

steun bij de publicatie van boeken en geschriften op het gebied van de accountancy en de aanverwante vakken.

Sinds 1939 worden ook zij, die aan de Universiteit te Melbourne en aan enkele andere Australische universiteiten met goed gevolg de examens in de accountancy-vakken hebben afgelegd, als lid tot het Institute toegelaten, nadat zij een aanvullend examen in het belastingrecht hebben afgelegd. Daarnaast wordt richting en leiding gegeven aan de niet-universitaire opleiding tot accountant.

Vooraf de laatste jaren staat ook in Australische vakkringen het vraagstuk van de wettelijke regeling van het beroep in het midden der belangstelling. In twee staten werd dit streven reeds met succes bekroond, nl. in New South Wales met de uitvaardiging van de „Public Accountants Registration Act 1945” en in Queensland met het tot stand komen van de „Public Accountants Registration Act 1946”.

Door het houden van een „Diamond Jubilee Convention” van 6—10 October a.s. te Melbourne hoopt het Commonwealth Institute of Accountants aan zijn zestig jarig bestaan luister te schenken. Dat ook golf-, bowl- en tenniswedstrijden, naast ernstiger onderwerpen en naast een gezamenlijk diner op het programma staan, zal hem, die de liefde tot de sport van de Britse volkeren kent, geenszins verwonderen.

BOEKBESPREKING

Marginal Costing van F. C. Lawrence M. C. en E. N. Humphreys. Uitgave: Macdonald & Evans, London

door P. J. H. J. Bos

Het boek is polemisch geschreven en bevat een krachtig pleidooi voor de invoering van de „Marginal Cost”, welke volgens schrijvers enerzijds minder administratieve arbeid medebrengt, anderzijds de bedrijfsleiding winstoverzichten kan verschaffen, die een juister inzicht geven in het bedrijfsgebeuren, dan bij het systeem van de „Total Cost” het geval is. Als voornaamste voordeel vermelden schrijvers, dat door de berekening van de Marginale Kostprijs de verkoopafdeling betere gegevens verkrijgt voor de bepaling der verkoopprijs en voor de prijspolitiek en men op eenvoudiger en juister wijze de invloed van de opheffing van bepaalde afdelingen kan vaststellen. De prognose van de invloed van prijswijzigingen op het uiteindelijke resultaat kan snel geschieden. De gegevens, welke bij het systeem van de „Total Cost” worden beschikbaar gesteld, zijn volgens schrijvers veelal onjuist en misleidend, waardoor later vele correcties moeten volgen.

In een begeleidend schrijven, waarbij de uitgevers een recensie van dit boek verzochten, wijzen zij er reeds op, dat bij de beoordeling hiervan rekening moet worden gehouden met het verschil in ontwikkeling in de kostprijsopvattingen in Engeland en Nederland. Wij citeren uit dit schrijven: „Then in the second place, we understand that what in this book are known as „Total Costs” are not nearly so widely used in Holland as they are in England. It is because they have become so firmly entrenched in this country and in consequence are so apt to mislead Management that is one of the main causes for the publication of the book. In fact, it is considered by the more enlightened Cost Accountants

in England that the Cost Accountants of Holland have progressed a good deal further than the majority of our Cost Accountants."

Voorts wijs ik er op, dat volgens de inleiding dit boek niet alleen bestemd is voor de deskundigen op dit terrein, doch „to interest the whole business community in the principles of Marginal Costs and Accounts” In verband hiermede is het dus begrijpelijk, dat schrijvers het probleem, vooral in de eerste hoofdstukken, enigszins simplistisch hebben gesteld. Zij wijzen er echter wel op, dat meer in het bijzonder het probleem van de kostenverhoudingen bij wisselende bedrijfsdrukte ingewikkelder ligt, en geven verder meer gedetailleerde uitwerkingen, waardoor dit geen bezwaar behoeft te zijn.

Als hoofdbezwaar, waarom ik meen, dat dit boek voor de deskundigen op dit terrein in Nederland slechts weinig nieuws biedt en de voordelen van de marginale kostprijs, welke worden aangevoerd, voor hen weinig overtuigend zullen zijn, noem ik, dat deze marginale kostprijs wordt gesteld tegenover de „Total Costs”, die in wezen geheel gebaseerd zijn op de historische kostprijs. Hierbij wordt dus geen onderscheid gemaakt tussen kosten en lasten. Het aantonen van de voordelen van de marginale kostprijs t.o.v. de „Total Cost” door voorbeelden van winstoverzichten en de hieruit te trekken conclusies, doet weinig overtuigend aan.

Vele arbitrale uitspraken worden gedaan, zonder dat in wezen enig bewijs hiervoor wordt geleverd.

Zodra men zich in de onderneming beperkt tot een berekening van de historische kostprijs, waarbij achteraf correcties worden toegepast voor de gebleken verschillen, en de winst dus bepaalt uit het verschil tussen de opbrengstprijs en de aldus gecorrigeerde kostprijs, terwijl het winstoverzicht alleen geeft een categorische opsomming der lasten en baten, zal elk ander systeem en dus ook het systeem der marginale kostprijs, als door schrijvers uitgewerkt, een grote verbetering zijn. Het probleem is, in ieder geval voor de Nederlandse verhoudingen, hiermede echter niet juist gesteld. Ik zal dan ook volstaan met de toetsing van het door schrijvers voorgestane systeem aan het in Nederland ontwikkelde stelsel. Na te gaan is dus in hoeverre de „Marginal Cost” een beter uitgangspunt biedt voor de verkoopprijsstelling en prijspolitiek, een juistere winstanalyse mogelijk maakt en in hoeverre het een beoordeling van de efficiëntie op korter termijn medebrengt. Vooraf moge ik hiertoe aangeven het begrip „marginale kostprijs”, zoals schrijvers dit hanteren en de voordelen, welke zij in een aldus gevoerde administratie zien. Ik zal dan tevens de gelegenheid hebben de door de schrijvers genoemde argumenten kritisch te bespreken.

In hoofdstuk 1 „What is Marginal Cost” wordt de volgende definitie gegeven.

„the amount at any given volume of output, by which aggregate costs are changed if the volume of output is increased or decreased by one unit”. In wezen komt de marginale kostprijs dus overeen met de „Proportionaler Satz” volgens Schmalenbach.

De kosten worden onderscheiden in:

The Direct or Marginal Cost, welke naar de mening van de schrijvers, constant zijn per eenheid; deze constante wordt verder aangeduid met M.

The Establishment or Fixed charges, welke constant zijn per periode en verder aangeduid zijn met F.

De fundamentele vergelijking wordt dan:

$$\sum (S - M) - F = \text{Profit}$$

waarin S de opbrengst per eenheid.

Schrijvers stellen nu, dat het verschil tussen de opbrengst en de marginale kostprijs gezien moet worden als bespreekbaar om hieruit de constante kosten te dekken. In hun gedachten worden deze voordelige verschillen in een fonds gestort, waaruit dan de constante kosten worden bestreden en de winst resulteert.

Deze zienswijze wordt gesteld tegenover het systeem van de Total Costs, waarbij getracht wordt, en volgens schrijvers op betrekkelijk willekeurige wijze, de constante kosten ook over de geproduceerde artikelen om te slaan. De kostprijs verandert dan naargelang van het aantal geproduceerde eenheden, terwijl, indien van een vorige periode of begroting wordt uitgegaan, later de uit het verschil tussen opbrengst en kostprijs berekende winst, moet worden gecorrigeerd met het achteraf gebleken verschil in kostendekking. De aldus verschaft cijfers zijn volgens schrijvers misleidend. Hoe te handelen als het aantal geproduceerde eenheden afwijkt van het aantal verkochte, vragen schrijvers. Oratorisch laten zij hierop volgen „who knows”? Ik neem aan, dat het merendeel der lezers en in ieder geval de schrijvers dit weten.

De fout is volgens schrijvers, dat niemand een netto-winst per eenheid maakt, doch dit het resultaat is van de gezamenlijke inspanning van alle afdelingen van het bedrijf. Aan het eind van hoofdstuk 2, waarin de techniek van de „Total Costs”, welke samenvalt met ons begrip „historische kostprijs”, wordt besproken, geven schrijvers een naar mijn mening tendentius opgesteld overzicht van de nadelen van de Total Costs en de voordelen van de Marginal Costs.

De werkelijke fout, waardoor schrijvers tot deze opstelling konden komen, schuilt in de historische kostprijs, waarbij geen verschil wordt gemaakt tussen kosten en onkosten en met name het verlies der irrationeel teloor gegane werkeenheden niet als afzonderlijke verliesfactor wordt gezien. Ik verwijs t.d.a. naar de opmerkingen in „Conjunctuurpolitiek en Budgettering” door Abr. Mey, noot blz. 69 en 74/75.

Op te merken valt, dat het door schrijvers gestelde kostprijsbegrip niet bedrijfseconomisch is gefundeerd. T.d.a. is men in Nederland ongetwijfeld verder. Bij de toepassing van de bedrijfseconomische opvattingen inzake de kostprijs en een intercomptabele kostenboekhouding vervallen alle door schrijvers genoemde nadelen t.a.v. een winstberekening, waarbij men ook de constante kosten in de kostprijs opneemt. De in de winstoverzichten berekende winst bestaat dan niet alleen, zoals schrijvers aangeven, uit het verschil tussen de opbrengst en kostprijs der verkochte artikelen, waarop nog achteraf het verschil in kostendekking moet worden gecorrigeerd, doch als afzonderlijke factoren van winst en verlies komen tot uitdrukking de bruto-winst, het verlies door onderbezetting, de efficiëntieverschillen en de bijzondere kosten en baten, welke geen bestanddeel van de kostprijs uitmaken.

De winstoverzichten, zoals deze bij toepassing van de beginselen der moderne bedrijfsadministratie kunnen en in vele bedrijven reeds worden samengesteld, geven, tegenover de door schrijvers in hoofdstuk IX, sub „Monthly Accounts” ter illustratie gegeven overzichten, zoals deze bij de toepassing van het systeem der Marginal Costs kunnen worden vervaardigd, dan ook zeker niet minder, maar wel meer gegevens. Met name vermeld ik t.d.a. het verlies door onderbezetting.

Verder wijs ik er op, dat het voor de beoordeling der efficiëntie veelal nodig zal zijn de kosten niet alleen te relateren aan de hoeveelheid product, doch ook aan het aantal bedrijfsdrukte-eenheden.

Opmerkelijk is, dat schrijvers in hoofdstuk 10 betogen, dat het onjuist is om bij de waardering van het onderhanden werk en het gereed product ook een opslag voor „overhead costs” in te rekenen. Het argument, dat deze opslag hoger wordt naargelang de productie kleiner is, geldt alleen bij toepassing van de historische kostprijs en is dus voor ons waardeloos. Het argument, dat de vaste lasten geen verband houden met de productie geldt ook alleen, en dan nog ten dele, zolang men geen onderscheid maakt tussen kosten en onkosten.

Aan het op blz. 67 gegeven voorbeeld kan geen bewijskracht worden toegekend. Dit geeft wel aan, dat er verschil ontstaat in de berekende winst, doch niet welke van de twee berekeningen juist is. De vraag op blz. 68, „Where has the extra £ 200 come from” zullen schrijvers zeker, en naar ik verwacht het merendeel der lezers, kunnen beantwoorden. Ook in de gedachte der schrijvers bleef nog te onderzoeken, in hoeverre de constante kosten voor de maandelijksse winstoverzichten in verhouding van de tijd, dan wel in verhouding tot de omzet moeten worden verdeeld. Bij seizoenbedrijven, en speciaal wanneer de afzet seizoenmatig is, doch de productie gelijkmatig over het jaar is verdeeld, geven de overzichten bij dit systeem m.i. een onjuist beeld, temeer daar de seizoensinvloed niet tot uitdrukking wordt gebracht.

Hoewel de argumentatie van schrijvers zeker niet door Nederlandse deskundigen op dit terrein aanvaard kan worden, en schrijvers t.d.a. ook geen objectieve wijze van voorstelling geven, als boven reeds enige malen aangetoond, blijft wel de vraag te bezien, in hoeverre toch de toepassing van de marginale kostprijs ook voor ons van belang kan zijn en voordelen biedt. Naar mijn mening behoeft voor hen, die op de hoogte zijn met de moderne bedrijfsadministratie, niet meer aangetoond te worden, dat t.a.v. de beoordeling der efficiëntie dit stelsel geen verbetering geeft. Ik kan dus volstaan met na te gaan, in hoeverre de kennis van de marginale kostprijs een goed uitgangspunt geeft voor de verkoopprijs en hierdoor op eenvoudiger en snellere wijze de invloed op het uiteindelijke resultaat kan worden berekend, zoals door schrijvers betoogd. In de door schrijvers gegeven theorie en voorbeelden wordt aangegeven, dat de verkoopafdeling regelmatig van het binnenkomen der orders resp. van de geaccepteerde orders, kan berekenen de marge tussen de verkoopprijs en de marginale kostprijs.

Daarnaast moet de verkoopafdeling steeds op de hoogte zijn van de op basis van deze orders verwachte bezetting en vaststellen, in hoeverre onderbezetting te verwachten is en dus het aantrekken van nieuwe orders tegen prijzen, liggende boven de marginale kostprijs, tot verbeterd resultaat kan leiden. De te verwachten winst kan dan, als boven aangegeven, eenvoudig worden berekend met de formule

$$\Sigma (S - M) - F$$

Ook wanneer nieuwe prijzen moeten worden vastgesteld, is het te verwachten resultaat eenvoudig te berekenen en door de bedrijfsleiding de prijspolitiek te beoordelen.

Ook deze voordelen worden echter gesteld t.o.v. de historische kostprijs, die in de gedachten van de schrijvers steeds verandert en waar geen peil op te trekken is. Ligt het echter ook zo t.o.v. een administratie, waar gewerkt wordt met de economische kostprijs en eventueel standaardkostprijs? M.i. niet. Ook daar kan men op eenvoudige wijze het verschil tussen verkoopprijs en kostprijs, eventueel reeds van de binnengekomen orders, recapitulieren. Ook in dit stelsel zal men op de planning-afdeling.

met behulp van de begroting en planning, de verwachte bezetting kennen en hieruit het verlies door onderbezetting, met behulp van de in de begroting voorkomende gegevens, eenvoudig kunnen berekenen. De verwachte winst wordt dan dus

$$\Sigma (S - K_e) - (X_e - X_n) \times \frac{C}{X_e}$$

waarin S = opbrengst, K_e = economische kostprijs, X_n = werkelijke bezetting, X_e = technisch-economische capaciteit en $\frac{C}{X_e}$ = aandeel constante kosten. Bij het gebruiken van de variabele budgettering, waarbij men de kosten alle variabel stelt, doch de aldus berekende kosten, zoals o.a. aangegeven in Dr. Mey „Conjunctuurpolitiek en Budgetteering” voor de bepaling der te verwachten kosten aanvult met de raming der verliezen, welke door onderbezetting ontstaan, zijn de gegevens K_e , X_e en C , reeds bekend. Het verlies door onderbezetting behoeft niet uit de kostprijsadministratie per artikel te worden berekend, doch in totaal uit het aantal bedrijfsdrukte-eenheden, waaraan de kosten in de begroting zijn gerelateerd. Voor beide systemen geldt in gelijke mate, dat de aldus genoemde constante kosten, alleen constant blijven binnen bepaalde grenzen. In beide gevallen zal het onderzoek der kostenverhoudingen bij wisselende bedrijfsdrukte moeten voorafgaan. De berekening der te verwachten winst kan dus met dezelfde moeite geschieden. Blijft de vraag of als basis voor de verkoopprijsstelling de kennis van de marginale kostprijs voldoende is. Bij een groot aantal artikelen, die in ongelijke mate de door schrijvers genoemde „Establishment-Costs” veroorzaken, is dit zeker niet het geval. De vergelijking met de kleinhandel is m.i. niet juist. Bij kennis van de marginale kostprijs alleen, blijft de moeilijkheid, welke marge per artikel moet worden berekend. Zijn de constante kosten hoog, hetgeen bij de kapitaal-intensieve bedrijven veelal het geval is, dan moet deze marge zeer hoog zijn, terwijl zij voor de verschillende artikelen soms sterk uiteen moeten lopen. Schrijvers verliezen m.i. uit het oog, dat het hier samengevoegde kosten betreft. Indien men, als schrijvers in een der voorbeelden aangeven, werkt met equivalent-cijfers, heeft men in wezen toch reeds een verbijzondering doorgevoerd en vervalt het voordeel.

Onder verwijzing naar de theorie van Prof. Limperg merk ik op, dat de economische kostprijs, welke dus aangeeft de quantitatieve voorstelling van het offer gebracht bij de ruil, een betere basis geeft voor de verkoopprijsstelling. Uitgaande van de wet van de continuïteit, kan hier worden gesteld, dat op de duur niet onder deze prijs behoeft te worden verkocht. Indien in incidentele gevallen bij deze prijs geen voldoende bezetting kan worden verkregen en men overweegt tegen lagere prijzen te verkopen, kan men op eenvoudige wijze het alsdan bij de ruil ontstane verlies stellen tegenover de besparing op het verlies door onderbezetting. De marginale kostprijs, waaronder in geen geval behoeft te worden verkocht, is bij een juiste opbouw van de kostprijs, toch bekend. Hoewel schrijvers uitdrukkelijk stellen, dat de bedoeling is, dat de constante kosten uit de marge moeten worden gedekt, bestaat bij toepassing van het systeem van de marginale kostprijs zeker het gevaar, dat een differentiële prijspolitiek wordt gevolgd, ook wanneer de voorwaarden daarvoor niet vervuld zijn. Het gevaar is zeker niet denkbeeldig, dat men uit het oog verliest, dat elke

gemaakte prijs weder, in verband met de concurrentie, invloed kan hebben op de volgende prijzen.

Tenslotte wijs ik er op, dat het bij de toepassing van de economische kostprijs, speciaal als begrotingen en winstoverzichten op korte termijn worden samengesteld, in de regel niet nodig zal zijn de totale marge tussen verkoopprijs en kostprijs reeds bij het binnenkomen der orders te bepalen, hetgeen bij de marginale kostprijsberekening wel het geval is.

Voorts vermeld ik, dat schrijvers ter illustratie van het voordeel van de marginale kostprijsberekening het probleem stellen of een bepaalde afdeling opgeheven moet worden en de invloed hiervan op het resultaat. Ook hier geven ze een winstoverzicht volgens beide systemen en laten dan zien, dat de conclusie verschillend is. Zonder verder bewijs wordt gesteld, dat het overzicht volgens de marginale kostprijsberekening onmiddellijk tot de juiste conclusie leidt. M.i. kan bij geen van beiden de invloed direct worden afgelezen, daar niet alleen, als door schrijvers wordt vermeld, na te gaan is de invloed op de andere artikelen, doch ook in hoeverre dit invloed heeft op de tot dusverre als constant beschouwde kosten. Indien in de kostprijs tevens een bedrag tot dekking der constante kosten is begrepen, zal dit gecorrigeerd moeten worden t.a.v. de kosten, waarop geen vermindering is te verwachten. Zelfs wanneer bij het systeem van de Marginal Costs een afdeling winst oplevert, zou opheffing voordelig kunnen zijn als constante kosten wegvallen.

Als slot blijft nog de vraag in hoeverre inderdaad een belangrijke besparing op de administratiekosten kan worden verkregen door de constante kosten buiten de kostprijs te laten. Ook t.d.a. ben ik het met schrijvers niet eens. Wanneer een bepaald kostprijsstelsel is ingevoerd, eisen de loon- en magazijnadministratie, benevens het administreren van de loon- en materiaalkosten, eventueel per order, de meeste tijd. Dit deel der administratie blijft in zijn volle omvang bestaan. Ook de begroting en het onderzoek naar de kostenverhoudingen bij wisselende bedrijfsdrukte met de splitsing tussen constante en variabele kosten blijft ongewijzigd. Bij de marginale kostprijsberekening moet deze splitsing ook inter-comptabel worden doorgevoerd. De tijdsbesparing zal zich dus beperken tot de verbijzondering der constante kosten. Als het systeem hiervoor is vastgesteld, betreft het dus alleen de kostenverdeelstaten, welke t.a.v. de variabele kosten toch nodig blijven. Een enigszins belangrijke besparing in de administratiekosten is m.i. dan ook niet te verwachten.

Naar mijn mening is de kennismaking van dit boek voor hen, die op dit terrein voldoende theoretisch geschoold zijn, aan te bevelen. Het is zeker interessant te zien, hoe hier in een geheel andere richting de oplossing is gezocht, dan in ons land, waar de in de litteratuur der laatste jaren voorgestane stelsels veel meer bedrijfseconomisch zijn gefundeerd.

Voor hen, die nog niet voldoende theoretisch zijn geschoold en niet in voldoende mate in staat zullen zijn om de waarde der aangevoerde argumenten te beoordelen, is kennismaking m.i. minder gewenst. Het gevaar, dat zij onder de indruk komen van de door schrijvers nu en dan apodictisch gestelde conclusies, is zeker niet denkbeeldig.