeit-Kosten* (Schmalenbach) *deelbaar* zijn naar *tijdseenheden* der capaciteitsbeschikbaarheid (bv. in uren) en dat de bewerkingstijd meetbaar is. De ondeelbaarheid der massa in de verwerving is een ander probleem.

„voorzichtig” is, terwijl het niet opnemen in de waarde van het product voortdurend in de integrale kostprijs van het product (vereiste offers!) de basis der prijsstelling (c.q. der beoordeling van een bereikbare prijs) te laag stelt. De comptabele let hier, n.m.m., meer op zijn conventie dan op het doel van zijn werk voor de beleidsformatie. In de eerste twee decennia van deze eeuw toen bedrijfseconomische problemen in ons land nog als „comptabele vraagstukken” werden aangedien waren deze opvattingen hier vrij algemeen ook in de vraagstukken van de comptabiliteit der nijverheid aanvaard.

In de industrie biedt die herleiding t.a.v. het materialenverbruik door de gemakkelijke comptabele scheidbaarheid van verbruikte eenheden uit de voorraad-administratie geen ander comptabel probleem dan de controlerende inventarisatie. In het *traditioneel* vasthouden van *waardestabiliteit* van *goederen*, die zich binnen de bedrijfskringloop bevinden, is de inkoopprijs dus het financieel gegeven om het materialenverbruik te verantwoorden. Bij invoering van veranderlijke geldswaarde komt men dan niet anders dan tot de noodzaak van een *correctie* naar de veranderde prijs bij vervanging. Men komt niet tot boekhouden in waarden.

Ten aanzien van werklonen zijn geen andere moeilijkheden dan met de betalingsperiode verbonden. Maandsalarissen scheppen geen probleem voor de scheiding van de jaarperioden.

De uitgaven verbonden met verwerving der duurzame productiemiddelen schep-
pen dat wel. Men heeft daarin goederen, die *gebruikt* en *niet verkocht* worden. Bij verkoop brengen gebouwen niet meer op dan afbraakwaarde, tenzij er een tweede gebruiksmogelijkheid is, die t.a.v. het tweede doel minder doelmatig is¹⁰). Gebruikte machines zijn versleten of verouderd en de residuwaarde is die van oud materiaal. De voorzichtigheid van boekhouder en financier leidt er toe de *uitgaven* tot verwerving min of meer als een noodzakelijk kwaad - een potentieel verlies - te zien en in snelst mogelijk tempo uit de boeken te doen verdwijnen. Het woord „*afschrijven*” vindt hier zijn oorsprong. Stille reserves maken is t.d.a. troef. Men ziet nog in het begin dezer eeuw het afschrijven als iets dat uit de winst moet geschieden; naar mate de in de periode gedane transacties het dragen kunnen. In slechte jaren gaat men dan soms te veel afgeschreven bedragen weer bijschrijven, omdat de kapitaalpositie in de goede jaren te ongunstig werd voorgesteld. Dit echter wordt als een bedenkelijke praktijk gezien, omdat aldus het bedrijfsresultaat van het slechte jaar wordt opgepoetst tot wat aanvaardbaar lijkt, zonder het te zijn.

Daarop komt in alle landen uit de accountantskring de reactie. Het kon niet uitblijven: Dicksee, Pixley, Volmer, Limperg, Hogeweg, Leitner, Veith Simon e.a. De afschrijving behoort - dit is hun opvatting - tot de kosten van het *gebruik* der duurzame productiemiddelen, noodzakelijk om de producten voort te brengen. Daar echter beschikbaarheid van die productiemiddelen van de graad van bezetting onafhankelijk is (althans t.a.v. de opbouw van de jaarrekening) wordt het streven gericht op een *gelijke druk* van dat gebruik over *alle jaren, waarvoor de uitgaven gedaan zijn*.

Het resultaat is dat opbrengst minus „variabele kosten” wordt geacht per trans-

¹⁰) De overheid is hierin gemakkelijker dan de industrie. Een oud groot patriciershuis in de residentie werd eens het meest economische (zuinige) ministerie en is dat nog heden ten dage met vele kosten aan interne verbouwingen en zal dat tot in lengte van dagen blijven. Een oude mannenhuis van eertijds is eeuwenlang een „broedplaats van wetenschap” geweest, waar de modernste theorieën niet alleen werden getolereerd, maar ook van de katheders werden verkondigd.

actie bepaald te zijn. De overige - over jaren verdeelde - offers der capaciteitsbeschikbaarheid en de bestuurskosten - worden vóór de afsluiting van de resultatenrekening in één bedrag afgetrokken. Diezelfde opstelling vindt men thans terug bij alle auteurs, die direct costing propageren.

Er is destijds een strijd gevoerd over de bruikbaarheid der verschillende methoden van de afschrijving, waaruit ik alleen aanstip dat de vraag naar rente over eigen vermogen als element van kosten en kostprijs een rol speelde en dat de afschrijving over de boekwaarde vanwege de willekeur van hare grondslag - ondanks boekhouderse eenvoud - terecht veel kritiek ondervond.

In 1912 reeds bepleitte G. P. J. Hogeweg op de Accountantsdag in zijn lezing „Waardebepaling der activa voor de balans”, dat de kosten van het bezit der machines *billijk over de jaren van het bezit moeten worden verdeeld*. Volmer schreef destijds: „*Afschrijving heeft ten doel de aanschaffingskosten van enig bezit met beperkten levensduur te verdeelen over den tijd, waarin het bedrijf door gebruik of het tot gebruik gereed staan, gediend zal kunnen zijn.*”¹¹⁾ In het voorbijgaan zij opgemerkt dat in het laatste zinsdeel van Volmer's uitspraak een belangrijke onderscheid gemaakt is. Ik zie er in een eerste aanwijzing om het *tot gebruik gereed staan zonder gebruik* als *verlies* te beschouwen. Later vindt men bij J. M. Clark eenzelfde - vage - nadering tot dit standpunt in de tweede en derde paragraaf van Chapter 23 van Overheadcosts (1931), waarin hij het evenwicht van vraag en aanbod besprekend zegt, dat het relevante feit in het aanbod niet is „the supply of goods” maar „the supply of capacity to produce them”, welke laatste steeds groter is dan de behoefte aan zodanige capaciteit, behalve in het congestiepunt van de hoogconjunctuur¹²⁾.

Er is nu een merkwaardig verschil aan inhoud tussen de in de financieel-economische beschouwing gecontroleerde termen „variabele” en „vaste kosten” (resp. offers). De eerste term geeft uitdrukking aan een hoedanigheid der kosten of offers, n.l. naar hun technisch en economisch karakter, zowel naar het vereiste voor het maken van een enkel exemplaar van een enkel product als voor de met het fabriceren van een zekere omvang van producten in de periode verbonden te zijn. De laatste term berust in het geheel niet op een karakteristiek van de kosten als verschijnsel verbonden met het produceren. De causale binding, welke t.a.v. menselijke arbeid en materialengebruik bestaat ontbreekt bij het zoeken naar relatie tussen de productie en de capaciteitsbeschikbaarheid. Het verschijnsel van *over de periode constant blijven volgt uit de conventie der comptabelen om de aanschaffingsoffers van machines etc. over de gebruiksjaren gelijkelijk te verdelen*.

Protagonisten van direct costing geven, evenals de volgelingen van Schmalenbach, aan *constante kosten* een betekenis, die tegengesteld is aan de betekenis der variabele kosten: „Mengenkosten und Zeitkosten”.

Davis¹³⁾ zegt zelfs: „direct costing is a concept of accounting which recognizes the *fundamental character* of costs. (curs. A. M.) Costs are segregated as being either:

¹¹⁾ De winstrekening en de vermogensbalans. Prof. J. G. Ch. Volmer, 's-Gravenhage 1912, pag. 71.

¹²⁾ Vgl. het verband van deze beschouwing met die van Schmidt in de controverse Limperg Schmidt van mijn hand in M.A.B. 1931, 25e jrgn. pag. 279.

¹³⁾ Ronald E. Davis, Direct Costing - Will General Acceptance follow management Acceptance in N.A.A. Bulletin september 1960 pag. 25 en 20 en M.B.A. in Accounting van Pennsylvania University 1960.

1. Direct costs or products costs incurred because goods have been produced;
2. Indirect costs or period costs incurred on account of *being in business* but the amount of which is independent of the volume of output ¹⁴⁾." (curs. A. M.)

In de aanvang van het artikel leest men dat de auteur meent dat in de twee laatste decaden een nieuw concept erkend geworden is „which defines costs as outlays which vary according to the volume of production and expenses as items which remain relatively fixed regardless of output”. ¹⁵⁾ In hetzelfde verband spreekt de auteur over „expenses” „as items which do not contribute to the value of goods in the manufacturing process.”

Het fundamental character is, ik stelde het reeds, in het tweede geval geen hoedanigheid of eigenschap van de offers, die gebracht worden voor het in zaken zijn. Trouwens waarom is men in zaken?

Davis kent blijkbaar niet het in 1910 verschenen Cost Accounting van de Engelsman L. Whittam Hawkins, wiens opvatting weinig van de zijne verschilt. Lonen en materialen noemt Hawkins „costs” en het kenmerk van de variabiliteit dier „costs” valt samen met de comptabele verantwoording van betaalde lonen naar orders (loonverdeelboek); evenzo van verbruikte materialen naar orders („materials-abstract”). De „expenses” betitelt hij naar Schots spraakgebruik als „oncosts”. Het betekent „overheadcosts”. Hawkins tracht de oncosts op te delen, wat Davis juist niet wenst; maar dit staat naast het hier opgemerkte, dat de kosten-variabiliteit van Direct Costing en van auteurs als Hawkins overeenkomt. Heine stelt dit letterlijk hetzelfde.

Davis noch Heine merken op dat hoedanigheid der „constante kosten” t.a.v. machines etc. volgt uit het feit, dat het werken met deze productiemiddelen een *capaciteitsbeschikbaarheid* vereist, welke, eenmaal aangetrokken op basis van een plan voor de naaste toekomst (van 5 à 10 jaren), *niet meer verminderd* kan worden en dus kwantitatief constant blijft. Slot behandelt dit veel beter. Davis merkt evenmin op dat hij met *uitgaven, die niet bijdragen tot de waardevorming in de productie, een definitie van verliezen geeft, niet van kosten*.

Uit het feit dat het concept vaste kosten ontstaat uit boekhoudconventie volgt, dat elke poging om de *offers* der *capaciteitsbeschikbaarheid* over producten te verdelen tot mislukken gedoemd is. Er is in de financieel-economische beschouwing geen rationele grondslag voor verdeling. Nochtans is waar, dat er geen *kosten* in de bedrijfshuishouding zijn bij welke een verband tussen order en kosten niet aan te geven zou zijn.

Stelt men het doel der berekening anders dan *puur financieel-economisch* (dus als *deel* van de gemiddelde *rendabiliteit*; het *doorsnee-offer per eenheid product*) dan leidt de *methode tot verkeerde conclusie*. Ware zulk een berekening voor het *stellen* van de *aanbiedingsprijs* vereist, zij zou een *averechts* verkoopbeleid doen ontstaan. Hetgeen de directcosters t.d. stellen - de pricing paradox en de account-

¹⁴⁾ Men denke hier aan een opmerking (in geheel ander verband overigens gemaakt) door Edward Chamberlin, Theory of monopolistic competition, pag. 128. It might be argued that all costs are alike in that they form aggregate which must be met if the entrepreneur is to *remain in business*. (curs. A. M.)

¹⁵⁾ De auteur heeft zich niet gerealiseerd, dat „expenses” (uitgaven) evenzeer vereist zijn voor de offers, die hij „according to the volume of productivity” ziet en dat de tegenstelling tussen de begrippen „costs” en „expenses” een andere inhoud moet hebben dan hij er aan geeft; nl. dat expenses en outlays beide op de verwerving van produktiemiddelen slaan en costs op het gebruik, dat in andere orde geschiedt onder onze huidige industriële verhoudingen.

ing-anomaly ¹⁶⁾ - is volkomen juist, maar is geen nieuwe stelling ¹⁷⁾. K. G. Simon bepleitte reeds in 1912 de omslag der constante kosten naar normale bedrijfsdrukte en Prof. Ir. J. Goudriaan bepleitte op de Accountantsdag 1926 de verrekening naar de „trend” van de conjunctuurbeweging. Op bezwaren en voordelen van deze methode behoef ik niet in te gaan. Alleen dit: een gemiddelde uit waarneming is niet normatief. *Men dient de kosten te verrekenen naar de oorzakelijke relatie met een verschijnsel, dat hun voorkomen in de bedrijfshuishoudkunde verklaart.* Reeds in Accountancy 1916 heb ik een eerste - nog onscherp gestelde - poging gedaan om dergelijke kosten naar de omvang van de *beschikbaarheid* van de *capaciteit* (als kritische oorzaak der hoogte van het merendeel der constante kosten) te verrekenen. Enkele jaren later stel ik in hetzelfde vakblad (1922) dat de opdeelf- of toereken-methode bij stijging van bedrijfsdrukte tot calculatie van te lage prijzen leidt, met het gevolg dat men orders aantrekt, die men niet verwerken kan, terwijl men bij tijden van bedrijfsslapte tot hoge prijzen komt, waarbij men in 't geheel geen orders meer aantrekt. In dat artikel wordt weer aanbevolen constante kosten naar de capaciteitsbeschikbaarheid om te slaan ¹⁸⁾. De doorsnee- of toerekeningskostprijs werd naar mijn ervaring ook in de praktijk niet gebruikt als grondslag voor de prijsstelling. Omdat die grondslag buiten het veld der comptabiliteit gehouden werd, streefde men er reeds destijds in Nederlandse accountantskringen naar om de kosten-anomalie uit te schakelen. Dit leidde (tezamen met scientific management) uiteindelijk tot het onderscheiden van „kosten” en „verliezen”; vereist verbruik van tijd, stof en kracht tegenover verspilling en overtollige beschikbaarheid van productiemiddelen.

De basis van de prijsstelling was bij min of meer opzichzelf staande producten, zoals aanneming van bouw-, spoor- en waterstaatswerken, een voorcalculatie, gemaakt door de technische dienst. Evenzo bij nieuwe fabricaten; zelfs t.a.v. „modellen” bij de mode-ontwerper diende (na de vereiste correctie) de voorcalculatie, gemaakt vanaf de tekening, tot de prijsstelling. Bij de berekening van de „vereiste kosten” van uitvoering in serie werd gerekend met een besparingspercentage; soms ervaringsmatig opgesteld, soms met behulp van „sampling” bepaald. Bij fabricaten, omtrent welker productie een uitgebalanceerde ervaring bestond - zoals in de massa- en serieproductie - kon men daaruit door analyse tot een kostprijs komen, welke grondslag werd voor het vaststellen van de prijzen in de verkoopcatalogus. De catalogus van grote concerns, als de Philips N.V., is t.d. interessant.

Dat bij prijsaanbiedingen of orderaanvaarding, zowel bij opzichzelf staande constructies als bij massa- en serieproductie, de marktpositie en het verkoopbeleid er soms toe leidden, dat reeds gebrachte offers op andere wijze werden beschouwd dan nog te brengen offers is steeds erkend. Limperg stelde in de aanvaardingsrede - 1922 - ¹⁹⁾ de gevallen, dat de bedrijfshuishouding zich gesteld kan zien voor „de keuze of om niet voort te brengen of genoeg te nemen met vergoeding van

¹⁶⁾ Vgl. Slot t.a.p. 118 en 119.

¹⁷⁾ J. L. Mey stelt als titel van zijn artikel: „Direct Costing” een nieuwe methode van calculatie en planning? Naaml. Venn. 1962.

¹⁸⁾ „Bedrijfsdrukte” Accountancy 1922 pag. 27 e.v., 33 e.v. „Algemeene Kosten in Fabrieken” Accountancy 1916 pag. 150 e.v.

¹⁹⁾ Prof. Dr. Th. Limperg Jr., Enige beschouwingen over kostprijs en prijsvorming als bedrijfshuishoudkundig probleem; herdruk Bedrijfsecon. Studies, Haarlem 1932; de geciteerde plaatsen pag. 190 en 191.

een deel der vroeger gebrachte offers en zal doorproduceren, zolang slechts een deel van laatstgenoemde offers, hoe klein ook, in de offers van het product terug te vinden is". De ervaring uit de depressiejaren na de eerste wereldoorlog (gedurende welke „vergroting van het productievermogen was tot stand gebracht") leerde dat dit „verschijnsel zich herhaaldelijk kan voordoen, omdat de bedrijfshuishouding de organisatie van de hier bedoelde productiemiddelen moet aanpassen aan de eisen der maximumprestatie". Aldus Limperg in 1922. Het is duidelijk dat de orateur hier in het financieel-economische vlak denkt; verbetering van winst door aanvaarding van orders beneden de waarde van het product.

In 1937 - eerder genoemd opstel - zegt Limperg, in één en hetzelfde betoog, dat „de waarde van een goed normaliter is de vervangingswaarde, dat de waarde gemeten moet worden aan de vervangingskosten van het goed" en dat „bestuurder van het bedrijf moet weten wat zijn product hem waard is en wat hij aan verteerbaar inkomen verwerft bij de ruil; zonder kennis van de kostprijs kan de producent niet weten of de ruil en dus de productie rationeel is". Ook in deze uitspraak domineert de rendabiliteitsoverweging, waarbij een normatieve kostprijs als maatstaf optreedt. Trouwens ook het feit, dat een alternatieve grootheid, de opbrengstwaarde - beneden vervangingswaarde -, de „tegenspeler" is in Limperg's waardeleer bewijst de relativiteit van het gezegde, dat de kostprijs de grondslag is van de prijsstelling. ²⁰⁾

3. *De kostenvariabiliteit der technisch-economische analyse* ²¹⁾

Een bedrijfsleiding moet - dit is het uitgangspunt dezer analyse - de *momentele waarde* kennen van alle zaken tot welke haar beleid zich uitstrekt. Zonder die kennis zijn geen rationele beleidsmaatregelen te projecteren. De waarde is dan de betekenis, welke een zaak (een goed) heeft voor het welvaartsstreven, waartoe de bedrijfshuishouding wordt bedreven. Dit betekent dat naast de waarde van grondstoffen en materialen ook de waarde van de werkeenheden van alle soorten menselijke arbeidscapaciteit en van alle soorten machine-capaciteit (bewerkings- en krachtmachines) bekend moet zijn; daarnaast alle waarden van prestaties van hulpbedrijven (huisvesting, krachtopwekking, transport etc.) en van die van verkoopinstanties en van de administratieve bureaus, welke de gang van het bedrijf besturen, verantwoorden, aanwezigheid en vernieuwing van productiemiddelen verzorgen. Het houdt in dat - afgezien van het al dan niet verkopen van half-fabricaten - de productiegang in de kostprijsberekening naar de achtereenvolgende bewerkingsstadia moet worden gerelateerd en dat men ten aanzien van *elk bedrijfsonderdeel* de efficiënte uitvoering van gedelegeerde initiatieven moet kunnen overzien en kunnen bepalen in *welke categorieën van kosten* verspillingen optreden. Dit houdt in dat men normatieve kosten per onderdeel moet kunnen vergelijken met werkelijke offers. Normatieve kosten per onderdeel per tijdseenheid zijn de technisch noodzakelijke c.q. economisch vereiste offers voor de deelbewerking, welke in het onderdeel plaats vindt voor de hoeveelheid producten

²⁰⁾ Ik zou, gezien bekende misinterpretaties willen stellen: een der grondslagen voor de vorming van het verkoopbeleid. Zulks geldt voor alle marktvormen.

²¹⁾ Uit Slor's boek blijkt mij dat de uitlatingen omtrent de analytische behandeling tot misverstand aanleiding geven. Ik moge trachten die weg te nemen. Dit geeft een uitbreiding aan mijn betoog.

in die tijdseenheid. ²²⁾ *De kosten ener periode* zijn in deze beschouwing, *afhankelijk van de kosten per eenheid en van het in die periode voortgebrachte kwantum*. Voorts is noodzakelijk te weten of functionele plaatsen worden bezet door vereiste krachten of dat misschien ontoereikende krachten die plaatsen bezetten. Waar te overtollige capaciteitsbeschikbaarheid bestaat van mensen en of machines, kan men maatregelen treffen om - op een of andere wijze - tot aanwending van overtollige capaciteitsbeschikbaarheid te geraken, hetzij door aanvaarden van offers, welke voordeel opleveren, hoewel zij niet de integrale kosten dekken, hetzij door het vinden van een nieuw product, dat men onder differentiële kostencalculatie in de markt kan invoeren.

Wil men de doelmatigheid ook daarin betrachten dat men het volle effect van belangrijke stijging van de waarden van één der vereiste productiefactoren kan opheffen, althans temperen, door *verandering van de kwantitatieve verhoudingen* in de productie, dan zal men naast de technische coëfficiënten uiteraard de waarden der elementen van de bestaande combinatie als ook van de elementen der nieuwe samenvoeging moeten kennen ²³⁾. Men zie hierin geen onderschatting van de detaillering van de informatie.

Uiteraard zijn niet al deze data vereist in alle soorten van bedrijven in elk denkbare omvang. Een theoretische uitwerking als deze is geen exercitie-reglement. Men moet er ook niet een bundel reglementen voor verschillende bedrijfstypen en bedrijfsgrootten uit afleiden. Het theoretisch-principieel gestelde verlangt specifieke toepassing op elk bijzonder geval. Dat is een probleem voor de organisatie-expert of de interne accountant; bovendien óók voor de accountant als public-auditor. Een theorie als uitgangspunt past zich automatisch aan bij de vereisten van de toepassing.

Wanneer men, zoals in de Amsterdamse theorie Van der Schroeff doet in de Leer van de kostprijs, t.a.v. normatieve kosten- en kostprijsbepaling rationele organisatie voorop stelt, dan kan de toepassing niet zonder de analyse van wat rationeel is en wat dat niet is. Statistische verwerking van waarnemingen in het bedrijf dient daartoe.

Een bedrijfsorganisatie wordt gebouwd naar het „*organisch*” beginsel. Evenals het biologisch *organisme* is samengesteld uit organen en cellen in onderlinge verbondenheid van nevenschikking en onderschikking is het bedrijf opgebouwd uit cellen en organen in onderling gecoördineerd en gesubordineerd verband. Elk deel van de organisatie van het bedrijf is een gemeenschap; vervult een *eigen functie* in de verrichting van het geheel. Leiders van onderdelen of van het geheel verrichten functies van besturend gezag, behoeven besluitvaardigheid tot het nemen van initiatieven op het terrein hunner bevoegdheden, coördineren de werkzaamheden van de „ledematen” van de onderdelen onder hun controle (bestuurs-

²²⁾ De term „economisch vereist” betreft het feit, dat het technisch noodzakelijk offer slechts slaan kan op hetgeen onder *optimale* omstandigheden aan materialen, aan tijd en kracht van mensen en machines vereist is. Optimale omstandigheden zijn niet steeds aanwezig. Het zou bv. *niet economisch* zijn om te trachten alleen optimaal-bekwame arbeiders aan te trekken. Men werkt met zo geschikt mogelijke krachten (van optimaal tot marginaal-geschikt). Zo ook terzake van materialen-kwaliteit en gelijktijdige machinecapaciteit.

Dit alles is meetbaar. De meting daarvan kan in rationele beleidsvorming niet gemist worden; evenmin kan men dgl. gegevens missen voor de efficiëntiecontrole.

Over de bepaling van tolerantie bestaat ook literatuur (o.m. de studie van Ir. Yap Kie Han).

²³⁾ Men vergelijkte Van der Schroeff, Kwantitatieve verhoudingen en economische proportionaliteit. Amsterdam-Antwerpen 1955.

plicht), zoals het hoofd de werkzaamheden des lichaams bestuurt. Tot dat doel zijn naast kwantitatieve data ook gegevens omtrent de waarde van het moment vereist.

De berekening van de *waarde* van het product naar totaal en naar organische of categorische onderdelen kan - ondanks al hare nauwkeurigheid - niet gevoerd worden uit de boekhouding ook al zou die aan de voor het geval vereiste organische indeling van rekening beantwoorden ²⁴). Immers men kan de *normatieve* data met hun *minimum* onder optimale omstandigheden en de toleranties, die de onvermijdbare afwijkingen der werkelijke omstandigheden - naar eigen functie - met zich brengen, niet anders constateren dan uit waarneming en ervaring van wat, hoe en met welke variatie van omstandigheden gewerkt moet worden. De boekhouding kan verspilling en vereist waardegebruik alleen scheiden indien de data, daartoe vereist, langs andere weg zijn vastgesteld. Zijn die er, dan doet men *beter* om de *normatieve kosten* per te beoordelen bedrijfsonderdeel aan de hand dier data vast te stellen over de tijdseenheid der beoordeling, die in de boekhouding in te brengen vòòr ze, tegenover de werkelijke offers gesteld, in het verband van het gehele informatie- en controlesysteem op te nemen. Deze vergelijking, die ik in Conjunctuurpolitiek en Budgetering (Leiden 1942) pag. 79 met de Soll- en Ist-vergelijking uit de kameraalstijl voorstelde, dient de signalering aan iedere verantwoordelijkheidsdrager en aan de instantie der bedrijfscontrole teneinde de oorzaak van afwijking na te gaan. Zo stelde ik het ook in mijn verslag over het Congres der budgetary control in „De Ingenieur” van 17 juli 1931.

De verhouding van de beleidvoering in de industrie is vergelijkbaar met die van strategie en tactiek in het militaire.

De topleiding en hare medewerkende organen in hogere leiding en staf bepalen de strategie, middelbare en lagere leidingsorganen voeren die uit - naar hun instructies - naar de beste tactiek. In de fabriek richtte men de organisatie zodanig in, dat de instructie, opgesteld door gespecialiseerde diensten, de werkmán bereikt via zijn „baas”; de chef van de werkplaatsafdeling.

Planafdeling en „werkvoorbereiding” hebben het werkplan in grote trekken uitgewerkt voor één of meer dagen. De baas kan zijn kennen van de bekwaamheden der verschillende werklíeden, zijn vertrouwdheid met hun karakter en wensen benutten om het werk aan de meest geschikte arbeider op te dragen en allerlei wijvingen te vermijden, die optreden wanneer de werkmán „van kantoor af” zijn werkkaart toebedeeld krijgt. Tekenkamer en planbureau „werkvoorbereiding” wijzen aan welk machinetype en machinegroep naar „kantoorinzicht” het meest

²⁴) Men vergelijke Ir. E. Hijmans en Dr. Abr. Mey, Mens en Samenleving 1947, II pag. 300. „De cijfers uit de boekhouding, hoe nauwkeurig ook gehouden, bleken geen bruikbare kostprijzen op te leveren. Alle verliezen welke in het bedrijf tijdens de uitvoering ontstonden, werden immers bij dat opdelen in de kostprijs ingerekend: zoo b.v. de verspilling van stof, tijd en kracht tijdens de uitvoering, de onderbezetting van machines en installaties in de depressie. Zulk een kostprijs was dus geen maatstaf om de efficiëntie van het bedrijf te beoordelen evenmin grondslag om een verkoopprijs te bepalen. Bij onvoldoende bedrijfsdrukke toch was zij een te hooge kostprijs en dus had zij een averechtsche werking in de verwerving van orders.”

In datzelfde betoog wordt verband gelegd tussen de z.g. „wetenschappelijke bedrijfsleiding” en gesteld, dat uit de tijdstudie per arbeidselement (aanvankelijk alleen in de fabriek, later ook op het kantoor) zich ook deze visie op kostenvraagstuk heeft ontwikkeld. De rol van Limperg met zijn juiste formuleringen op dit gebied en in het doordringen van de Nederlandse accountantswereld van de noodzaak van de efficiëntiecontrole (ook in relatie tot het werk van de „public auditor”) behoeft ik hier niet te stipuleren.

economisch voor de order gebruikt kan worden, op welke machine de kortste draaitijd zal optreden.

De baas kan daarin veelal, naar gegeven omstandigheden, enige variatie brengen indien dit naar zijn oordeel meer economisch is (vermijden van schoonmaaktijd of tijd van omstelling). De baas kan daartoe *bevoegdheid* hebben. Hij is er verantwoordelijk voor in het gebruik beneden de normtijd te blijven. ²⁵⁾

Zolang mij heugt heb ik technici te verrichten werk in machinetijd zien uitdrukken. Technisch-economische literatuur - vooral Duitse en Amerikaanse (ook technisch-comptabele als Calmes, Leitner en Schlesinger) - spreekt over machine-uurtarieven en machine-stuktarieven (Maschinenstunden en Maschinenstücklohn). De meting van vereiste arbeidstijd is voor de machine uiteraard gemakkelijker en heeft minder variatiemogelijkheden dan die van de aan velerlei variabele invloeden onderworpen menselijke arbeid. Slot erkent de meetbaarheid van de machinekosten op verschillende plaatsen (o.m. pag. 65). Waarom dan aan „constante kosten” vasthouden?

Limperg komt de eer toe met zijn stelling dat de duurzame productiemiddelen „*voorraden werkeenheden*” zijn, een definitief-bindende organische schakel tussen het technisch-kwantitatieve denken over machine-uurtarieven en de financieel-economische beschouwing over kosten en waarden te hebben gelegd.

Ziet men af van incidentele financieel-economische vraagstukken omtrent de tijd, waarin een aan te schaffen machine, een compleet nieuwe mechanisatie kan worden „inverdiend”, zowel als van geheime reserveringen door versneld afschrijven tot residuwaarde, etc., dan mag men stellen dat de jaarkosten van het gebruik (afschrijving, rente, revisie, etc.) met voldoende graad van nauwkeurigheid in de comptabiliteit bepaalbaar zijn. Herziening van de gebruiksduur-schatting bij de jaarlijkse balans behoort daartoe.

Neemt men nu aan dat, *gegeven* een *zekere bedrijfsconstellatie* (seizoenkarakter in normaal patroon te vatten, duurzame beperking van productie om prijs hoog te houden - conspicuous consumption - werken met één, twee, drie of vier ploegen, noodzakelijke disproporzionele gelijktijdige capaciteitsbeschikbaarheid bij zware persen etc.) het *normaal aantal arbeidsuren der capaciteit* bepaald is (eventueel per machine in het frame van het geheel), dan geldt dat, naast de comptabele bepaalbaarheid der offers per jaar, een *betrouwbaar uurtarief* per capaciteitsbeschikbaarheid evenzeer mogelijk is.

Waar de te verrichten arbeid zelf meetbaar is (gemeten wordt) is dus duidelijk stelbaar dat de *constante kostenidee* vervangen kan worden door:

- a) *bepaling van vereist en gebruikt aantal werkeenheden* per order en per *afdeling*, evenals bij arbeid uitgangspunt om oorzaken van een te veel, in casu, machine-urengebruik te bepalen,
- b) *bepaling van verlies uit overtollige capaciteitsbeschikbaarheid*, informatie aan de bedrijfsleiding ter inleiding van de vraag wat er al of niet mee te doen zij. De economische capaciteitsbeschikbaarheid ²⁶⁾ acht ik door een en ander bij een *gegeven bedrijfsconstellatie voldoende bepaald*. Het aantal uren van vereiste revisie, van schoonmaken, van instellen moge voor elk bedrijf en soms voor elke

²⁵⁾ Overeenkomstige gedachte maar iets anders gesteld, Hijmans en Mey t.a.p. pag. 300 e.v.

²⁶⁾ Ik meen hierop te moeten ingaan in verband met Slot's opmerkingen pag. 64, 65 over de moeilijkheid van het bepalen van de relatie tussen productiekosten en productie-omvang. Slot ziet dit verband alleen in de weg der „absorptie”.

machine in het bedrijf verschillend zijn, een normatieve bepaling naar tijdstip en tijdsduur ervan is mogelijk. Het rechtstreeks uitdrukken van een *totale capaciteitsbeschikbaarheid* in hoeveelheden product is alleen mogelijk wanneer men met het *eenvoudige geval* van *homogene productie* te doen heeft of de productie tot globale homogeniteit herleiden kan. Ik meen dat het uitdrukken in eenheden producten veelal niet nodig is. Om de normatieve *kosten* der mechanische bewerking per eenheid product, per eenheid van bepaalde behandeling in één der stadia van bewerking of per hoeveelheid van bepaalde bewerking per afdeling over een periode uit te drukken gaat men uit van de tijd voor bewerking vereist op een bepaalde machine of machinegroep bij de voor de bewerking economische draaisnelheid. Men gaat niet totale offers door productie-omvang *delen*. Men vermenigvuldigt de vereiste tijd voor elke bewerking in een bepaald „productiecentrum” met het aantal bewerkingen in de periode en *bouwt* aldus de *normatieve kosten* van de *machinebewerking* over die periode op. Men moet daarbij het krachtverbruik afzonderlijk zien van het gebruik der beschikbare tijd van de bewerkingsmachine, *onvermijdbare ledige tijd* door seizoenvariatie en andere invloeden wordt bij vereiste tijd opgeteld, maar kan voor beoordelingsdoeleinden toch op afzonderlijke rekening worden gecrediteerd. *Overtollige beschikbare bewerkingstijd* blijft achter op de rekening waarop de offers der capaciteitsbeschikbaarheid in totaal (met detaillering in subgrootboek) worden samengevoegd. De gedetailleerde creditering is voldoende bekend.

Het apparaat voor de verkoop (verkoopprojectie, verkoopleiding, vertegenwoordigers) vertoont, *mutatis mutandis*, een met die van de productie vergelijkbare structuur. Het heeft een capaciteitsbeschikbaarheid opgebouwd uit menselijke vermogens en ervaringen. Het is geprojecteerd op bepaalde verkoopomvang en heeft een geringe aanpassingsmogelijkheid aan het beneden verwachting blijven van de afzet. Auteurs, sociaal-economische (o.a. *Chamberlin Monopolistic competition*, pag. 109) en bedrijfs-economische, spreken hierbij van „constante kosten”. Mij lijkt het ook hierbij beter om te onderscheiden:

- a) kosten naar een „standaard voor verkoopkosten” normatief bepaald en
- b) overtollige capaciteitsbeschikbaarheid (verlies) waarvoor andere aanwending gezocht moet worden. ²⁷⁾

Het feit, dat de *uitgaven* hier - zoals ook in de administratie - geen noemenswaardige tijdsafstand vertonen met het economisch effect daarvan, verleidt om uitgaven en kosten te identificeren. De analyse van de economische betekenis der uitgaven teneinde deze als kosten of verliezen te bepalen blijft dan achterwege. De accountant als controleur kan die analyse niet missen, de bewindvoerder evenmin. De organisator moet er van uitgaan.

Reclamekosten dienen, economisch bezien, de *handhaving* of *uitbreiding* van goodwill (in de zin van verkoopmacht). Ook hierbij is er weer een reclame voor bepaalde artikelen of artikelengroepen naast een algemene, de verkooppotentie omspannende. Hier is veelal wel een tijdsverschil tussen uitgaven en effect; bij grote reclamecampagnes zelfs een groot tijdsverschil en een langdurig effect. In het laatste geval zou verdelen over jaren van verwacht effect verdedigbaar zijn. Zo

²⁷⁾ Men vindt dit in *Bedrijfsbegroting en Bedrijfsbeleid 1951* (pag. 151 e.v.); zo ook bij G. L. Groeneveld in: *Verbizondering van verkoopkosten* M.A.B. 1939; mede bij Castenholz (*The control of distribution costs and sales*).

„onzekerheid” noopt tot „ineens afschrijven” zie men in het extra-afschrijven geen kosten.

Ik maak deze opmerking om te doen zien, dat ook bij verkoopkosten analyse nodig is voor een goede constructie van het informatie-apparaat der bewindvoering en dat zonder dit de econoom de leiding slechts oppervlakkige, onvoldoend-doelmatige voorlichting geeft, waardoor de beleidsvorming - onmiskenbaar en noodzakelijk subjectief naar karakter - tot subjectieve interpretatie van het informatiemateriaal komt. Als bedrijfsleider zou ik er voor passen daartoe door mijn medewerkers en adviseurs gedwongen te worden.

Daar er in verschillende bedrijven mogelijkheden bestaan dat in bepaalde gevallen bij het machinegebruik van de *normatieve bepaling* (vaak een modus uit van excessen gezuiverde waarnemingen) wordt afgeweken of moet worden afgeweken, is de vergelijking tussen normatieve kosten van *machinale bewerking en werkelijke offers per afdeling per periode noodzakelijk*. Zij impliceert echter nooit zonder onderzoek, een aanwijzing van schuld bij een afdelingsbaas.

Gedane uitgaven zijn alleen bij uitzondering direct aan de productie gerelateerd, nl. wanneer zij éénmalig voor een bepaald product worden gedaan. Uitgaven van eerste verwerving dienen geregistreerd in het financieel-economische deel der administratie. In dat deel der administratie (voorraden in subgrootboek), dat met sluitrekening in de boeken de omvang der waarde der concrete goederenbeschikbaarheid registreert, dienen evenzeer de waardeveranderingen van voldoende omvang als de hoeveelhedsveranderingen te worden ingedragen. Hoe men dit zal doen, met welke graad van nauwkeurigheid, is te bezien in elk bijzonder geval. In vele gevallen zal jaarlijks herzien of verandering van standaardwaarde moeten geschieden; veelal een zeer bevredigende toepassing, mits aangevuld met speciale herziening bij urgentie ²⁸⁾.

Zowel ten aanzien van de hoeveelheden bovenbesproken als in dit punt ligt de controverse tot hen, die - als Slot - nog *vasthouden aan de definitie van kosten als in geld gemeten gebrachte offers*.

De netto-vervangingswaarde van grondstoffen en materialen (veelal externe gegevens, soms uitvloeisel van analyse inkoopmarkt) dient te worden verhoogd met de vereiste en normatief bepaalde kosten aan opslag, bewaring en aflevering verbonden. De netto-waarde van de menselijke arbeid is niet te vinden in een loon, waarin allerlei elementen van sociale zorg, van ancienniteit enz. verdisconteerd zijn. Zij vereist berekening van *standaard* voor de typische arbeider, gemeten bij een normaalpatroon van vermoeidheid en bekwaamheidsvariatie over een periode. Huisvesting van de arbeid in de arbeidskostenplaats, leiding, toezicht en sociale zorg zijn complementaire elementen van de arbeidskosten en als zodanig op te nemen in een bruto-loon ter calculatie (waarde van de arbeidsprestatie op de arbeidsplaats).

Arbeidssociologische, arbeidspychologische problemen mogen optreden. Zij vormen geen bijzonder calculatievraagstuk. Zij eisen in de organisatie de aandacht. Ongunstige invloeden uit onvoldoende regelingen, welke afwijkingen van t.d. normatief gestelde verwachting veroorzaken, kunnen blijken uit offer-kosten-verge-

²⁸⁾ Over de technische mogelijkheden in dit boekhouden is voldoende geschreven; door Van der Schroeff besproken in zijn rede Accountantsdag 1951, door mijzelf in feestgave Limperg 1939 en in verschillende artikelen in diverse jaargangen van het M.A.B.

lijking. Zij zijn daarin tevens gelocaliseerd, waardoor gemakkelijk verbeteringen kunnen worden aangebracht.

De netto-waarde van machine-uren is af te leiden uit de per jaar berekende depreciatie, incl. interest en revisie in aanmerking nemende het aantal draai-uren per jaar, dat in een gegeven constellatie van het bedrijf als patroon van *normgebruik* van een machine, machinegroep of installatie geldt. De waarde van het machine-uur in de productie opgaande is echter *niet* daartoe beperkt. De machine vereist huisvesting, hetgeen via het tarief (kostprijs) van de m² of m³ huisvestingsruimte van de huisvestingsafdeling berekend wordt. Overeenkomstig het dagelijks onderhoud van de machines.

De waarde - zoals die in de kosten per eenheid product te berekenen is - van de *ter beschikking staande* eenheden van elke soort materiaal als grondstof, van de werkeenheden van elke soort menselijke arbeid, de werkeenheden van elk type der bewerkingsmachines is dus bekend. De waarde van de bewerkende kracht is bekend: tarief der eigen, communale of streekcentrale plus de kosten van de omvorming per k.w.u. (calculatie van het omvormer-station). De prestatie van technisch-leidende en administrerende instanties kan naar tarief, bepaald per machine-uur beschikbare capaciteit, berekend worden. Het vereist gebruik van elk van *die drie direct* meetbare kostenfactoren is bekend.

Daar de *omvang van het te verrichten werk* uit de *planning* voor elke maand voor elke afdeling in het maanddeel van het budget bekend is, zowel voor de technisch-uitvoerende als voor de administrerende en dirigerende taken, kunnen de *normatieve kosten per afdeling* normatief budgetair bepaald zijn. Die *bepaling* is echter *variabel*, want indien de *arbeidsomvang* *geringer* is, wordt het *normatieve kostencijfer* automatisch daarbij aangepast. Bij de toetsing van de per afdeling per maand *gebrachte offers* aan de normatieve kosten worden dus cijfers met elkaar vergeleken, die op dezelfde productie-omvang betrekking hebben en in dezelfde waarde zijn uitgedrukt.

Er is ook geen belasten of verantwoordelijk stellen voor offers, waarvoor een directe leider geen verantwoordelijkheid kan hebben, omdat hij met die offers niet te maken heeft en ze niet beheersen kan. Dit beheersen ligt in de technisch-kwantitatieve factoren, niet in de waarden. Nochtans heeft het uitdrukken in waarden zin om de graad van belangrijkheid uit te drukken van verbruiksoverschrijdingen. Evenmin als een „baas” verantwoordelijk is voor de bruikbaarheid tot het doel ener bewerking van de hem ter beschikking staande machines, wordt hem verantwoordelijkheid toegerekend voor de niveaus van bekwaamheid en van vaardigheid van hem ter beschikking gestelde arbeiders. Wel is hij verantwoordelijk voor het tempo van werken en de efficiency in het gebruik van de gegeven capaciteitsbeschikbaarheid. Ook voor materialenkwaliteiten hem gezonden is hij niet verantwoordelijk; wel voor het efficient gebruik daarvan.

Wanneer een fabrieksafdeling wordt belast voor de technisch-noodzakelijke (c.q. onvermijdbaar-vereiste) offers om de bewerkingen te verrichten, welke in bepaalde periode en gegeven omslag uit te voeren zijn, houdt dit nog niet in, dat de leider van die afdeling of zijn personeel bij overschrijding nalatigheid wordt toegeschreven. Er kan een fout in de werkorder zijn. Verantwoordelijkheid voor de baas begint in dat geval pas, wanneer hij of zijn arbeiders die fout konden ontdekken. Verantwoordelijkheid is er ook, wanneer de baas in het gebied zijner competentie in de order-uitvoering een verkeerde beslissing genomen heeft.

Geen zinnig bedrijfsleider zal de „aanschrijvingspolitiek” in relatie brengen tot verantwoordelijkheid van werkmeesters. Nochtans kunnen zij voor de tijd en de wijze van het machinegebruik verantwoordelijk zijn en kan zulks in kosten worden uitgedrukt.

Beheersbaarheid der kosten kan niet naar de conventie van het boekhouden bepaald worden; ter zake is het onderscheid tussen „variabele en constante offers” n.m.m. weinig dienstig. De vergelijking van *offers* en *kosten* voor zijn onderdeel geeft niet anders dan het uitgangspunt in de analyse van de oorzaak der afwijking, naar kwantiteiten van direct meetbare en door hem beoordeelbare offers (vereist materialenverbruik, vereiste mantijd en machinetijd voor de bewerking) uitgedrukt in dezelfde *waarde-cijfers* voor de *vereiste kosten* en de *gebrachte offers*. Dat in dit waardecijfer van de zoeven genoemde bruto-waarde gebruik gemaakt is, brengt te dien aanzien *geen complicatie*. Het drukt alleen uit dat wie materialen verspilt ook een deel van de materialen-administratie-offers waardeloos maakt en rente verspilt en dat wie bewerkingstijd van mens en machine verknoeit, ook werkeenheden van administratie en bestuur doet te niet gaan. ²⁹⁾

4. *Verbijzonderen van kosten; verdelen van offers of recherche van causaal verband met de productie*

De term verbijzonderen van kosten is niet ontstaan uit een pogen om die van het *verdelen* van *offers* in voornamere uitdrukking te presenteren. De term houdt in dat de kosten gegroepeerd moeten worden naar de *functionele relatie* tussen *hun voorkomen in het bedrijf* en het *vereist* zijn in het *productieproces*, dat er wordt uitgeoefend. ³⁰⁾ Derhalve impliceert die term het *onderscheiden* van de *normatieve kosten* en de *gebrachte offers*.

Slot geeft (pag. 25) een te waarden behandeling van de *vertragingsoorzaken* in de aanpassing der verschillende offers aan de productie-omvang. Waarom leidt zijn analyse niet tot de consequentie dat die vertragingsoorzaken bedrijfsverliezen kunnen veroorzaken, zoals overtollige capaciteitsbeschikbaarheid van mensen en machines? Het komt mij voor dat dit alleen komt omdat Slot in zijn pleidooi voor direct costing het concept verdelen van „constante kosten” en het daaruit volgend nadeel van de pricing-paradox niet missen kan om het in „*één blok naar verlies en winst brengen*” van „constante kosten” te verdedigen. Indien hij de consequentie der organische verbijzondering aanvaard zou hebben, zou hij op dit punt bij de Limperg-theorie zijn uitgekomen, wat met zijn uitgangspunt in strijd zou zijn geweest. Ook indien het hem er om te doen geweest ware aan te tonen, dat een beleidsoriëntering alleen of hoofdzakelijk op marginale kosten te prefereren ware boven oriëntering op integrale kosten dan had hij beter dit verlies kunnen erkennen dan enkel en alleen baseren op de financieel-economische beschouwing der boekhouderstraditie. Hij zou dan ook hebben kunnen aanvaarden dat men ook in de *marginale calculatie* geen bokken en schapen bijentelt,

²⁹⁾ Eerder is reeds opgemerkt, dat het van het geval (grootte van het bedrijf, aard van het proces etc.) afhangt hoever men gaat met de „doorlichting”. Het vraagstuk komt t.d.a. overeen met allerlei andere organisatie-vraagstukken.

³⁰⁾ André Cibert (Prof. te Caen) drukt dit fraai uit door te zeggen: „Le principe du coût rationnel est simple: c'est l'application vers l'avenir, de l'imputation rationnelle des Coûts de Structure. Ce principe est connu, et se fonde sur le lien que nous avons évoqué entre la structure et le motif de son existence. Aridmetrica Mars 1962 pag. 98 in het artikel „Charges fixes et Charges variables”.

m.a.w. de daarin ter beschouwing komende *verschillende hoeveelheden* offers (allerlei materialen, allerlei soort arbeid) *niet tot een economisch geheel kan brengen door die - op verschillende aanschaffingsdata - betaalde geldbedragen*. Hij zou erkend hebben, dat men alleen tot zodanig geheel kan komen, nadat men *de boekhouding der voorraad- en capaciteitsbeschikbaarheden op één noemer heeft gebracht*. Hij zou dan ook gezien hebben dat het probleem der overtollige capaciteitsbeschikbaarheid van mens en machine niet zo enkelvoudig is als het „als blok” beschouwen van „general cost” en als het daarvoor belasten in de kosten-calculatie naar de slagzin „what the traffic will bear” impliceert. Door gebruik slijtende machines en andere duurzame productiemiddelen spelen ook in de bepaling van „marginale kosten” een geheel andere rol dan die welke gebruiksduur van veroudering afhankelijk is. Bovendien speelt ook de *duur* van overtollige beschikbaarheid een rol. Uit de financieel-economische beschouwing kan men er niet toe geraken met een en ander te rekenen.

Dat Slot hier aan zijn analyse een beperking oplegt blijkt ook uit zijn citaten uit de geschriften van Hamilton Church en uit zijn identificatie van totale offers en integrale kosten. Slot stelt (pag. 95) dat het *verbijzonderingsproces* in principe opgelost was door Hamilton Church' invoering (in het boek van 1916) van diens „*production-center-method*” ³¹). Slot wijst er op dat Church in 1916 *machine-rate* invoert voor normale bedrijfsdrukke in zijn standaardcalculatie, maar die later, als achteraf een lagere of hogere bezetting voorgekomen is, de berekende machinekosten etc. corrigeert door middel van toevoeging van een *supplementary rate* om tot een meer volledige (volkomen absorptie benaderende) opdeling te geraken. Slot wil hierin zien dat het Church om *restloze verdeling* ging; m.a.w. om de *offers volledig in de kostprijs te absorberen*. Mij heeft het destijds (1916) toegeschenen dat Church - *naast de kostprijsberekening voor basering van prijsstelling* - het *doorsnee-offer* als doorsnee-rendabiliteitsrekening wilde handhaven. De conclusie van Slot heeft, naar mij voorkomt, geen aansluiting aan Church' ideeën. Church zelf spreekt dat uit in zijn in 1930 verschenen Overhead Costs. De lezer kan dat ook bij Slot zien op pag. 130, waar deze het werk van 1930 citeert. Slot laat echter niet uitkomen dat bij dezelfde Church in 1930 *overtollige capaciteitsbeschikbaarheid verlies is* ³²).

Church stelt (pag. 383 Overhead Costs) dat die supplementary rate het meest becritiseerde punt is van zijn beschouwing van 1916. Hij zegt die supplementary rate te hebben ingevoerd, omdat destijds (1916) *the idea of separating wasted capacity (idle time) from cost of jobs was entirely new and unfamiliar*”. Church vreesde dus te revolutionair te zijn. Tot zijn verwondering heeft hij ervaren dat „it was generally recognised that it (the supplementary rate) was no part of true cost and that therefore wasted capital should be charged off to profit and loss”. „The cost of processing a particular job and the amount of wasted capacity that

³¹) Slot stelt eigenlijk 1901, zich beroepende op enkele tijdschriftartikelen. In hoeverre die als zodanig beschouwd kunnen worden laat ik onbesproken. Dat er reeds toen in die richting door Church op gewezen is acht ik aanneembaar. Ook bij Calmes en Leitner vindt men in de Hilfsbetriebskalkulation en de „elektieve calculatie” aanwijzingen van organisch-verdeelde kostenbehandeling. De productie-centra van Church zijn door mij in N.I.v.A. cursus-verband wel eens quasi-hulpbedrijven genoemd. Zo ook de administratie-centra van loonbureau, werkvoorbereiding, machineplanning zijn quasi-hulpbedrijven en centra van verantwoordelijkheid.

³²) Ik heb zelf meermalen gesteld dat overtollige capaciteitsbeschikbaarheid verlies is o.m. in mijn artikel „Bedrijfsdrukke” in Accountancy 1931, pag. 27 en 35 en in mijn artikel over Budgetcontrole in De Ingenieur 1931-17 juli en in alle betr. latere publicaties.

may be going on at the same time in the department have nothing to do with each other”.

Church is het ook die er op attendeert, dat het aannemen van loonkosten als met de productie variabel een theoretische simplificatie is. Hij noemt het geval dat hetzelfde werk, gedaan door een ervaren werkmans of een apprentice, dan verschillend in kosten zou zijn en soms mensen in dienst gehouden worden bij onvoldoend werk en zegt (pag. 17): „Theoretically if a wage-earner is not working on products he is laid off”. Er is zelfs bij de uitvoerend-technische arbeid een kans op werkeenhedenverlies (b.v. in de vorm van langer arbeiden aan een opdracht). Er is dus bij menselijke arbeid reden om *overmatige beschikbaarheid* van capaciteit (b.v. seizoeninvloed of een taak, die maar voor zeker percentage het werkclassificatie-niveau haalt) en *overtollige capaciteitsbeschikbaarheid* te onderscheiden. *Deze factoren moet een bedrijfsleiding kennen*. De wijze waarop Slot Church behandelt kan ik niet waarderen. Waarom een zo nadrukkelijk verouderd standpunt nog zo grote waarde toegekend? Is het niet, dat Slot Church - tegen diens denken in - onder absorption costs thuis wil brengen om ons „verbijzonderen” als verdelen gepresenteerd wil zien?

Slot (pag. 128) stelt of ook niet binnen het kader van de „absorption costing”-methode een weg te vinden is om één der voornaamste desiderata van „Direct costing” te vermijden, nl. de „anomalie”³³⁾. Ik laat de onderscheiding van Slot’s vier methoden onbesproken. Het komt er op neer, dat hij bij dat niet-primitief absorberen de „*bezettingsverschillen*” afzonderlijk naar de verlies- en winstrekening brengt; m.a.w. de verliezen uit structurele en conjuncturele onderbezetting niet in de kostprijs verwerkt wil zien; uiteraard de seizoenonderbezetting als kosten rekent (naar *normale* seizoenpatroon) en eventuele verschillen daarmee als periodenresultaat ziet³⁴⁾.

Slot noemt deze methode „*absorption costing*” op basis van de *normale productie* en met *overbrenging* van *bezettingsverschillen naar de verlies- en winstrekening* (pag. 131). De methode naar de theorie Limperg (wiens naam te dezer plaatse niet wordt genoemd) wordt door Slot gesteld als één bij welke men als *normale productie aanneemt*, de te *verwachten productie* over de gehele levensduur van het *desbetreffende actief*. (curs. A. M.) Hier wordt de theorie Limperg met de theorie van Goudriaan en Simon vereenzelvigd. Die normale bedrijfsdruktheorie was nog een *verdeeltheorie*. Normale productie was daarin een hypothese. Het *afleiden* van de omvang van de *capaciteitsbeschikbaarheid* (voor het bedrijf of soms voor een enkele machine - de zware pers -) *uit de projectie van de afzet* c.q. productie is een relateren van de grootte van de offers aan de causale relatie teneinde fouten in de projectie bij ondeelbare capaciteitsbeschikbaarheid tot uitdrukking te brengen.

³³⁾ Op het andere bezwaar, nl. dat in de balanswaardering naar de economische kostprijs „kosten” zijn geactiveerd (nl. delen van de depreciatie der bedrijfsmiddelen, delen van leidingen en administratiekosten) heb ik reeds in de inleidende paragraaf bedoeld. Ik voeg eraan toe, dat over het opnemen van de bewerkingslonen in de balanswaarde hetzelfde gezegd kan worden. Koopmans’ oratie, Amsterdam 1955, rekent alle vereiste kosten tot de waarde van het product, evenals ik dat doe, hetgeen z.i. ook nodig is om een juiste relatie tussen micro- en macro-economie te leggen. Koopmans ziet ook, dat de boekhouderse conventie dit een „ketterij” acht. Ik heb in mijn beoordeling er op gewezen, dat dit opnemen in de waarde voor hen die boekhouden vanuit de bedrijfseconomie Limperg geen ketterij, maar de juiste wijze is.

³⁴⁾ Deze lezing heb ik er in gelegd; geheel scherp is het betoog niet. Slot had dit m.i. bij Van der Schroeff wel scherp bepaald gevonden (Leer van de Kostprijs), naar Limperg’s leer.

In dit punt ligt de *markante tegenstelling* tussen enerzijds de *analytische beschouwing* en anderzijds *direct costing*; ook al neemt men de laatste niet in eenvoudigste vorm. De *analytische* kostenbeschouwing bepaalt - naar voor het doel der informatie voldoende graad van nauwkeurigheid - de *verliezen* uit overtollige capaciteitsbeschikbaarheid en brengt die naar de *resultatenrekening*, echter niet zonder dat van interne informatie de detaillering aanwezig is, die het geval vereist. Direct costing heeft als principe: het belasten van het *gehele complex* van *constant cost - als blok - naar de verlies- en winstrekening*. Slot plaatst dit deel der theorie Limperg onder „absorption costing” met de goede aantekening daarbij (pag. 126) de meest ontwikkelde vorm te zijn. Dit negeert het karakter der theorie. Waarom geschiedt dit? Die vraag is niet te beantwoorden.³⁵⁾

De techniek van behandeling bij kostenverdeling en organische verbizondering (naar functionele en causale relatie) is van absorptie of opdeling zo diametraal verschillend, bovendien tientallen jaren door zo scherp naar voren gebracht, dat ik het *veronachtzamen* van de *ontwikkeling der theorie* acht om opdeling (resp. arbitraire toedeling) en organische verbizondering aan elkaar gelijk te stellen.³⁶⁾ Juist het feit dat de Limpergse analyse er op gericht is door kostprijsberekening de *waarde* van het product te vinden toont n.m.m. aan dat de classificatie van Slot een belangrijke bedrijfseconomische problematiek uit zijn behandeling weglaat. Ook pleegt Slot n.m.m. te dien aanzien een verkeerd taalgebruik. De offers worden wél in de oude - door de Limpergianen sedert veertig jaren bestreden - opdeling- en toedeelmethode in de kostprijs „*opgeslurpt*” (*opgezogen*). In de Limperg-theorie worden zij *geanalyseerd* en naar *verschil in substantie gescheiden* onder kosten en verliezen gerangschikt. Geen absorptie der offers is er aldus.

Direct costing mag men niet verwerpen op grond van de overdreven presentatie, aldus Slot. Dit is accoord. Men mag echter evenmin „Direct costing” gaan versieren met extra-comptabele aanhangsels, geleend uit toepassingen der analytische kostenbeschouwing, om dan aan Direct Costing grotere informatieve waarde te verlenen dan men in het beginsel der analytische kostenbehandeling stelt besloten te zijn. Men moet elk systeem beoordelen naar zijn beginsel. Ik denk dat Rijpkema - in zijn openbare les - er toe geneigd is om onder direct costing ook delen der analytische beschouwing te gaan onderbrengen. Dat zou jammer voor de architectuur van de bedrijfseconomische wetenschap zijn. De tegenstelling is of men de z.g. „constante offers” (bij de planning en de verslaglegging) „en bloc” behandelt of die analyseert en in de beoordeling der doelmatigheid betreft.

5. De tweeërlei kostenbeschouwing en het daaruit volgend verschil in de projectie van de toekomstige gedragslijnen van het beleid

a) Slot's stelling van ontoereikendheid van een normatief kostenbegrip voor die projectie

Reeds in de tweede paragraaf van Slot's boek over de kostenvariabiliteit komt een aanval op het normatieve kostenbegrip der Limperg-school onder een hoofd, hetwelk niet anders dan een afspraak over de terminologie aandient. Het norma-

³⁵⁾ Het in onze vaktaal opnemen van vreemde woorden vereist wel enig linguïstisch onderzoek. Dit heeft m.i. ontbroken toen deze onderbrenging geschiedde. „To absorb” is identiek met to swallow up, to cause to disappear or lose identity, to suck up as does a sponge.

³⁶⁾ Amerikaanse auteurs stellen veelal het begrip „full cost” tegenover marginale kosten. Hun full cost heeft een andere inhoud dan integrale kosten.

tieve kostenbegrip - in zijn grote verbreidheid - heeft er toe bijgedragen (aldus de auteur), dat „de ontwikkeling van de planning in ons land nog maar weinig ontwikkeld is.” Bedoelt de auteur dat wie hem, als auteur, het recht toekent om voor een ruimer kostenbegrip te kiezen dan ook dit verwijt moet onderschrijven? Ik hoop van niet. Ik meen althans een woord van kritiek tegen de argumentatie te moeten laten horen.

Slot stelt in voetnoot pag. 92 dat „een goed gekozen begrippen- en termenstelsel een onmisbare voorwaarde is voor wetenschappelijk werk”. Ook zonder beroep op F. J. de Jong en Limperg is dit juist; zelfs een evidentie. Is dus het onderscheid van *offers* en *kosten* als een slecht gekozen termen-controverse te zien?

Dat Slot kiest om kosten te omschrijven als in geld gemeten offers, welke door het bedrijf worden gebracht, brengt ons, naar ik meen, terug op de „*uitgaafprijs*”. De *verwerkte kwantiteiten* worden daarin in geld uitgedrukt *in diverse naar tijdstip verschillende aanschaffingsprijzen*. Ik voor mij veroordeel uitgaafprijs als een onbruikbaar begrip. De bezwaren van deze zijde zijn bekend: de kwantiteiten, welke het aggregaat - het product - vormen worden met waarden van allerlei uiteenlopende data vermenigvuldigd en men meent - aldus - een basis voor beleidsvorming gevonden te hebben. De fout aldus gemaakt is vergelijkbaar met die van het optellen van de tellers van breuken welke niet eerst op een noemer werden gebracht. Voor beleidsprojectie heeft men niets daaraan. Of bedoelt Slot met in *geld gemeten offers*, dat de werkelijk verbruikte kwantiteiten na herleiding met de *vervangingswaarde* tot *kosten* - in ruime zin - worden. Slot's *ruime kostenbegrip* zou dan gelijk zijn aan wat door Van der Schroeff, J. L. Mey, Groenevelt en mijzelf, in navolging van Limperg, als *offers* wordt betiteld en tegenover de „normatieve kosten” per eenheid product of per periode per afdeling wordt gesteld.³⁷⁾

Slot meent dat het duidelijker is, om (in plaats van het kostenbegrip in de „enge” zin van het normatieve te nemen en daartegenover offers te stellen als het verbruikte waardevolume) het woord *kosten* in *beide betekenissen te gebruiken* en *het onderscheid dier begrippen met adjectieven aan te geven*. De auteur wijst er op dat b.v. ook Brezet een *ruim kostenbegrip* hanteert, omdat hij van toegestane naast werkelijke kosten spreekt. Met enige variatie geldt ditzelfde van een aantal andere auteurs (begroot of toelaatbaar tegenover werkelijk, toegestaan naast gedekt etc.). Tegen het uitdrukken van het verschil met adjectieven bestaat geen principieel bezwaar. Zelf heb ik in mijn artikel over *Budgetcontrole* in „De Ingenieur” van 1931 (pg. 63) over het onderzoek naar afwijkingen van taakstellende begrotingsverantwoording ook gesproken van *toegelaten* en *werkelijke kosten*; daarin „aanwijzing ziende om door directe waarneming ter plaatse de oorzaken der inefficiëntie te vinden en voorstellen te ontwerpen om die voortaan te vermijden”. Slot als gezegd menende, dat het „enge kostenbegrip” de ontwikkeling der planning in ons land heeft geremd, wijst op het feit dat in Duits-sprekende landen, Engeland en Amerika met een ruim kostenbegrip wordt gewerkt; uitkomende in de termen Ist-kosten versus Soll-kosten en actual versus historical costs versus standard-costs. Het is de auteur uiteraard bekend dat ik in mijn publikatie 1943 sprak van afdelingsgewijze in de boekhouding verantwoorde kosten van materialen, loon- en machinegebruik (in de Duitse literatuur met Ist-kosten be-

³⁷⁾ Limperg stelde oorspronkelijk *economische* kosten tegenover *historische* kosten. Voor vergelijkbaarheid moet bij beide het waardeverschil uitgeschakeld worden. De onderscheiding met adjectieven alleen bleek mij in de toepassing tot allerlei moeilijkheden te leiden.

noemd) tegenover de overeenkomstige posten der begroting (in de genoemde literatuur als Soll-kosten betiteld)³⁸⁾. Maar is dat nu in feite iets anders dan zoals ik later (evenals Van der Schroeff) - in 1951 en volgende jaren - doe: het in de boekhouding verantwoorde verbruik van materialen, van man- en machine-uren met het woord *offers* betitelen en voor de onvermijdelijk of doelmatig gebrachte *offers* de term kosten reserveren?

Met Slot (pag. 99) stem ik in (dit blijkt uit bovenstaande) dat het „voor een effectief stelsel van kostenbeheersing essentieel” is „de kosten te groeperen naar verantwoordelijkheid”, omdat „dan alleen regelmatig de werkelijke kosten per verantwoordelijke functionaris gesteld kunnen worden tegenover de toegestane kosten”. Zo heb ik reeds in de jaren omtrent 1910 een kostenbewaking meege-maakt van de exploitatiekosten van Weg en Werken der H.I.J.S.M. Dat dit standpunt pas na de twintiger jaren meer werd veralgemeend is juist, evenzeer dat de werkelijke ontplooiing in ons land en in Europa pas na het „C.I.O.S.-congrès du contrôle budgétaire” in 1930 plaats vond. Wanneer men - met Schneider - een ontwikkeling van „Auftragsrechnung” naar „Abteilungsrechnung” in die jaren constateert³⁹⁾, moet men niet vergeten dat de literatuur vaak achterblijft bij de praktijk en dat de bedoelde ontwikkeling niet anders is dan de reflex van de ontwikkeling van orderproductie naar massa-serie-productie, welke - zodra een uitgebalanceerde ervaring optreedt - geen ordersgewijze nacalculatie vereist.

Dat men bij het spraakgebruik aansluit is m.i. van weinig belang, wanneer men maar goed gekozen begrippen en termen spreekt. Trouwens het spraakgebruik, de term kosten in twee betekenissen door elkaar gebruikende, verzuimt veelal de hoedanigheidsaanduiding en sticht daarmee de spraakverwarring, die Van der Schroeff meende uit te sluiten door het gebruik van twee verschillende begrippen te introduceren.⁴⁰⁾ Dit is iets waarvan het succes niet kan worden onzegd.

De vraag blijft open hoe deze auteur menen kan, dat het ruime gebruik van de term kosten in twee door adjectieven onderscheiden betekenissen een ander effect op de beleidsprojectie heeft dan het benoemen van die tegenstelling met twee onderscheiden woorden.

Het komt mij ook voor dat de stelling, dat in Nederland de „planning” in de zin van het bepalen van de toekomstige gedragslijn van de bedrijfsleiding achter zou liggen bij andere landen, niet juist is. Mijn eigen ervaring althans geeft mij recht dit te betwijfelen. Dat het normatieve kostenbegrip zou belemmeren een keuze te doen uit een *reeks alternatieve* mogelijkheden is mij evenzeer onaanvaardbaar. Het bepalen van een toekomstige gedragslijn vereist toch om aan die gedragslijn een vooraf bepaalde structuur te geven en die overeenkomstig een bepaalde detaillering te ontwikkelen of te doen ontwikkelen. Het is bovendien in strijd met de afdelingsgewijze efficiëntiebewaking en, zodra men die uitbreidt tot de kosten van de machinale bewerking, kan men *niet meer volhouden* dat de *offers der mechanische capaciteitsbeschikbaarheid* en die van de *bedrijfssuperstructuur* - de constante „general costs” - *als blok in de verlies- en winstrekening moeten worden gebracht* en een detaillering naar kostenplaatsen in de boekhouding achterwege moet blijven.

Zodra men erkent, dat men de machineprestatie per product en massa van pro-

³⁸⁾ Dr. Abram Mey, Conjunctuurpolitiek en budgetering, Leiden 1943, pag. 79 en pag. 85.

³⁹⁾ Slot t.a.p. pag. 100.

⁴⁰⁾ Prof. Dr. H. J. v. d. Schroeff, De Leer van de kostprijs op vele plaatsen.

ducten meten kan, dat men de z.g. „constante kosten” van jaarbedragen naar uurbedragen herleiden kan, heeft men de weg verlaten van de puur-financiële-economische beschouwing en is overgestapt naar de technisch-economische. Men is dan tevens op de weg om t.a.v. de „structuurkosten” (zoals de Fransen zeggen) te onderscheiden in kosten en verliezen. Dat overstappen - althans de neiging daartoe - is bij Slot waar te nemen ⁴¹⁾.

Wanneer nu aan de bedrijfsleiding bekend zijn de *normatieve kosten* van de *achtereenvolgende bewerkingen*; te onderscheiden in kosten van te bewerken materialen en kosten van bewerking resp. door menselijke arbeid en machine (gezamenlijk en afzonderlijk), dan lijkt mij dat de data ter calculatie voor alle alternatieve mogelijkheden ter beschikking liggen. Ik mag verklaren dat dit nooit anders is bedoeld in de Limpergiaanse theorie en dat ik dit ook in geschriften tot uitdrukking heb gebracht. *Wie echter en bloc de machine- en gebouwenkosten naar de resultatenrekening afvoert, acht ik beperkt in het handhaven van de relatie, welke tussen dergelijke berekeningen en de boekhoudtechnische verantwoording moet bestaan.*

Het wil mij voorkomen dat, wanneer Slot spreekt over onmogelijkheden om *alternatieve calculaties te maken* hij zich bij dat oordeel *beperkt* tot het *eindbedrag* van de *normatieve* kostprijs. In het vergelijken van alternatieve plannen spelen de naar bewerking gedetailleerde machinekosten veelal een belangrijke rol; o.m. bij vraagstukken van beginnende of voortschrijdende automatisering van bewerking. Men vergete niet, dat juist dat *normatieve kostenbegrip* als opgebouwd en gedetailleerd naar *organieke* onderdelen en categorische onderscheiding gedacht is, dat dit sedert lange tijden in de praktijk aldus gedaan en in de theorie alsoz gesteld is ⁴²⁾. Reeds Leitner leerde de opstelling der kosten „nach fortschreitender Fertigung” te onderscheiden, om van Schlesinger, Hall, Lilienthal en Church niet te spreken ⁴³⁾. „*Marginale kosten*” zijn (voor elk incidenteel geval en voor elke groep van gevallen) uit de *integrale kostprijs* per order (c.q. uit de *integrale kosten* per afdeling per periode) af te lezen.

Bij een dergelijke calculatie voor keuze uit *alternatieve plannen* kan men echter niet werken met data van *gebrachte offers* (Slot's definitie). Men moet met *vereiste offers rekenen* (toleranties zijn daarin begrepen). Doet men dit *niet* dan krijgt men een volkomen verkeerde informatie als resultaat. Niemand zal toch in de problematiek van *marginale kosten versus opbrengst de inefficiëntie van materialen en tijdsgebruik* (verspilling) *onder de kosten willen rekenen*. Ook

⁴¹⁾ Slot spreekt, pag. 60, 61 enz., over de invloed van de *knelpunten* in de *capaciteitsbeschikbaarheid*. Op eerstgenoemde plaats brengt hij tot uitdrukking, dat de capaciteit van het bedrijf afhankelijk is van de capaciteit van het productiemiddel, dat de kleinste technische capaciteit heeft. *Dit is een bekende stelling van Limperg*. Het is jammer, dat in Slot's beschouwing over knelpunten en capaciteits-benutting daar niet op gewezen is. Zo ook, dat disproporcionele overcapaciteit een prikkel tot expansie inhoudt en dat machines, welke batterijgewijze hun capaciteit leveren, gemakkelijk uit te breiden zijn. Alle auteurs onzer school spreken over dat verschijnsel. Het is Slot dus niet onbekend. Het woord „knelpunt” is nieuw, zover ik weet. Het is zeer bruikbaar maar heeft het bezwaar, dat het een irrationele ordening der individuele mechanische capaciteiten suggereert, terwijl het slaat op de onvermijdbaar aanwezige disproportionaliteit in de capaciteitsbeschikbaarheid.

⁴²⁾ Zoals ik in mijn afscheidscollage opmerkte, is het alterneren geen hoedanigheid van de te vergelijken kosten. Men spreke dus niet over alternatieve kosten, maar over kostenvergelijking bij alternatieve productieprocessen of delen daarvan.

⁴³⁾ Men kan nu eenmaal in de theorie niet zonder enige dogmengeschiedenis, al hale men zijn huidige standpunt niet uit oude literatuur.

marginale kosten, verbonden aan de uitvoering van een order of het maken van een product moeten normatief zijn. Bovendien moet men met gelijktijdige waarden rekenen, hetgeen (ook bij bepaling van marginale kosten) calculatie naar vervangingswaarde (c.q. opbrengstwaarde) impliceert. Huidige opbrengst versus huidige kosten stellen is ook bij marginale kostenbepaling vereist. Bij vergelijking van een reeks van mogelijkheden moet men evenzeer vergelijken de aan die verschillende mogelijkheden verbonden normatieve kosten. Men vergete niet dat onvermijdelijk meerverbruik uit bepaalde omstandigheden door de tolerantie in het normatieve kostenbeeld is opgenomen; hoewel het daarin ook afzonderlijk te constateren is. Men hale zich het twee-dimensionalig model van een kostprijscalculatie voor de geest, waarin de kolommen de kosten der afdelingen per eenheid van product bijeenvoegen en de regels de categoriale splitsing per afdeling registreren en voor het product totaliseren.

Wanneer „direct costers”⁴⁴⁾ het nut van standaarden gaan erkennen en die uitbreiden voor machinale bewerking (zonder hetwelk continue en alternatieve planning voor massa-serieproductie niet mogelijk is), dan hebben zij hun uitgangspunt verlaten om de constante kosten slechts en bloc te beschouwen en die niet òf naar producten in voor- en nacalculatie (bij enkelfabricage), òf (bij serie-productie) per product in standaardcalculatie en per afdeling in nacalculatie, te detailleren.

De vlag „direct costing” dekt dan de lading niet en men presentere de werkelijk bedoelde calculatie niet met die naam.

Nog een opmerking. De limpergiaanse gedachte, dat de laatst-plaats gehad-hebbende projectie der bedrijfsdrukke de capaciteit bepaalt, laat niet toe om onder „absorption” te worden geplaatst. Er worden daarin geen gegeven offercijfers in de kostencalculatie geabsorbeerd. Met een normale, die een gemiddelde is, kan men dit nauwelijks doen; althans hierin zouden de zo verschillende begrippen „absorptie” door adjectiva gescheiden moeten zijn. In Limperg’s theorie past het begrip absorptie niet; daar de omvang der capaciteit alleen met de uitbreiding verandert, vervalt t.d. Slot’s bezwaar (pag. 133) ten aanzien van normale bedrijfsdrukke, welke naar hij meent bij verandering van externe omstandigheden vele malen herzien moet worden.

b) *De planning (voorbereiden van beleidsmaatregelen) naar de puur-financieel-economische en naar de combinatie technisch-economische en financieel-economische beschouwing der variabiliteit*

Men gaat bij de planning naar uitsluitend financieel-economisch gezichtspunt uit van gedane uitgaven: de *uitgaafprijs* verrekent wel de uitgaven voor de duurzame productiemiddelen naar jaren en niet over de producten, omdat men - zonder over te stappen in het technisch-economische - daartoe geen andere dan arbitraire verdelingsmethoden heeft. Men wil de pricing-paradox vermijden. Dit is de zuivere *direct-costing*. Ik moge nu de term *uitgaafprijs* met een schep zout nemen en dus niet in de primitieve vorm van *kasposten* en van het verzuimen van het op één noemer brengen van de factoren, welke men optelt. Veron-

⁴⁴⁾ Slot doet dit in § 8 van zijn Hoofdstuk IV. Hij ziet daar ongebruikte capaciteit. Slot is blijkbaar een vrijzinnig direct coster; evenals Frank Traver (in N.A.A. bulletin Sept. 1960, pag. 23). Ronald Davis (t.a.p. pag. 31) is meer orthodox in direct costing.

dersteld wordt, dat de boekhouding der beschikbaarheid van voorraden grondstoffen, materialen (sub-grootboek), in *vervangingswaarden* gehouden wordt. Tevens wordt verondersteld dat zo nodig jaarlijks de gebruiksduurschatting wordt herzien (en de afschrijvingen ook wat de waarde der machines aangaat), wordt aangepast aan de waardeveranderingen van de materialen waaruit zij zijn geconstrueerd ⁴⁵⁾. Een puur financieel-economische beschouwing kan tot die werkwijze overgaan. Zij nadert dan de Amsterdamse theorie; behoudens in het punt van de analyse der z.g. constante kosten. Aldus slaat de beschouwing alleen op wat Heine, Davis e.a. als het kardinale punt van de tegenstelling standaardkosten en direct-costing zien. (Een ter wille van onze analyse gemodificeerde direct costing.) Daarmede komen wij dus tot wat J. L. Mey noemde „de verpakking van de marginale kostenbeschouwing” in het systeem van direct costing. ⁴⁶⁾

Ondanks de herziening der waarden (zonder welke geen beleidsvorming rationeel kan zijn) blijft de kostenbeschouwing beperkt financieel-economisch naar de waarde van de *huidige dag gecorrigeerde*, per product bepaalbare, *per product uitgaven*.

De enige basis voor beleidsvorming mogelijk, is dan de *prime-cost*. (Kosten van menselijke arbeid in direct-technische uitvoering en materialenverbruik in netto-vervangingswaarde.) Die *basis* moet echter in vereiste kosten zijn opgeemaakt: technisch noodzakelijk als minimum plus de tolerantie(s) voor economisch onvermijdbaar verlies aan tijd, stof en kracht. Het *normatieve kostenbegrip* alleen kan beleidsvorming dienen. Het kostenbegrip dat *gebrachte offers* tot uitgangspunt zou nemen, *calculeert* de verspilling welke de beleidsvoering vermijden moet als element der beleidsprojectie. Dat gaat tegen de draad in (het onvermijdbare is in het normatieve begrepen al is het daarin opzichzelf waarneembaar).

Er kan alleen aldus sprake zijn van *marginale kostenbeschouwing* (grenskostenbeschouwing), zoals direct costing die opvat, waarbij dan nog gesteld wordt dat geen overtollige direct-uitvoerende menselijke arbeid bij het probleem te betrekken is, er geen materialen-voorraden zijn, die in zichzelf reeds - bij niet verbruik - als verlies te beschouwen zijn. *De marginale kosten zijn dan toch normatief bepaald*.

Men mag dit - na het voorbehoud gemaakt te hebben - stellen omdat overtollige capaciteitsbeschikbaarheid het meest frequente geval is ⁴⁷⁾. Dat bedrijven, welke veel duurzame productiemiddelen gebruiken - ondanks dat zij hun normale afschrijvingen niet goed maken - een taai leven hebben is de ervaring van ieder, die lang in de accountantspraktijk gediend heeft. Limperg's oratie van 1922 (in het midden van de crisis volgende op de na-oorlogsboom van de eerste wereldoorlog) heeft daar nadrukkelijk op gewezen. In de geschriften van Limperg's volgelingen wordt aan dit verschijnsel aandacht gegeven. Het wordt daar onder de naam differentiele kostenbeschouwing geïntroduceerd.

⁴⁵⁾ Dit gaat dus verder dan de z.g. price-level-accounting, waarover Amerika spreekt; voor zoverre daarin een algemene aanpassing aan het algemeen prijsniveau zou worden bedoeld, ten einde de grootte van het geldkapitaal aan koopkrachtverandering aan te passen. Indien voor duurzame productiemiddelen - zoals in mijn Budgetering en Bedrijfsbeleid - speciale indexcijfers worden berekend, welke de veranderde vervangingswaarde van een machine of gebouw in huidige toestand benaderen, is dit geen prijs-niveau-aanpassing en geen „accounting for inflation”. Immers in die speciale indexcijfers wordt de werkelijke vervangingswaarde benaderd, zoals die door monetair politiek en door andere dynamische oorzaken (ook voortschrijding van techniek) is bepaald.

⁴⁶⁾ Naamloze Vennootschap, Maart 1962. Direct costing een nieuwe methode van calculatie en planning? (pag. 207 e.v.).

⁴⁷⁾ De „groei-reserve” na rationele expansie valt niet onder de overtolligheid. Men vgl. pag. 129, 312 en 425 e.v. in Bedrijfsbegroting en Bedrijfsbeleid 1951.

In gevallen waarin delen van de werkeenheden-voorraad in de capaciteitsbeschikbaarheid door structureel of conjunctureel-onvoldoende bedrijfsdrukke verloren gaan is de waarde van die werkeenheden *nul*. De *calculatie* naar het model der integrale kostprijs wordt (volgens de technisch-economische analyse) voor het geval: vereist materiaalverbruik tot vervangingswaarde + vereiste kosten van de direct-technische uitvoerende arbeid tot vervangingswaarde + *vereiste* kwantiteiten werkeenheden der machinale bewerking tot de waarde: nul. De som is dus niet anders dan wat Keynes „*marginal cost on short terms*” noemt; het indifferentiepunt voor de producent t.a.v. de vraag: doorproduceren of stopzetten. Meermalen is er door mij en door anderen op gewezen, dat de opbrengst boven die marginale kosten het verlies beperkend, gezien kan worden als de *opbrengstwaarde van de in het product verwerkte massa werkeenheden der duurzame productiemiddelen* ⁴⁸⁾.

Het zou van onbegrip getuigen wanneer beweerd zou worden, dat de bedrijfs-economie voor de betekenis van de *marginale kosten* geen begrip heeft ⁴⁹⁾. Wel verwerpt de *bedrijfseconomie* naar de school van Limperg een voorstelling, waarbij als alleen geldende grondslag voor prijsstelling de marginale kosten genoemd worden en dat begrip dan genomen wordt in de zin van de prime-cost. Limperg's aanval richtte zich vooral op Koopmans uitspraak in de feestgave De Vries pag. 163. Daarbij wordt zo ver gegaan dat de „enige juiste calculatiewijze die is, waarbij deze onherroepelijke kosten (de kosten van de bedrijfsstructuur in duurzame productiemiddelen) bij de berekening volkomen buiten beschouwing blijven; zó volkomen alsof zij nooit gemaakt worden.” En toch zit deze opvatting tot zekere hoogte in de probleemstelling van direct costing; nl. in het volkomen en altijd buiten beschouwing laten in de grondslag van de prijsstelling en het trachten de dekking van structurele offers te vinden uit een „*bruto-winstmarge*”. Dit naar het recept van Clark: „Charge what the traffic can bear”. Dit recept maakt de beleidsvorming rammelend en gaat terug op de financieel-economische beschouwing der comptabele vraagstukken uit het begin dezer eeuw (afschrijven uit de winst).

Die beschouwing van Koopmans is plus marginaliste que Keynes. Immers ook bij Keynes is „marginal” een conditioneel begrip. Keynes zegt (General Theory 1936, pag. 67) „*It is obvious that to equate the short period supply price to the marginal factor cost* (factor in dit geval afgeleid van *facere*, vervaardigen) *is only legitimate if marginal user cost* (depreciatie van duurzame productiemiddelen) *is zero*.” Dit klinkt geheel als mijn afleiding uit de Limperg-theorie. En ook (pag. 68) „The level of output at which marginal prime cost is exactly equal to the sum of the average prime and supplementary cost, has a special importance because it is the point at which the entrepreneur's trading account breaks even. It corresponds that is to say, to the point of zero net profit, whilst a smaller output than this is trading at a net loss.” In het break-even point - naar de bekende voorstelling - zijn de vaste kosten echter gedekt voor dat deel dat overeenkomt met de relatie van die output tot de capaciteitsbeschikbaarheid van het bedrijf.

⁴⁸⁾ Mijn artikel in De Ingenieur van 1931 no. 29 T 62 spreekt er van, dat een ongunstige verhouding tussen beschikbare productiecapaciteit en (in de jaarbegroting) geprojecteerde afzet aanleiding kan worden om de vraag te onderzoeken in hoeverre een verkoop tot ondergrensprijzen - gecalculeerd op basis van differentiële kostenbeschouwing - mogelijk verminderen kan. Een deviatie op het verkoopbudget kan dus ontstaan bij de samenstelling van het productiebudget.

⁴⁹⁾ De vrees dat dit gezegd wordt is niet ongegrond, gegeven bepaalde mij bekende uitslatingen, waarop ik maar niet verder inga.

Tegenover de short-run visie stelt de Engelse grootmeester (pag. 68): „*Long period cost must include an amount to cover the basic supplementary costs as well as the expected prime cost approximately averaged over the lifetime of the equipment.*” „*Thus the long term supply price is equal to the sum of the prime cost, the supplementary cost, the risk cost and the interest cost.*” That is to say, the long period cost of the output is equal to the expected sum of the prime cost and the supplementary cost; and furthermore, in order to yield a normal profit, the long period supply price must exceed the long period cost thus calculated by an amount determined by the current rate of interest on loans of comparable term and risk, reckoned as a percentage of the cost of the equipment. Or if we prefer to take a standard „pure” rate of interest we must include in the long period cost a third term which we might call the *risk cost* to cover unknown possibilities of the actual yield differing from the expected yield ⁵⁰⁾ ⁵¹⁾.

Dat alles klinkt heel anders dan de gewraakte zin van Koopmans. En passant worde opgemerkt dat Koopmans bij zijn oratie van 1935 in Amsterdam (de micro-economische en macro-economische budgetvergelijking) een geheel ander standpunt inneemt en machinale bewerkingskosten, leidings- en administratiekosten van het gereed product en het onderhanden werk in de kostprijs daarvan opgenomen ziet.

Nu is de vraag wanneer en onder welke omstandigheden the long-run optreedt naast de visie op de short-run. Men zal naar de puur-finantieel-economische visie, zoals ook de volgeling van de boekhoudconventie die hanteert, stellen dat die long-run alleen optreedt bij het *opstellen* van de *jaarrekening*, dus moet de manager vaststellen (uiteraard op grond van technisch-economische gegevens en niet naar subjectief inzicht) hoeveel hij - voorzichtigheidshalve - moet afschrijven, gezien de gebruiksduur der activa.

Moge dit voor hem, voor wie meent dat de boekhouding gehouden wordt om aan hare „general accepted rules” te voldoen, voldoende zijn, voor de manager is dit zeker niet aldus: niet het vage „charge what the traffic can bear” (J. M. Clark) maar „charge what the traffic has to bear and see how far it is possible to cover

⁵⁰⁾ Is hier niet een duidelijke overeenkomst met Marshall's rekenen van de oorzaken van de ondernemerspremie als een *vierde kosten-* en *productiefactor* naast grond, kapitaal en arbeid?

⁵¹⁾ Ik ga hier niet in op het punt van de projectie der bedrijfsuitbreiding op basis van *marginale kosten*; waarin Limperg's hoofdbezwaar tegen dit leerstuk (pag. 25 e.v. van het afscheidscollege). Het bewerkstelligen van expansie tot het punt der maximaal-mogelijke winst in hoogconjunctuur wordt door Limperg als gevaarlijk veroordeeld. Het door hem gewraakte moge in de simplificatie der statica gesteld kunnen worden. In problemen van productie in de dynamica van een samenleving onderworpen aan structurele veranderingen en conjunctuurfluctuaties moet - nadat in *simplificatie* de relaties der factoren van economisch leven gesteld zijn - tot de werkelijkheid gekomen worden en aangetoond, dat de bedrijfsleiding zich niet door versimpelde voorstellingen moet laten leiden, maar door toepassing van de mogelijkheden der marktanalyse, der technische en economische research moet trachten door te dringen in de meest waarschijnlijke dynamiek der ontwikkeling (ondanks de daarin opgesloten foutkansen). Het is aldus dat ik Limperg's critiek in deze rede opvat.

Echter kom ik dan ook tot de conclusie dat de Keyneseeaan dit niet anders kan zien zolang hij trouw blijft aan de in dit probleem onmisbare long-run beschouwing in het citaat boven gegeven. De bedrijfseconoom zou hier, daar hij management-scientist is, een meer gedetailleerde beschouwing gegeven hebben, maar Keynes' bedoeling lijkt mij geen andere. Keynes long-term formulering wijst n.m.m. zeer duidelijk op het streven van leider van de onderneming naar een zó hoog mogelijk duurzaam rendement. (Vgl. Limperg's afscheidscollege pag. 22). Men vergete ook niet, dat men om Keynes' theorie en de bedrijfseconomische theorie te vergelijken in de Keyneseeaanse gedachte technische economische elementen moet inbrengen. In Keynes' gedachtengang en doelstelling behoeft men geen aandacht te geven aan de *verspilling*, die verlies en geen kosten is.

that in the supply-price", moet de regel zijn van rationele bewindvoering. Ik geloof niet dat Keynes' oordelen zodanig aan conventie gebonden zijn. De *long-run view* in des manager's oordeel houdt in, dat hij het aangaan van een *transactie* niet opzichzelf beoordeelt, maar ziet als deel van het beleid op de lange duur; nochtans daarbij in het oog houdend dat het niet rationeel zou zijn, indien hij aan een transactie laat voorbijgaan, omdat die, hoewel niet aan de langdurige visie beantwoordende noch die schadelijke, incidentelerwijze een voordeel levert boven de „factor cost” met deze transactie verbonden. Waarbij dan tevens opgelet wordt dat er geen repercussies van die short-term decision uitgaat op de andere transacties, welke een bate boven de waarde van het product leveren of zo al dit het geval moge zijn, die terugval geringer zou zijn dan de verhoogde bate uit aanvaarden der transacties (hetgeen niet waarschijnlijk is). *Integrale kostprijs en marginale kosten per eenheid product zijn beide steeds nodig te kennen*, wil de bedrijfsleiding volledig geïnformeerd zijn. Beide dienen in *vergelijkbare waarden* (d.w.z. in vervangingswaarden) *te lopen*; hetgeen bij een boekhouding in vervangingswaarde alleen bereikt wordt zonder in allerlei incidenteel-aangebrachte extra-comptabele correcties ⁵²⁾ te vervallen. Beide informaties dienen in een informatiemodel (dus in verband) samengevoegd te zijn. Het technisch-economische model van de *integrale kostprijs* van elk belangrijk product vermeldt - evenals een gedetailleerde ingenieurscalculatie van een architectonisch ontwerp, van een waterstaats- of spoorwegwerk - voor elke fase der bewerking, de daarbij ter bewerking aangewende hoeveelheden grondstoffen en materialen, de ter bewerking vereiste hoeveelheden manuren en machine-uren naar soorten van arbeid of machinewerk en voor elk van de kwantiteiten de daarbij passende standaardwaarde (gestandaardiseerde vervangingswaarde). Juist omdat men voor de toepassing der vervangingswaarde een *gestandaardiseerde methode* moet invoeren, brengt het zelfs geen bezwaar om de supplementaire elementen van de standaardwaarden (huisvestingstoelagen of superstructuurkosten) per machine-uur, arbeidsuur, of grondstoffen-eenheid van de respectieve waarde-grootheden der *integrale kostprijscalculatie* af te trekken, zonodig uit de *kostprijs* uit te schakelen, teneinde de *marginale kosten* onvermengd met enig niet-marginaal element te bepalen.

De grootste moeilijkheid ten deze ligt alleen in de analyse van de rationaliteit van de administratie. Wie, als accountant-auditor, opziet tegen deze éénmalige arbeid bij de aanvaarding - of gedurende de eerste jaren - van een controle-opdracht, zal nooit een goede grondslag voor zijn controle krijgen; althans indien hij die opvat als betreffende de beoordeling van gezond bestuur in de top en in de delegaties.

Bovendien, het komt bij het omrekenen vanuit de standaardwaarde (incl. supplementaire kosten) tot waarden zonder die toeslagen niet aan op de kasboekmatige nauwkeurigheden, welke een boekhouding nu eenmaal behoeft. Men kan - en ik heb dit toegepast - veelal volstaan met één enkel aftrekpercentage, voor directie en administratie.

⁵²⁾ Men vergelijke ook Van der Schroeff's rede op de accountantsdag '51 naast mijn pleidooien - in feestgave 1939 en in artikelen van 1942, 1951/1952, 1954, 1959 - waarin ik vele malen heb getracht aan te tonen, dat de gegevens welke het boekhouden in vervangingswaarde vereist in elke goed georganiseerde administratie voorhanden zijn en dus de invoering in het boekhoudsysteem - mits rationeel doordacht - slechts weinig administratieve werkvermeerdering vereist. Het valt te verwaarlozen tegenover het veel verbeterde informatiesysteem. Een conventioneel boekhouden met incidenteel extra-comptabele vervangingswaardecorrectie is een hinkend systeem.

Het is dus onjuist om te menen, dat een omvangrijke administratie vereist zou zijn om tot toepassing van het bovenstaande te geraken. Bovendien in hoeverre het nodig is om de recherche der functionele verhoudingen (de verbijzondering) uitgebreid of beperkt te doen, is alweer een kwestie van beoordeling van het geval. De methode van de technisch-economische analyse past zich aan bij de omvang van het geval. Er zullen gevallen zijn waarin verbijzondering van de administratiekosten wel achterwege kan blijven. Er zullen gevallen zijn waarin machine-uurkosten per werktuig niet vereist zijn of waarin men voor een hele groep van samenhangende bewerkingen één tarief berekenen kan. De Hoofdlijnen van Organisatie van E. en E. Hijmans noemen voorbeelden ⁵³⁾. Church process-cost-rates zijn er een voorbeeld van.

Voor gevallen dat men de volledige offers der capaciteitsbeschikbaarheid moet kennen, is die als (nog niet verbijzonderd) gegeven beschikbaar op de rekening „*Offers der capaciteitsbeschikbaarheid*”. De volledige administratie- en bestuurskosten zijn eveneens - los van verbijzondering - aanwezig. Overtollige capaciteitsbeschikbaarheid is een afzonderlijke begrotingspost. Deze is steeds onder de aandacht van de leiding te brengen. Zij kan maatregelen tot de aanwending - vermindering van het verlies - beramen.

De gemakkelijke inkrimpbaarheid van het theoretisch-ver geanalyseerde systeem maakt dat ik niet kan instemmen met Henry Keyserling's „Selecting your cost-method” en dus voor *eenvoudige* gevallen andere beginselen (bedoeld Direct Costing) kan toepassen en voor meer uitgebreide gevallen een verbijzonderende standaardkosten-methode ⁵⁴⁾. Ik heb *getracht* aan te tonen dat het verschil tussen direct costing en de door mij voorgestane methode een verschil is van uitgangspunt en van wat men als informatief belangrijk vindt. Dit geschiedde in de eerste drie paragrafen van dit stuk.

Het verschil is in wezen een verschil in beschouwing van wat de inhoud der bedrijfseconomie is. Is daarin het financieel-economische (met de comptabele conventie) heersend, of zijn er naast het financieel-economische, technisch-economische elementen, welke er toe tenderen om de bestaande comptabele traditie te veranderen? Misschien is dit laatste niet anders dan het brengen van de comptabiliteit op wat zij in de huidige dynamische bedrijfshuishouding behoort te zijn.

Mijn uiteenzetting moge hebben doen zien dat Slot zich in de eerste bladzijden van zijn werk vergist, wanneer hij stelt dat *normatieve kostenbepaling* een *rem* is voor het opstellen van een goed informatie-apparaat en dat het kostenbegrip, dat van „*gebrachte offers*” uitgaat daartoe beter dienende is. Bovendien ook dat „Direct costers” onjuist oordelen, wanneer zij menen dat het geheel buiten de beleidsbepaling laten van de vereiste offers van machinale bewerking, van directie en administratie een deugdelijker informatie-apparaat zou scheppen dan het daarin opnemen. Marginal costing zal in beleidsbepaling een belangrijke rol kunnen spelen; maar niet op de manier dat daarin alleen met de offers, verantwoord op loon- en materialen-berekeningsbonnen, gerekend wordt. Bovendien zullen daartoe

⁵³⁾ Hoewel Ir. E. en Dra E. Hijmans, Lawrence en Humphrey volgen in marginal costing, behandelen zij ook de machine-rates (blijkbaar extra-comptabel). Mij lijkt het extra-comptabele niet de aangewezen weg, omdat de divergentie tussen boekhoud- en technische calculatie de eenheid van conceptie stoort.

⁵⁴⁾ Keyserling in de Comptroller van april 1962. De auteur geeft daarin ook een verbetering in de informatie, welke de storing uit seizoenverschillen tussen productie en verkoop wegneemt. Dit staat echter naast de zaak.

de synchroniseringen van de „kosten” aan de opbrengsten niet achterwege kunnen blijven, hetgeen ook dus tot boekhouden in vervangings- (c.q. opbrengst-) waarden leidt.

Mijn eindconclusie is dat de critische bespreking van deze, vanuit het N.A.A. gepropageerde, comptabele methode, door Slot hier te lande in gang gezet, de bestudering daarvan waard is, ook al aanvaardt men niet de vermeende voordelen. Voorts, dat, gelukkig, Slot noch Rijpkema direct costing als enig doelmatige methode verdedigen. Ik meen dat de besproken methode zeer juist beoordeeld is in de conclusie van mijn Groninger ambtgenoot in zijn opmerking dat wij hier te lande deze methode niet nodig hebben.