

VAN EPIGOON TOT RENEGAAT?

door Drs. J. G. Groeneveld

Met deze woorden heeft Van der Schroeff zelf wel eens aangegeven hoe hij in wetenschappelijk opzicht zijn relatie tot Limperg zag. Zo'n uitspraak betekent dat, nadat aanvankelijk de stellingen van de leermeester zijn betrokken, deze stellingen worden verlaten en dat voortaan inzichten worden aangehangen welke strijdig moeten worden geacht met die van de leermeester, zodanig dat van een ommekeer kan worden gesproken.

Hoewel Van der Schroeff's arbeid zich over een breed terrein heeft uitgestrekt, hoeven we er niet aan te twijfelen dat het zwaartepunt van de gegeven uitspraak moet worden gezocht in de van oudsher bekende leerstukken van kostprijs, waarde en winst. Aangaande dit laatste tasten we nog grotendeels in het duister. Naar mag worden verwacht, zal zijn reeds geruime tijd aangekondigde boek over de bedrijfseconomische grondslagen van de winstbepaling daarin klaarheid brengen*. Maar betreffende kostprijs en waarde hebben we ruimschoots materiaal voorhanden. In de acht drukken van „De leer van de kostprijs” (later „Kosten en kostprijs”) die sinds 1947 met grote regelmaat zijn verschenen, kunnen we zijn veranderende inzichten op de voet volgen. Dit boek zal dan ook ons uitgangspunt zijn nu we willen nagaan hoe Van der Schroeff's opvattingen zijn geëvolueerd, met name of daarbij inderdaad gesproken kan worden van een ommekeer in zijn positie ten opzichte van Limperg. We laten daartoe allereerst Van der Schroeff aan het woord. Aan de respectievelijke voorwoorden ontleen we het volgende:

De leer van de kostprijs, 1e druk

„Uitgangspunt . . . vormden de algemene grondslagen door mijn leermeester Limperg in zijn baanbrekende wetenschappelijke arbeid voor het waarde- en kostprijsprobleem gelegd, welke in dit boek bij de uitwerking van het probleem zijn toegepast naar eigen inzichten, interpretatie en wijze van formulering.” (LK1-V)

„De behoefte aan een handboek . . . ten dienste van het academisch onderwijs en ter voorlichting van de praktijk van het bedrijfsleven . . .” (LK1-V)

Kosten en kostprijs, 5e druk

„. . . in de oorspronkelijke titel het woord „Leer” te laten vervallen, omdat dit op een zekere „leerstelligheid” zou kunnen duiden, waarvoor in de kostenanalyse geen plaats is.” (KK5-V)

„De omstandigheid, dat aldus voor de kostenproblematiek in haar verschillende schakeringen naast de kostprijsberekening een grotere plaats werd ingeruimd, vormt de verklaring van de nieuwe titel . . .” (KK5-V)

Kosten en kostprijs, 7e druk

„Deze wijziging in de titel vormt de afspiegeling van de wijze van benadering van de problematiek, waarvoor ik een meer genuanceerde expositie heb trachten te geven dan die in de vorige drukken.” (KK7I-V)

* Toen dit artikel werd geschreven, was „Bedrijfseconomische grondslagen van de winstbepaling” nog niet verschenen.

„... dat naar mijn huidige zienswijze een eind is gekomen aan de „hegemonie” van de integrale kostenberekening.” (KK71-X)

„Met deze uitlating heb ik mij niet alleen losgemaakt van de uitspraken in de vorige edities van dit boek maar... van de stellingen in die dagen van mijn leermeester Limperg...” (KK71-X)

„... indien men (het feit dat ieder van de door Van der Schroeff genoemde calculatiemethoden zijn eigen functie heeft) heeft ingezien, wordt het duidelijk dat aan de methodenstrijd, zoals b.v. de controversiële behandeling van de „Absorption Costing” tegenover de „Direct Costing”, de zin is ontnomen.” (KK71-XIV)

„Beter NIET dan VERKEERD verbijzonderen, welke gedachte voor mij aanleiding is geweest de methode van de PARTIËLE calculatie naar voren te brengen.” (KK71-XIII)

„... in deze editie is het begrip gemeenschappelijke kosten uitgebreid tot de processen, waarin sprake is van een verbondenheid van de kosten uit ECONOMISCHE oorzaken.” (KK71-XIII/XIV)

„Dit boek wil voorlichting geven voor de praktijk van het bedrijfsleven...” (KK71-XVI)

Het beeld dat wij aldus uit de voorwoorden krijgen, wordt al door Van der Schroeff in zijn afscheidsrede beschreven: „Met de gedachte van een consistente theorie ben ik OPgegroeid, vele jaren mee VERgroeid en thans - fin de carrière - aan ONTgroeid.” (AR-10)

Bij het voorgaande kunnen diverse kanttekeningen worden gemaakt. Allereerst zien we inderdaad dat Van der Schroeff een ontwikkeling onderkent in de mate waarin hij de opvattingen van Limperg tot uitgangspunt neemt. In de tweede plaats zien we dat Van der Schroeff voor een ander publiek gaat schrijven; de academie moet plaats maken voor de praktijk. We zullen beide tendensen en de implicaties daarvan in het volgende behandelen.

Verhouding tot Limperg

Deze verhouding wordt gekenmerkt door een zich ontwikkelend ongeloof in een „consistente, dwingende normatieve theorie, die geen varianten en afwijkingen toelaat” (AR-10). Wat in de eerste druk nog uitgangspunt is, wordt later leerstellig verklaard, zij het dat we de indruk hebben dat het in de vijfde druk nog om een woordspeling gaat. Later worden aan de titelwijziging argumenten toegevoegd, waardoor die aan belang wint. Zo brengt Van der Schroeff in zijn afscheidsrede de titelwijziging in verband met een „geïntegreerde behandeling van de problematiek (welke) in de plaats treedt van de leerstuksgewijze behandeling.” (AR-14) In de zevende druk accentueert Van der Schroeff „een meer genuanceerde benadering” van de problematiek, terwijl hij het gevoel moet hebben gehad dat de „consistente, dwingende normatieve theorie, die geen varianten en afwijkingen toelaat” hem daarvoor onvoldoende speelruimte bood.

Pas in de achtste druk moeten we ervaren dat „leerstellig” moet worden opgevat als „dogmatisch”. Deze soort van terminologie is in de bedrijfs-economie wel vaker gehanteerd in verband met „Amsterdamse” opvattingen.

Dat nu een „Amsterdammer” tot dit woordgebruik komt, moet op zich zelf reeds betekenen dat hij zich buiten de „school” wil plaatsen. Maar wat kan Van der Schroeff met deze woordkeuze nog meer bedoeld hebben?

Letterlijk betekent dogmatisme het op besliste wijze leren van onbewezen stellingen. Wordt aan zulke stellingen waarde toegekend, dan is er sprake van geloof. Aldus past dit woordgebruik in een geloofsfeer. Daar was bij Van der Schroeff inderdaad sprake van. „Hoewel ik - opgevoed in de school van LIMPERG - lange tijd in een algemeen geldige bedrijfseconomische theorie heb *GELOOFD* (curs. Gr.), zijn mijn gedachten ten deze veranderd.” (AR-9) De oorzaak van deze geloofscrisis, die we eveneens in zijn afscheidsrede vinden, is tweeledig:

Van der Schroeff is „steeds sterker tot de overtuiging gekomen, dat de economische problemen en hun oplossing in hoge mate tijdgebonden zijn . . . Dit inzicht, dat geleidelijk bij mij is gegroeid, heeft ertoe geleid, dat ik niet langer geloof in een theorie, waarvan gezegd zou kunnen worden, dat zij . . . van een zodanige algemene houdbaarheid en geldigheid is, dat zij tegen de tijd bestand is.” (AR-10)

„De theorie zoals deze zich in ons land heeft ontwikkeld, leidt tot algemene kwalitatieve oordelen en uitspraken. Ook in de normatieve conclusies komt dit duidelijk tot uitdrukking, doordat daarin voor bepaalde handelingen, middelen en situaties - let wel - als **ALGEMEEN** oordeel goedkeuring dan wel afkeuring in de zin van doelmatig of ondoelmatig wordt uitgesproken. In het oog dient te worden gehouden, dat de theorie in tal van gevallen niet verder zal kunnen en mogen gaan dan **BIJZONDERE** oordelen, gezien de randvoorwaarden die voor het bijzondere geval gelden.” (AR-18) Samenvattend vindt Van der Schroeff de theorie van Limperg dus verouderd en te algemeen. Op zich zelf een bevinding die we nog zullen onderzoeken. Op dit moment echter is de vraag interessant of deze ervaring aanleiding kan zijn om van dogmatisme te spreken. Wij menen van niet. Veroudering noch algemeenheid mogen aanleiding zijn de onderliggende argumentatie, die noodzakelijk van een theorie deel uit maakt, te vergeten. Misschien is het zo dat bij algemeen geldende theorieën het gevaar aanwezig is dat conclusies dogmatisch worden gehanteerd, méér dan dit het geval zou zijn bij theorieën van minder wijde strekking. Het dogmatisme heeft dan betrekking op die gebruikers van de theorie, en is daarmee niet eigen aan de theorie zelf. Van der Schroeff is zo'n gebruiker. Het citaat uit de achtste druk wijst daarop: „. . . aan de behandeling van deze problematiek een dogmatische benadering te ontnemen.” De benadering was dus dogmatisch. Inderdaad ontbreekt in de voorgaande edities van „Kosten en kostprijs” wel eens wat argumentatie - vóór ons is dit ook J. L. Mey opgevallen (JLM). Overigens geeft de achtste druk op dit punt geen aanvulling zodat het bij een streven is gebleven.

„. . . dat de economische problemen en hun oplossing in hoge mate tijdgebonden zijn . . .” is, zoals we zagen, voor Van der Schroeff een reden zijn geloof in een theorie te verliezen. Maar zijn die problemen en oplossingen wel zo tijdgebonden?

Bij Limperg lezen we: „Uit de problemen van de voortbrenging willen wij . . . met betrekking tot de waarde en de winst in het bijzonder aandacht

schenken aan de vraagstukken van de prijsvorming, van de rationele vertering met betrekking tot het inkomen uit de voortbrenging en van de fiscale heffingen met betrekking tot de produktie" (VW1-97). De kostprijs wordt door Limperg gerelateerd aan het probleem der prijsvorming (VW2-77).

Het lijkt ons dat deze problematiek niet aan actualiteit heeft ingeboet; wel wordt nogal eens opgemerkt dat de moderne samenleving ons voor steeds complexer wordende problemen stelt. In ons geval zou dan kunnen worden geconcludeerd dat oplossingen gaan tekortschieten. De oplossing die Van der Schroeff biedt, zullen we later in dit stuk bespreken.

Als tweede deel van zijn kritiek op de theorie van Limperg geeft Van der Schroeff dat deze te algemeen zou zijn. Hij preciseert zijn kritiek nog als volgt: „Bij niet-uitgesproken, derhalve impliciete veronderstellingen bestaat het latente gevaar dat aan de conclusies een algemene geldigheid wordt toegekend, terwijl het in feite een bijzonder voor een gegeven situatie geldend oordeel is. Aldus ontstaat de leerstelling van de consistente theorie . . .” (AR-18) Van der Schroeff ziet de leerstelling dus ontstaan in een te ruime toepassing van gevonden uitkomsten. In het geval dat, in afnemende abstractie, het toepassingsgebied wordt vernauwd, zal het volgens Van der Schroeff mogelijk moeten zijn tot andere conclusies te komen. Dat laatste staat volgens hem de Limpergdogmatiek niet toe, en zo verwordt die opvatting tot een leerstellige theorie die geen afwijkingen en varianten toelaat.

Een karakteristiek voorbeeld in de bedrijfseconomie waarbij een impliciete veronderstelling een belangrijke rol speelt, is het bekende discussie-onderwerp van de invloed die financiering met vreemd vermogen op het perioderesultaat zou kunnen hebben. De conclusie van Limperg betreffende de invloed van een waardestijging op de normale voorraad is dat deze waardestijging geen gevolgen heeft voor het perioderesultaat. Men is het met deze conclusie niet altijd eens, in welk geval, en daar komen we aan de impliciete veronderstelling, men er van uit gaat dat Limperg slechts oog heeft gehad voor de situaties waarin volledig door middel van eigen vermogen in de vermogensbehoefte is voorzien. Als resultaat van deze handelwijze zien we twee situaties ontstaan; de eerste die Limperg heeft bedoeld en waarop men zijn conclusie van toepassing acht, en daarnaast een tweede situatie waarover Limperg nog helemaal niet zou hebben gesproken. De tweede situatie is aldus maagdelijk gebied en ontvankelijk voor elke logische oplossing. Door de aan Limperg toegeschreven impliciete veronderstelling zien we dus twee zelfstandige, naast elkaar vóórkomende situaties, in plaats van zoals bij Limperg twee specificaties van het grotere geheel waarvoor hij zijn oplossing geeft. Vanzelfsprekend is vanuit een Limperg-standpunt de gegeven variant op een eerder gegeven oplossing niet toegestaan. Maar is die theorie dogmatisch?

Kernvraag is natuurlijk of Limperg de veronderstelling impliciet hanteert. Naar onze mening doet hij dat niet. Zou dat ook niet vreemd zijn voor een auteur die zo zorgvuldig te werk ging? Maar afgezien daarvan kan in Limperg's opvatting geen plaats zijn voor invloed van een financieringswijze op het perioderesultaat. Het mag als bekend worden verondersteld dat bij hem Waarde en Winst direct gekoppeld zijn; met andere woorden, de wijze van financiering kan geen intermediair zijn tussen Waarde en Winst. (Waar-

mee natuurlijk niet is gezegd dat, in geval de wijze van financiering dat mogelijk zou maken, er geen vermogens-uitkeringen zouden kunnen plaatsvinden.) Van der Schroeff's conclusie tot leerstelligheid op grond van impliciete veronderstellingen moet dus komen te vervallen. Wat resteert is een verschillend inzicht dat niet kan worden teruggevoerd op het al of niet expliciteren van een veronderstelling.

Oriëntatie op de praktijk

In het bovenstaande bleek al dat Van der Schroeff behoefte heeft gekregen aan nadere specificaties, concrete casuïstiek, zodanig dat het algemene schabloon niet meer voldoende aan die behoefte tegemoet komt en daarmee ontoereikend wordt verklaard. Ongetwijfeld heeft deze behoefte geleid tot de aan de praktijk ontleende voorbeelden die de zevende druk afsluiten. Het komt ons voor dat Van der Schroeff hiermee specifieke receptuur hoger aanslaat dan basistheorie. De ontwikkeling van „Kosten en kostprijs” sluit hier op aan. De zevende druk wil immers „voorlichting geven voor de praktijk van het bedrijfsleven . . .”, hetgeen een heel andere doelstelling is dan die welke ten grondslag ligt aan de eerste druk van „De leer van de kostprijs”, namelijk te voorzien in een behoefte bij het academisch onderwijs en ter voorlichting van de praktijk van het bedrijfsleven, in welke doelstelling wij zeer duidelijk een verwijzing zien naar de normatieve betekenis van de bedrijfseconomie zoals door Limperg aangegeven.

De praktijkgerichtheid van de zevende druk heeft niet alleen geleid tot het opnemen van bovengenoemde voorbeelden van praktisch belang, maar heeft ook gevolgen gehad voor Van der Schroeff's oordeel betreffende twee onderwerpen van principieel belang. Ten eerste blijkt uit onze inleidende citaten dat Van der Schroeff een plaats inruimt voor de partiële calculatie. Ten tweede wordt het begrip gemeenschappelijke kosten uitgebreid; naast technische oorzaken kunnen ook economische oorzaken aan de bijbehorende problematiek ten grondslag liggen. We zullen beide onderwerpen achtereenvolgens behandelen.

Partiële calculatie

Volgens Van der Schroeff gaat het bij deze calculatie om de vraag „of en in hoeverre de verbijzondering (verdeling) van de indirecte kosten zonder gebruikmaking van arbitraire (en daarmee onbetrouwbare) verdelingsmethoden mogelijk en zinvol is . . . Er is geen PRINCIPIËLE scheidingslijn tussen beide calculatiemethoden (bedoeld worden de integrale en de partiële calculatie; Gr.), alleen een gradueel verschil in de mate waarin het verbijzonderingsproces wordt doorgevoerd. De partiële calculatie (vormt) een KOSTPRIJSberekening met een vereenvoudigd verbijzonderingspatroon ten einde de toepassing van t \grave{e} arbitraire „verdelings”methoden (waaraan vaak elke principiële grondslag ontbreekt) uit de weg te gaan.” (KK7I-XI)

Naast deze korte beschrijving geeft Van der Schroeff ook een motivering voor de methode: „De voordelen van de partiële calculatie moeten worden

gezocht in de grotere efficiëntie en vereenvoudigingen bij de administratieve verwerking van de kostengegevens. Alleen die kosten worden verbijzonderd waarbij te dien aanzien geen bijzondere moeilijkheden worden ondervonden.” (KK71-XI/XII)

Om de betekenis van dit onderwerp voor onze probleemstelling te kunnen aangeven, moeten twee aspecten, eigen aan het woordgebruik door Van der Schroeff, worden onderzocht. Waar Van der Schroeff een niet mis te verstaan accent legt op het feit dat de partiële calculatie een KOSTPRIJScalculatie is, moet worden onderzocht of:

- de partiële kostprijs voldoet aan Van der Schroeff's kostprijsdefinitie
- de partiële kostprijs de functie kan vervullen die Van der Schroeff aan de kostprijs toekent.

Ter beantwoording van de eerste vraag: Van der Schroeff definieert de kostprijs als „de som van de doelmatige offers, die voor de eenheid van de door het bedrijf voortgebrachte goederen, dan wel verleende diensten, moeten worden gebracht om deze in de staat en op de plaats te brengen nodig voor de vervulling van hun functie in het betreffende bedrijf” (KK71-36).

Het is eenvoudig in te zien dat de partiële kostprijs niet aangeeft „de som van de doelmatige offers”, of is dit niet zo eenvoudig? Naar onze mening verkeert de gebruiker van een partiële kostprijs bij de beantwoording van de gestelde vraag omtrent twee grootheden in het onzekere.

Omdat er slechts partieel wordt verbijzonderd, wordt voor een deel van de kosten de oorzakelijke relatie tussen kosten en kostendrager in het midden gelaten. Dat betekent in de eerste plaats dat van die kosten de doelmatigheid niet vaststaat. Het is zeker, dat minstens ten aanzien van een aantal van de kostendragers de beide calculaties een verschillende uitkomst zullen geven; dit laatste zal zich in het algemeen voordoen, zodat, zo niet in alle, dan toch in de meeste gevallen de partiële kostprijs niet voldoet aan Van der Schroeff's omschrijving van het kostprijsbegrip. Men kan echter niet zeker zijn in hoeverre en voor welke kostendragers dit geldt.

Richten we ons vervolgens op de beantwoording van de tweede vraag, een vraag die Van der Schroeff zelf eigenlijk ook stelt: „of en in hoeverre de verbijzondering van de indirecte kosten zonder gebruikmaking van arbitraire verdelingsmethoden mogelijk en zinvol is”. Het antwoord op deze vraag zou mogelijk zijn (geweest) als Van der Schroeff deze calculatie niet uitdrukkelijk als kostprijscalculatie had bestempeld. Hierdoor en doordat hij het onderscheid tussen kosten en kostprijs handhaaft, kunnen we ten aanzien van de partiële calculatie consequenties aan de terminologie verbinden; hierdoor zou de partiële kostprijs alle functies moeten kunnen vervullen die Van der Schroeff aan de kostprijs toekent, zoals:

- „De vaststelling van de grondslag van de prijsschatting der producenten
- Als waarderingsgrondslag in alle gevallen waarin de kostprijs relevant is
- De vaststelling van de ruilwinst, d.i. de winst per RUILTRANSACTIE
- Als middel voor de efficiëntiebeoordeling
- Als middel voor de bedrijfsvergelijking (KK71-37/38)

De eerste en de derde functie kunnen pas goed worden vervuld, wanneer aan de volgende voorwaarde is voldaan: „De producent moet de grootte van het

offer kennen, dat hij in de ruil van zijn produkt brengt, . . . om een basis te hebben voor de bepaling van de aanbiedingsprijs ter markt, (respectievelijk) voor de vaststelling van het inkomen, dat bij de ruil wordt gemaakt.” (KK7I-38)

In geval de partiële kostprijs toch wordt gehanteerd ter vaststelling van de grondslag van de prijsschatting, zal het gebrek aan kennis omtrent het offer bij de ruil moeten worden aangevuld met de intuïtie dat de partiële kostprijs wel „te weinig” zal aangeven. In dat geval kunnen tegen de partiële calculatie alle bezwaren worden ingebracht die een calculatiemethode als de toeslagcalculatie eigen zijn.

Een ander citaat is op de functie van de kostprijs als waarderingsgrondslag van toepassing: „Indien men vraagt naar de waarde van enig goed wordt de waarde bedoeld van dat ogenblik, welke waarde afhankelijk is van de prijs, waartegen vervanging van dat goed . . . op dat moment mogelijk is.” (KK7I-8) Daar de partiële kostprijs ons een gebrek aan kennis laat omtrent het doelmatige offer, zal de waardering van het betreffende goed even gebrekkig zijn indien de partiële kostprijs daarvoor de basis is.

Als middel voor de efficiëntiebeoordeling zijn „kosten en kostprijs mede van belang voor het onderzoek naar de efficiëntie van de voortbrenging. De omstandigheid, dat voor de vaststelling van de kostprijs de economische doelmatigheid van de produktiewijze in aanmerking moet worden genomen om vast te stellen of de gebrachte offers als kosten dan wel als verspilling kunnen worden beschouwd, houdt zulks in.” (KK7I-42) Wij zagen al dat de partiële calculatie de oorzakelijke relatie tussen kosten en kostendragers gedeeltelijk in het midden laat. Van het niet-verbijzonderde deel kan dus niet worden vastgesteld of deze offers als kosten dan wel als verspilling moeten worden aangemerkt. Voor het bijbehorend deel van de voortbrenging ontbreekt dus de mogelijkheid om de efficiëntie te beoordelen.

Over de kostprijs als middel tot bedrijfsvergelijking schrijft Van der Schroeff: „Om de vergelijking mogelijk te maken is het gewenst een EENHEID VAN PRESTATIE te kiezen, waartoe de kostprijs een doelmatige maatstaf vormt.” (KK7I-42) Uit dit citaat blijkt dat bij bedrijfsvergelijking de kostprijs tot norm wordt, waaruit de doelmatigheid van de produktiewijze kan worden afgeleid. De produktiewijze kan van bedrijf tot bedrijf verschillend zijn. Daarmee samenhangend kunnen de „bijzondere moeilijkheden” bij de kostenverbijzondering eveneens verschillend zijn, terwijl deze bijzondere moeilijkheden bij Van der Schroeff juist bepalend zijn voor de grenzen die aan de verbijzondering worden gesteld. Doordat de partiële kostprijs geen vast omlijnde inhoud heeft - in tegenstelling tot DE integrale kostprijs is er sprake van EEN partiële kostprijs - verliest hij als vergelijkingsnorm zijn maat en wordt als zodanig onbruikbaar.

Samenvattend moeten we concluderen dat de partiële kostprijs zowel terminologisch als functioneel niet als kostprijs voldoet. Dat verbaast ons niet. De partiële calculatie is immers een afgeleide toepassing van de Direct Costing (KK7II-128), welke methode door Van der Schroeff in de vijfde druk nog wordt getypeerd als een kostencalculatie (KK5-483). Zo ook in de zevende druk (KK7II-111), maar bij die gelegenheid heeft hij met Direct

Costing het oog op de andere toepassing, de variabele calculatie.

Twee toepassingen van de Direct Costing methode: de ene resulteert in een kostprijs- en de andere in een kostencalculatie. De uiteenzetting door Van der Schroeff van het kostprijskarakter van de partiële calculatie is duidelijk; er is geen principieel maar slechts een gradueel verschil tussen de integrale en de partiële calculatie: „Ook bij toepassing van de INTEGRALE methode zal men moeten beoordelen IN HOEVERRE HET VAN BELANG IS TE ACHTEN DE VERDELING VAN KOSTEN, DIE MOEILIJK T.O.V. HET PRODUKT AANWIJSBAAR ZIJN, VOORT TE ZETTEN.” (KK7II-124) Hieruit blijkt dat de partiële calculatie twee ontstaansbronnen heeft. De Direct Costing-bron benadrukt „de moeilijkheden welke zich bij de verbijzondering van de indirecte kosten voordoen” (KK7II-128). Bij de integrale calculatie vindt de partiële calculatie zijn oorzaak in de gedachte dat men bij de kostenverdeling niet verder moet gaan „dan voor de kosteninformatie en -beoordeling strikt noodzakelijk is” (KK7II-124), waarmee de (on)doelmatigheid van een voortgezette calculatie wordt geaccentueerd. Het onderscheid is in deze inderdaad hoogstens gradueel en dus moeten beide calculaties tot één kostprijs-stam behoren.

Maar waarom moet dan de variabele calculatie als een kostencalculatie worden gekenschetst? Hierover blijft Van der Schroeff onduidelijk. Bij toepassing van hetzelfde criterium zou aan deze calculatie ook een kostprijskarakter moeten worden toegekend. Want ook ten aanzien van deze toepassing van Direct Costing geeft hij een variant waarbij hij zich afvraagt of het verschil met de integrale calculatie zo principieel is (KK7II-126). Hoe kan dat ook als „D.C. een principiële grondslag mist, maar op een opportune zienswijze berust . . .”? (KK7II-133). We moeten constateren dat de pragmatische aanpak van de verbijzonderingsproblematiek, zoals die in de partiële calculatie naar voren komt, Van der Schroeff voor principiële moeilijkheden plaatst.

Met het onderscheid dat Van der Schroeff maakt tussen de variabele en de partiële calculatie heeft hij echter „het hybridische karakter van Direct Costing die bij de uiteenzettingen zoveel moeilijkheden heeft opgeleverd en nog steeds oplevert” willen wegnemen (KK7II-113), „althans tot de kleinst mogelijke proporties” terugbrengen (KK7II-116). Immers „Een fundamenteel bezwaar achten wij, dat D.C. op drie gedachten hinkt. Deze zijn de onderscheidingen in:

- variabele en constante kosten,
- directe en indirecte kosten
- te beheersen en (door de betreffende functionaris) niet te beïnvloeden kosten (controllable en non-controllable costs).

Hoewel de methode in eerste instantie op de onderscheiding variabele kosten (product costs) en constante kosten (period costs) is gebouwd, worden aan deze indeling consequenties verbonden t.a.v. de beide andere onderscheidingen. Doordat deze begrippen-paren in genen dele identiek zijn, ontstaat bij de uitwerking van de methode een reeks ongerijmdheden, waarvoor de aanhangers van D.C. geen oplossing hebben weten te vinden.” (KK7II-120)

Het lijkt inderdaad alsof de duidelijkheid met het onderscheid tussen variabele en partiële calculatie is gediend. In de concrete toepassing levert dit onderscheid echter moeilijkheden op. Het gevaar is aanwezig dat hierdoor niet wordt ingezien dat weliswaar de grondslag van de calculatie verschillend is, maar niet de kostenmassa waarop deze verdelingscriteria betrekking hebben, waardoor bij beide calculaties een bepaald deel der kosten niet zal worden verbijzonderd, en wel dat deel dat èn vast is èn moeilijk te verbijzonderen.

Het lijkt of Van der Schroeff dit gevaar niet heeft gezien. Waar het er bij de variabele calculatie om gaat dat bezettingsverschillen niet meer in de resultatenrekening worden opgenomen, schrijft hij: „Wij aarzelen niet te zeggen, dat door het propageren van deze opvatting de wijzers van de klok zestig jaar worden teruggezet. Bij het noemen van dit aantal jaren valt te denken aan het belangrijke inzicht, dat K. G. Simon in 1909 in ons land bracht door het introduceren van het begrip normale bedrijfsdrukte.” (KK7II-125) Wat Van der Schroeff vergeten lijkt, is dat dit inzicht óók verloren gaat bij de partiële calculatie, namelijk voor dat deel van de vaste kosten dat zich moeilijk laat verbijzonderen. Het gemaakte onderscheid kan een bijdrage vormen tot een beter begrip van Direct Costing, maar mag geen aanleiding zijn tot een gescheiden beoordeling der twee toepassingsvormen.

Overigens kunnen we ons afvragen in welk jaar we moeten zoeken alvorens gepropageerd te zien dat „alleen die kosten worden verbijzonderd waarbij te dien aanzien geen bijzondere moeilijkheden worden ondervonden” (KK7II-XII). Juist wanneer men zich de praktijk tot doel stelt, moet men zich afvragen welk instrumentarium de praktijk eigenlijk in zo'n uitspraak krijgt aangereikt.

Gemeenschappelijke kosten uit economische oorzaken

Van der Schroeff's oriëntatie op de praktijk heeft ook gevolgen gehad voor het toepassingsgebied van de gemeenschappelijke kostenproblematiek.

Over het onderscheid tussen samengevoegde en gemeenschappelijke capaciteit schrijft Van der Schroeff: „Moet de aanwezigheid van samengevoegde capaciteit worden verklaard uit de omstandigheid, dat samenvoeging van capaciteit doelmatig wordt geacht met het oog op de ECONOMISCHE VOORDELEN, die in de samenvoeging zijn gelegen, gemeenschappelijke capaciteit is TECHNISCH ONVERMIJDBAAR.” (KK7II-263-264 en KK5-498) En vervolgens: „... het gemeenschappelijk karakter van de kosten kan ook het gevolg zijn van een ECONOMISCHE verbondenheid.” (KK7II-264)

Als we deze citaten achtereen lezen, raken we verward: hoe moet economische verbondenheid worden opgevat wanneer daar niet mee worden bedoeld de economische voordelen die voortkomen uit de samenvoeging van capaciteit?

Van der Schroeff is van mening dat „Een voorbeeld is te vinden in de samenhang van produkten in het assortiment van afzet en produktie. Indien men, zoals in het handelsbedrijf veelvuldig voorkomt, uit concurrentie-over-

wegingen dan wel om redenen van artikelbeleid, in het goederenassortiment ook een artikel opneemt, *DAT SLECHTS EEN GERINGE AFZET HEEFT* (curs; Gr.) (en daarmee verlieslatend is), is sprake van een economisch onvermijdelijke verbondenheid." (KK7II-264) Een vraag die naar aanleiding van dit voorbeeld opkomt, is hoe gering de afzet van een artikel moet zijn om het in aanmerking te (kunnen) laten komen voor de gemeenschappelijke kostenproblematiek. En wordt het van kracht zijn van die problematiek verstoord wanneer het artikel met slechts geringe afzet toch nog een beetje winstgevend zou blijken te zijn?

Interessanter dan de beantwoording van deze vragen, is de aanvaarding van Van der Schroeff's gedachte, want wat gebeurt er dan: Het kleine artikel (met de geringe afzet) loopt in de kostenverbijzondering mee met een groot artikel (aanmerkelijke afzet) en de gemeenschappelijke kostenproblematiek is van toepassing. Het resultaat daarvan is dat we, evenmin als van het kleine artikel, de kostprijs kennen van het grote artikel. Bij een klein artikel is dat voor sommigen misschien niet zo van belang, maar zijn zij zich bewust van dit gevolg voor een wèl belangrijk geacht artikel? Dat Van der Schroeff niet alle consequenties heeft gezien blijkt uit zijn opmerking dat het artikel met de geringe afzet verlieslatend is. Hij weet immers ook dat „Het feit dat de kostprijs per produkt niet kan worden bepaald tot gevolg (heeft) dat de winst per produktsoort zich niet laat vaststellen" (KK7II-318).

Als kenmerkende eigenschap van de gemeenschappelijke kostenproblematiek geldt dat de oorzakelijke betrekking tussen kosten en produkten gemeenschappelijk is, zodat het vraagstuk van de verbijzondering principieel onoplosbaar is.

In een voorbeeld als door Van der Schroeff gegeven, zijn de kosten volgens het door hemzelf gegeven criterium verbijzonderbaar. De problemen die uit gemeenschappelijkheid voortkomen, liggen in dit voorbeeld niet aan de kostenzijde maar aan de opbrengstenkant. Het is inderdaad mogelijk dat een assortiment commercieel gezien, ondeelbaar is. Van der Schroeff raakt dit aspect wel als hij schrijft dat dit vraagstuk „meer een opbrengst- dan een kosten- (kostprijs)vraagstuk" is (KK7II-335). Het is echter uitsluitend een opbrengstvraagstuk.

We hebben deze uitbreiding van het toepassingsgebied van de gemeenschappelijke kostenproblematiek gezien als een handreiking aan de praktijk. Een handreiking die in het verlengde ligt van de handreiking die de partiële calculatie is. In beide gevallen spelen intuïties een aanzienlijke rol. In het ene geval moet inhoud worden gegeven aan „bijzondere moeilijkheden" en in het andere geval moet beoordeeld worden in hoeverre de afzet van een artikel gering is, en in hoeverre de produktie van dat artikel een noodzakelijk kwaad betekent. Echter de tweede handreiking reikt verder. De feitelijke onmogelijkheid bij de partiële calculatie maakt dan immers plaats voor een principiële onmogelijkheid. Van onkunde dus tot onmacht, en waar men zich machteloos weet, heeft men een vrijbrief de verbijzondering achterwege te laten.

Samenvatting en conclusie

Van der Schroeff moet de opvattingen van Limperg als een keurslijf hebben ervaren. Met een zich ontwikkelend ongelooft in die theorie legt hij dit keurslijf af en ervaart hij de opvattingen van Limperg als dogmatisch. Als reden hiervoor wordt niet genoemd dat de conclusies van Limperg onbewezen zijn, maar dat zijn theorie verouderd is en te algemeen. Als remedie tegen beide kwalen zoekt Van der Schroeff de oplossing voor de huidige economische problemen in een oriëntatie op de praktijk. Met zijn niet in de studeerkamer bedachte casuïstiek verlaat hij ook letterlijk het terrein van de academie, terwijl hij van mening is aan de praktische problemen tegemoet te komen in de vereenvoudigde calculatiepatronen van een partiële calculatie en een ruimere toepassing van de problematiek der gemeenschappelijke kosten.

Natuurlijk moet bij wetenschapsbeoefening plaats zijn voor nieuwe inzichten. Een theorie wint aan verdienste naarmate zij in staat blijkt die plaats te bieden. We hebben in de vijfde druk van *Kosten en kostprijs* gezien hoe Van der Schroeff de betekenis van de kostengroepering in de kostprijscalculatie naar voren heeft gebracht en daaraan nadruk heeft gegeven door zijn terminologisch onderscheid tussen kosten en kostprijs. Met dit onderscheid kon binnen de terminologie van Limperg onderdak worden gegeven aan tal van calculaties die in de huidige bedrijfsinformatie, in het bijzonder die op korte termijn, niet meer zijn weg te denken.

In de zevende druk zien we dat het theoretisch concept nog steeds een onderscheid tussen kosten- en kostprijscalculatie noodzakelijk maakt. Maar „De praktijk is tevreden met een praktisch bruikbare oplossing van de problemen zonder dat de diepere causale verklaring haar veel belang inboezemt” (VWI-25). Nu Van der Schroeff zich in de zevende druk de praktijk tot doel stelt, is het hem dan ook mogelijk principiële (theoretische) tegenstellingen terug te brengen tot graduele verschillen. Zo vinden we Van der Schroeff terug als bemiddelaar, als het ware boven de tegenstellingen uitstijgend (b.v. KK7-VII). Deze bemiddelende rol kan alleen correct worden vervuld indien men in de tegenstellingen geen partij kiest. Het verwijt van dogmatiek was daarbij nuttig; we schreven al dat Van der Schroeff zich daarmee buiten zijn „school” plaatst.

Van der Schroeff wil dus huidige economische problematiek tot een oplossing brengen. Eerder in dit stuk hebben we als onze indruk gegeven dat sinds Limperg die problematiek vooral complexer is geworden. De oplossing die Van der Schroeff aangeeft, is die van vereenvoudigde calculatiepatronen. Vrij vertaald komt dat er op neer dat de problemen te gecompliceerd zijn geworden, zodat ze maar beter niet tot oplossing moeten worden gebracht. Waar Limperg een oplossing stimuleert, negeert Van der Schroeff het probleem.

In feitelijke situaties waarin de behoefte aan een kostprijs zich minder sterk doet gevoelen, zal men naarmate dit het geval is, voor Van der Schroeff begrip kunnen opbrengen als hij de doelmatigheid van een partiële verbijzondering van de kosten voorstaat. Maar dan moet tegelijkertijd worden erkend dat de informatie die de kostprijscalculatie genereert, minstens gedeeltelijk komt te vervallen. Van der Schroeff lijkt die schade niet te hebben overzien.

Is Van der Schroeff met dit alles renegaat? Volgens zijn eigen woorden

wel: „ . . . heb ik mij niet alleen losgemaakt . . . van de stellingen in die dagen van mijn leermeester Limperg”. Maar als renegaat had hij zijn begrippenapparaat moeten aanpassen aan zijn nieuw verworven inzichten. Pas dan zouden strijdige opvattingen hebben kunnen resulteren in een nieuwe theorie, terwijl zij nu hebben geleid tot een aantal inconsistenties binnen Limperg’s theorie. Geen renegaat dus, althans voor zover het het kosten- en waardevragestuk betreft.

Literatuur: (de codering blijkt uit de volgende voorbeelden):

- LK1-V: H. J. van der Schroeff, *De leer van de kostprijs*. 1e druk, Amsterdam 1947, pag. V
KK71-38: H. J. van der Schroeff, *Kosten en kostprijs*. 7e druk, Amsterdam 1970, band 1, pag. 38
AR-10: H. J. van der Schroeff, *Verleden, heden en toekomst van de bedrijfseconomie* (afscheidscollege gehouden op 24 oktober 1970 bij zijn emeritaat aan de Universiteit van Amsterdam). Amsterdam z.j., pag. 10
JLM: J. L. Mey, „*De leer van de kostprijs*”. *De Economist*, 1948, pag. 406
VW2-77: Th. Limperg Jr., *Bedrijfseconomie, Verzameld werk*. Deventer, 1964/68, deel 2, pag. 77