

---

**PROF. DR. J. G. CH. VOLMER**


---

Prof. *Volmer* herdacht in het begin van deze maand zijn benoeming vóór 25 jaren tot Buitengewoon Hoogleraar in de Bedrijfsleer en het boekhouden aan de Technische Hoogeschool te Delft. Bij de vele gelukwensen, welke hem op dien dag bereikten, voegen wij ook de onze.

Die benoeming was hier te lande een novum; zij was symbool van de wassende beteekenis van het beroep van den accountant in de Maatschappij, en, in verband daarmee, van het ontwakend besef, dat ook de technisch geschoolde, die straks het bedrijf dienen zal, eenig begrip van de economie van het bedrijf niet ontberen kan.

Dat de keuze destijds op *Volmer* viel, was begrijpelijk; hij had tevoren meer dan anderen blijk gegeven van theoretische belangstelling en theoretische gaven. Dat de keuze goed is geweest, is wel heel duidelijk gebleken bij de viering van zijn jubileum; van alle zijden — en niet het minste door zijn oudleerlingen — is hem hulde gebracht voor de wijze, waarop hij zijn taak heeft vervuld.

Wij sluiten ons bij deze hulde aan en spreken de hoop uit, dat *Volmer* nog lang in goede gezondheid zijn krachten zal mogen geven aan het vak, dat hem en ons lief is.

---

**PERIODIEKE BEDRIJFSOVERZICHTEN VOOR  
MODERN-GEORGANISEERDE INDUSTRIEEL  
ONDERNEMINGEN**


---

Vervolg en slot

**VI. Overzichten der voorraadbeweging.**

Noodig is regelmatig na te gaan of het contact tusschen de verschillende bedrijfsafdeelingen ten aanzien van de goederenbeweging voldoende is geweest.

Hoe het verband gewenscht wordt, is in de begrotingen van verkoop, productie, grondstoffenverbruik en inkoop alsmede in de begroting der voorraden vastgelegd.

Men kan nu of overzichten tezamenstellen, die den stand van voorraden, bestellingen, orders aan het einde eener periode aangeven, of overzichten tezamenstellen, die den loop van voorraden, verkoopen, productie, grondstoffenverbruik en inkoop aangeven.

Laatstgenoemde overzichten geven uiteraard het beste inzicht, doch de samenstelling ervan is veel bewerklijker. Vaak zijn de eerstgenoemde, b.v. wekelijks opgemaakt, voldoende om het bedrijf te regelen.

Daarnaast kan dan vierwekelijks, ter controle met begroting, het tweede overzicht opgesteld worden.

*Statisch* gezien zal het overzicht moeten bevatten:

**1. Grondstoffen (naar soorten)**

- |   |   |              |
|---|---|--------------|
| a. voorraden  | { | in magazijn  |
|   |   | in bewerking |
| b. minimum voorraad, noodig om geregelde gang der productie te verzekeren |   |              |
| c. surplus of tekort  |   |              |
| d. bestellingen   |   |              |
| e. totaal beschikbaar   |   |              |
| f. maximum, aangevende grens der toelaatbare speculatie in grondstof.     |   |              |

**2. Producten (naar soorten).**

- |   |  |  |
|---|--|--|
| a. voorraden  |  |  |
| b. minimum voorraad, noodig om steeds tot levering in staat te zijn |  |  |
| c. surplus of tekort  |  |  |
| d. orders   |  |  |
| e. totaal beschikbaar, resp. totaal benodigd                        |  |  |
| f. maximum, aangevende grens der toelaatbare speculatie in product. |  |  |

Moet de inkoop der grondstoffen gericht worden op den verkoop van producten — hetgeen bij productie op bestelling of contract regel zal zijn — dan moet „totaal beschikbare grondstoffen” gesteld worden tegenover „totaal benodigde producten”, waarbij dan natuurlijk beide in eenzelfde eenheid, hetzij grondstoffen, hetzij producten moeten uitgedrukt worden om vergelijking mogelijk te maken.

Verdeling over leveringsmaanden geeft tevens aan of ook met de termijnen behoorlijk rekening is gehouden.

Wordt de inkoop der grondstoffen gericht op de productie, hetgeen bij productie op voorraad als regel zal voorkomen, dan is na te gaan, door onderlinge vergelijking van de cijfers aan het eind van opeenvolgende weken, in welke richting zich het voorraadverloop beweegt, hetzij in de richting der minima, hetzij in de richting der maxima.

Kortom, door vorenstaande gegevens zal dan de bedrijfspolitic der eerstvolgende week of weken bepaald kunnen worden, hetgeen naleving der vierwekelijksche begroting uiteraard bevorderen zal.

*Dynamisch* gezien zal het overzicht moeten bevatten:

**1. Grondstoffen.**

Voorraden	}	begin periode	}	in magazijn
		einde periode		in bewerking
		minimumvoorraad surplus of tekort		in magazijn in bewerking

Verbruik.

Bestellingen	}	begin periode
		nieuwe bestellingen
		afleveringen einde periode.

Maximum.

**2. Producten.**

Voorraden	}	begin periode
		einde periode
		minimum voorraad surplus of tekort.

Productie.

Orders	}	einde periode.
		afleveringen
		nieuwe orders begin periode

Maximum.

Dit beeld kan dan getoetst worden aan de begroting en kan aldus een scherp inzicht geven in oorzaken van afwijking daarvan.

Met meer kennis van zaken, dan bij een statisch overzicht verkregen wordt, kunnen dan maatregelen worden overwogen.

VII. *Overzicht der loonbesteding.*

Bij sommige bedrijven zal de loonbesteding een grootere, bij andere een kleinere rol spelen. Zoo zal men bij min of meer automatische bedrijven hoofdzakelijk zijn aandacht hebben te wijden aan de productiviteit der machinale installatie, terwijl dan de loonfactor secundair wordt, n.l. bij de kosten der machines gevoegd kan worden.

We zullen *hier* het geval behandelen, dat loon nog tot de primaire factoren van den kostprijs is te rekenen.

Voor een deel zien we dan dezelfde kwesties als bij grondstoffen.

Immers ook hier gaat het om tegenover elkaar stelling van:

- a. begroote en werkelijke loonen.
- b. voorgecalculeerde en werkelijke loonen.

Voor sub a zullen vierwekelijkse overzichten, voor sub b wekelijkse gewenscht zijn.

Ook hier dus:

- a. hoeveelheidsverschillen.
- b. prijsverschillen.

Voor beoordeeling der hoeveelheidsverschillen zijn weer voorgecalculeerde en werkelijke loonen kwantitatief tegenover elkaar te stellen per bedrijfsafdeeling, resp. kleinere eenheid.

De herleiding geschiedt tegen de in de voorecalculatie opgenomen tarieven, waardoor dan tevens de prijsverschillen bekend zijn.

De geconstateerde verschillen kunnen zoowel voortkomen uit stagnatie der werkzaamheden, als uit werken beneden het bij de voorecalculatie aangenomen tempo of gebruik maken van niet geheel geschikte arbeidskrachten, als uit mislukkingen (zie ook sub VIII). Het is noodzakelijk deze factoren uiteen te houden.

Stagnatie kan voortkomen uit slechte organisatie waardoor stilstand in de eene afdeling, opeenhooping van werk in de andere afdeling plaats vindt. Ook is stagnatie mogelijk door omzettingen der machinale installatie; wanneer dit een belangrijk bedrag wordt is het mogelijk dat de opeenvolging der te verrichten werkzaamheden onjuist geregeld is geweest.

Het is derhalve van belang, deze kosten, welke samengaan met improductieve kosten der installatie, afzonderlijk te verzamelen om deze op normen te kunnen beoordeelen.

Dat het blijven beneden het normale arbeidstempo afzonderlijk vast te stellen is en de relatieve beteekenis nagegaan behoort te worden, spreekt wel voor zichzelf. Of loonbetaling in tijdloon, stukloon, tariefloon, geschiedt doet niets ter zake.

Niet altijd zal het echter mogelijk zijn zoo nauwkeurig als thans gesteld is, het verschil te bepalen. Men zal dan volstaan met een benadering; daarbij kunnen eventueel coëfficiënten gebezigd worden om de onderlinge bewerkelijkheid van bepaalde producten of onderdelen daarvan aan te geven.

Het overzicht der loonverschillen zal dus moeten aangeven per bedrijfsafdeeling:

*Werkelijke cijfers.*

1. Uitbetaald loon: uren en bedrag, per arbeidersgroep, en rekening houdende met eventueel verschil in goederen in bewerking aan begin en einde der bedrijfsperiode.

Dit is nader te splitsen in:

- 1e. direct loon, m.a.w. loon besteed voor vervaardiging van bepaalde productie.
- 2e. indirect loon: onderhoud enz.

Het direct loon is te verdeelen over:

- a. geslaagde productie; uren en bedrag.
- b. instellen en omstellen: uren en bedrag.
- c. mislukkingen:

- 1e. uren en bedrag eigen afdeling.
- 2e. uren en bedrag voorgaande bedrijfsafdelingen op basis van voorgecalculeerde cijfers.
- 3e. totaal uren en bedrag, alles *per arbeidersgroep*.

*Voorgecalculeerde cijfers.*

Toelaatbare besteding direct loon op basis van:

- a. normalen arbeidstijd voor geslaagde productie: uren en bedrag.
- b. opslag instellen en omstellen: uren en bedrag.
- c. mislukkingen: uren en bedrag.

*Verschillen.*

Loonbesteding:

- a. aan productie: uren, bedrag.
- b. aan instellen en omstellen: uren, bedrag.
- c. aan mislukkingen: uren, bedrag.

Naast de absolute cijfers kunnen dan relatieve cijfers b.v. % opgenomen worden om de beteekenis der verschillen te illustreren.

Evenals bij grondstoffen kan behalve het overzicht per afdeling een „overzicht van de loonverschillen van het geheele bedrijf” samengesteld worden.

Voor beoordeeling van prijsverschillen is noodig de betaalde loonen per soort arbeiders te stellen tegenover de tarieven.

In deze tarieven zullen alle loon-onkosten m.a.w. toeslagen voor sociale lasten, ancienniteitsverschillen, enz. verdisconteerd worden.

VIII. *Overzicht der indirecte kosten.*

Van de indirecte kosten zullen gedetailleerde specificaties gemaakt moeten worden, waarin zoowel de begroote als de werkelijke kosten, zoowel over de loopende bedrijfsperiode als over de periode sinds aanvang boekjaar tot uitdrukking komen.

Deze kunnen in twee richtingen plaats vinden:

- 1e. naar het karakter der kosten: afschrijvingen fabrieksgebouwen, machines, kantoor, verlichting, verwarming enz. Daardoor kan men zien een absolute stijging of daling dezer kosten.
- 2e. naar de plaats waar de kosten gemaakt worden:
  - a. inkoop
  - b. fabricage, onderverdeeld naar verschillende bedrijfsafdelingen of kleinere bedrijfseenheden (planbureau; kostprijsafdeling; loonbureau etc.)
  - c. opslag
  - d. verkoop, onderverdeeld naar de onderdelen daarvan in binnen- en buitenland, eventueel verder onderverdeeld naar reizigersrayons enz.
  - e. algemeen beheer.

Per onderdeel zijn de kosten zoo gedetailleerd mogelijk op te stellen.

Voor beoordeeling der kosten is noodig toetsen der kosten aan de prestaties in de afdelingen; het spreekt vanzelf dat dit voor de eene groep van kosten meer noodig is dan voor de andere, dat voor de eene groep geheel andere eischen gesteld moeten worden dan voor de andere.

De perioden waarover zulks geschieden zal zijn dan ook erg uiteenlopend.

Om me nu eenigszins te beperken, zal ik slechts één belangrijke kostengroep meer in finesses behandelen n.l. de kosten van een technische afdeling.

Van belang is te kennen :

1. een gedetailleerde specificatie van de kosten der afdeeling, waarnaast de begroote kosten zijn te stellen.

Hierbij zijn ter wille van de beoordeeling scherp uiteen te houden vaste lasten en variabele lasten.

2. prestaties der afdeling, resp. per machine of groep van machines afzonderlijk; dit overzicht moet op korten termijn, liefst wekelijks tezamen gesteld worden.

Vastgesteld kan daarbij worden :

a. het gewerkte aantal uren in totaal, zoo mogelijk verdeeld over :

1e. geslaagde productie

2e. mislukkingen.

Het totaal aantal uren is van belang om na te gaan :

1e. of de kosten van krachtverbruik, olie etc. in verband met het aantal draaiuren normaal zijn.

2e. of de draaiuren ten volle productief zijn geweest; immers men kan daartegenover stellen, de verwerkte hoeveelheid grondstoffen resp. de verkregen productie.

Wanneer verdeling over geslaagde productie en mislukkingen onuitvoerbaar is, wat voorkomen zal als de mislukkingen in een volgende bedrijfsafdeling eerst geconstateerd kan worden, moet op andere wijze de omvang der mislukkingen worden bepaald b.v. door deze uit te drukken in een verhouding tussehen geslaagde en mislukte productie, hetzij in eenheden, hetzij in geldswaarde daarvan.

Niet alleen de improductieve machine-uren van de afdeling waar de mislukkingen plaats vinden, doch ook die van voorgaande afdelingen zal zijn te berekenen als de mislukking een halffabrikaat betreft. Zulks zal per artikel of artikelgroep hebben te geschieden.

Uit de in het voorgaande besproken overzichten is bekend, materiaalverlies en loonderving door mislukkingen m.a.w. men is thans in staat de totale betekenis der mislukkingen vast te stellen.

Doet men zulks op een overzicht per artikel of artikelgroep dan heeft men daarin gegevens om na te gaan of men bij de kostprijsberekening voldoende met uiteenlopende mislukkingenkansen heeft rekening gehouden.

b. uren stilstand, onder te verdeelen in :

1e. tijd voor onderhoud besteed.

2e. tijd voor reparaties besteed.

3e. tijd voor instellen of omstellen der machines besteed.

4e. leegloop.

Dit laatste kan een normaal of abnormaal verschijnsel zijn.

Indien men naast deze gegevens de voorgecalculeerde stelt, ziet men in hoeverre er aanleiding tot een nader onderzoek is.

Wanneer de capaciteit der machines in de afdeling uiteen loopt, zal men aan „uren” niet meer voldoende houvast hebben om de betekenis der improductiviteit te overzien. Men moet dan tot andere eenheden komen b.v. met behulp van coëfficiënten.

3. de kosten der verschillende type machines welke in een afdeling geplaatst zijn.

Daarbij zal een rol spelen :

1e. kosten zelve :

afschrijving,

rente,

krachtverbruik,

onderhoud,

instel of omstel kosten,

mislukkigen,

afval.

2e. prestaties der machines.

Met behulp dezer gegevens is dan vast te stellen wat het voor het bedrijf meest geschikte type is. Zoowel capaciteit als bedrijfszuinigheid spelen daarbij een rol.

4. Kostenverdeling per individuele opdracht of per artikel ter vaststelling van de daaraan besteede offers.

Zou men dit nauwkeurig willen doen dan zou men voor velerlei moeilijkheden komen te staan in verband met gelijkblijvende, toe- of afnemende kosten bij wijziging der productie.

Meestal volstaat men dan ook met een gelijkmatige verdeling der kosten bij „normale” bezetting der bedrijfsafdeling of kleinere bedrijfseenheid naar rato van het gebruik ten behoeve van de opdracht, ten behoeve van het artikel, of ten behoeve van onderdelen van opdracht of artikel.

Deze kostenverdeling heeft in het bijzonder betekenis als men voldoende opdrachten of voldoende afzet verkrijgen kan m.a.w. *ter onderlinge prijsvergelijking*.

Is zulks niet het geval — zooals helaas tegenwoordig maar al te veel voorkomt — dan heeft de kostenverdeling minder betekenis omdat de prijsstelling dan uiteraard hoofdzakelijk beheerscht wordt door de vraag welke prijs maximaal in verband met concurrentie te maken is.

Wanneer de verdeling der kosten voor onderlinge prijsvergelijking noodig is, doet het er betrekkelijk weinig toe, welke bedrijfsbezetting als „normaal” wordt aangenomen, mits steeds maar hetzelfde systeem gevolgd wordt.

Deze laatste overweging leidt er toe als „normaal” aan te nemen, capaciteit minus normalen leegloop, hetzij voor reparaties etc. hetzij door seizoeninvloeden.

Dat zooveel mogelijk tot gedifferentieerde kostenverdeling gekomen moet worden, in verband met de verschillen in omvorming, behoeft wel geen nader betoog.

Van belang is :

a. totaal kosten bij normale bedrijfsbezetting per bedrijfsafdeling of kleinere bedrijfseenheid te controleeren aan de hand van de totale kosten bij de bereikte bedrijfsbezetting.

Het spreekt vanzelf dat zulks over grotere perioden, b.v. kwartaalsgewijze voldoende is.

b. de bereikte bedrijfsbezetting van een bepaalde bedrijfsafdeling stellen tegenover de als „normaal” aangenomen bedrijfsbezetting.

c. de voor een bepaalde opdracht of voor een bepaald artikel voorgecalculeerde bedrijfsbezetting stellen tegenover de werkelijke bedrijfsbezetting.

Voor opdrachten welke individueel verschillend zijn is dit noodig met het oog op het gevaar van onjuiste calculaties. In de kostprijsadministratie per opdracht zijn deze gegevens dan ook te verzamelen, na gereedkomen kan dan vergelijking plaats vinden.

Voor artikelen, welke geregeld vervaardigd worden, is dit van veel minder belang.

Eerst als er b.v. een wijziging in de organisatie der productie komt, kan herziening van belang worden.

#### IX. *Overzicht bedrijfsresultaten.*

Het is gewenscht vierwekelijksche overzichten samen te stellen van behaalde bedrijfsresultaten. Tot uitdrukking moet komen :

1e. de begroote bedragen, zoowel over de laatst loopende vierwekelijksche periode als over de periode verstreken sinds den aanvang van het boekjaar.

Deze begrooting moet steeds zooveel mogelijk aangepast worden aan gewijzigde omstandigheden, m.a.w. de begrooting moet telkens herzien worden als daartoe aanleiding bestaat hetzij om-

dat er in de onderneming zelve wijzigingen van beteekenis hebben plaats gevonden, hetzij omdat er buiten de onderneming wat is geschied, dat op de resultaten der onderneming van invloed is.

Het is b.v. bekend dat sommige ondernemingen driemaandelijksche begrotingen opmaken, welke aan het einde van elke maand herzien worden voor de dan nog loopende twee maanden, waarbij dan tevens begroot wordt voor de vierde maand.

Zoo heeft men derhalve steeds een driemaandelijksche begroting voor zich, welke zooveel mogelijk rekening heeft gehouden met op het tijdstip van opmaking bekende omstandigheden.

2e. de werkelijke bedragen, zoowel over de laatst loopende vierwekelijksche periode als over de periode verstreken sinds den aanvang van het boekjaar.

Vergelijking van de bedragen sub 1e en 2e leert ons dan in groote trekken door welke verschillen de begroote winst van de behaalde winst afwijkt.

De opstelling der begroote en werkelijke bedrijfsresultaten kan op tweeërlei wijze geschieden:

1e. tegenover de netto opbrengst der in eenig tijdvak afgeleverde producten kan gesteld worden de voorgecalculeerde kostprijs dier producten.

Daarin zullen dan zoowel directe kosten als opslagen voor indirecte kosten begrepen zijn.

Daarna worden in het overzicht opgenomen verschillen tusschen voorgecalculeerde en werkelijke directe en/of indirecte kosten, interest, bijzondere baten en lasten ten einde tot een berekening der netto-winst te komen.

2e. tegenover de netto opbrengst der afgeleverde producten in een bepaald tijdvak kan gesteld worden de voorgecalculeerde *directe* kosten, waaronder worden verstaan grondstoffen, hulpstoffen, loon e.d., kortom alle direct aanwijsbare offers die men brengen moet bij aanvaarding van opdrachten onder aftrek van hetgeen men bij het productieproces daarvan terug krijgt aan bijproduct.

Grootendeels zullen het z.g. „evenredige” kosten zijn, doch niet uitsluitend.

Het verschil tusschen opbrengst en genoemde directe kosten geeft dan aan het bedrag dat vrij komt ter dekking van *indirecte* kosten.

Deze worden dan voor hunne werkelijke bedragen in het overzicht opgenomen.

Vervolgens worden verschillen tusschen voorgecalculeerde — en werkelijke directe kosten, interest, bijzondere baten en lasten in het overzicht opgenomen om tot de netto winst te komen.

Wij geven de voorkeur aan de 2e methode op grond van de navolgende overwegingen:

1e. is het gewenscht de directie doorlopend een kijk te geven op de bedragen welke uit de opbrengst der afgeleverde goederen vrij komen ter dekking van indirecte kosten.

Zij kan dan daartegenover stellen de werkelijk gemaakte indirecte kosten en derhalve in een oogopslag zien of de gemaakte prijzen voldoende marge lieten. Vooral in een tijd als de tegenwoordige is dit van het grootste belang!

2e. heeft men geen moeilijkheden met goederen in bewerking aan het begin en einde eener bedrijfsperiode.

Immers bij het gevolgde systeem wordt met geen opslagen voor indirecte kosten rekening gehouden m.a.w. men heeft geen verschillen ten opzichte van begin- en eindvoorraad te bepalen.

Grondstof, loon enz. kunnen — zoals hiervoor uitgewerkt is worden — tegen vaste prijzen ingecalculeerd worden, zoodat ook dit tot geen last aanleiding geeft.

Bovendien wordt er mede bereikt dat eerst van *winst* of verlies in den zin van vergoeding voor ter beschikbaarstelling der industrieele organisatie sprake is in de administratie als de goederen *geleverd* zijn aan de afnemers.

Dat is zeker — voor tegenwoordig — de meest veilige methode.

3e. Het berekenen van afwijkingen tusschen totaalbegroote en werkelijke indirecte kosten behoeft m.i. niet vierwekelijks te geschieden.

Tenslotte komt men daar toch toe bij toepassing van de eerste methode; immers men berekent eerst opslagen indirecte kosten op productie, vervolgens het verlies door onderbezetting m.a.w. men is dan gekomen tot het totaal der begroote indirecte kosten wat dan gesteld wordt tegenover de werkelijke indirecte kosten.

Waarom zal men de „begroote” cijfers voor indirecte kosten wel, voor directe kosten niet intra-comptabel opnemen?

Het laatste wordt toch terecht nooit gedaan.

Is dat alleen om verlies door onderbezetting afzonderlijk te laten blijken?

Maar dat behoeft toch niet op deze wijze, welke erg bewerkelijk is vooral als men gedifferentieerde opslagen voor de verschillende producten toepast, al naar gelang van de meerdere of mindere bezetting van bedrijfsafdeelingen of kleinere bedrijfseenheden ten behoeve dier productie; extracomptabel is dat zeer eenvoudig te bepalen zooals we bij bespreking der indirecte kosten gezien hebben.

Veel belangrijker is de kostenontwikkeling zelve bij verschillende bedrijfsdrukte na te gaan. In het vierwekelijksche overzicht der bedrijfsresultaten krijgt de directie het beeld in totaal; in de verdere bedrijfsoverzichten krijgt ze de details.

Dan eerst kan ze overwegen welke consequenties aan uitbreiding of inkrimping der productie verbonden zijn.

Dat het rekeningstelsel bij aanvaarding van het volgende systeem, dat zoowel voor massa- als voor serie of stukproductie toegepast kan worden, zeer eenvoudig is, behoeft wel geen nader betoog.

De bij-administratie geeft, zooals we gezien hebben, een gedetailleerde analyse van een en ander en moet natuurlijk op de hoofdadministratie aansluiten.

Het overzicht der bedrijfsresultaten zal moeten aangeven:

1. Bruto opbrengst afgeleverde producten.
2. Directe verkoopkosten.
3. Netto opbrengst afgeleverde producten.
4. Directe productiekosten, onderverdeeld in:
  - a. grondstoffen (incl. opslagen voor afval, mislukkingen)
  - b. loon
  - c. diversen, na aftrek van:
  - d. bijproduct.
5. Bruto overschot.
6. Indirecte productiekosten.
7. Indirecte verkoopkosten.
8. Algemeene en beheerskosten.
9. Verschillen:
 

a. materiaal	}	hoeveelheidsverschillen
		prijverschillen
b. loon	}	hoeveelheidsverschillen
		prijverschillen
c. diversen.		
10. Bruto winst.
11. Interest.
12. Bijzondere baten of lasten.
13. Netto winst.

Omvat een onderneming meerdere bedrijven dan moet zoowel

het totaal resultaat der onderneming als het resultaat van elk bedrijf afzonderlijk vastgesteld worden.

Wanneer opdrachten individueel verschillen wat bij stukproductie veelal voorkomt, is het gevaar voor onjuiste voorcalculaties van grondstoffen en loon niet denkbeeldig.

Immers vaak heeft men dan geen of onvoldoende vergelijkingsmateriaal. Noodig is dan in dergelijke gevallen voor- en naeconomie *per opdracht* aan elkaar te toetsen.

Misschien blijkt dan dat de afwijkingen bij alle onderdelen der opdracht voorkomen, m.a.w. men te optimistisch of te pessimistisch geraamd heeft.

Mogelijk beperken zich ook de verschillen tot bepaalde onderdelen der opdracht.

Een en ander zal reeds blijken bij de „planning” der detailwerkzaamheden, waarbij men nauwkeurig moet gaan calculeeren.

Deze laatste calculaties welke tevens gebruikt moeten worden om verspilling in de verschillende bedrijfsafdelingen te controleren, behoren in de kostprijsadministratie opgenomen te worden.

Uit deze kostprijsadministratie blijkt dan de afwijking, de voorgecalculeerde en de werkelijke bruto winst *per opdracht*, wat van groote beteekenis is in deze gevallen waarbij men vermoedelijk den prijs voor de opdracht zelf heeft bepaald of althans zeker beïnvloed. De bruto winstmarge is te beoordeelen in het licht van de — boven arbeidsloon — te maken kosten van omvorming (zie overzicht indirecte kosten sub 4).

Wanneer men op voorraad werkt dan wel op bestelling volgens catalogus, is het gevaar voor onjuiste voorcalculaties veel geringer, wellicht vrijwel geheel uitgesloten omdat men dan over voldoende gegevens beschikt.

Dan treden echter andere vragen op n.l.

1. hoeveel bruto winst zou gemaakt zijn indien er een volkomen aanpassing geweest ware tusschen productie en verkoop, m.a.w. wat een „normale” bruto winstmarge is geweest.

Deze marge welke „maszgebend” is voor de vraag of de onderneming economisch reden van bestaan heeft, is *per artikel* vast te stellen door geregelde waarneming zoowel van productprijs als van grondstoffenprijs.

Dan blijkt welk artikel het meest loonend te produceeren is; zulks wil niet zeggen het artikel waarop percentsgewijze de meeste winst behaald wordt, doch het artikel dat de grootste vergoeding voor de omvorming — boven het betaalde loon — geeft. Om dit op zichzelf weer te beoordeelen zijn de overige omvormingskosten per artikel te bepalen. (Zie overzicht indirecte kosten sub 4).

Uitgaande van een benaderende marge kan dan in groote trekken de normale bruto winst op de afleveringen geëcalculeerd worden.

2. hoeveel extra winst of verlies is gemaakt:

- a. door onjuiste begroting van den verkoop. Zulks kan of een vergissing zijn geweest of bewust zijn geschied m.a.w. uit speculatieve overwegingen zijn geschied.
- b. door gelijkmatige productie in plaats van aanpassing van productie aan den verkoop.

Met het oog daarop zal het gewenscht wezen te bepalen:

- 1e. renteverlies op aanhouden voorraden product.
- 2e. opslagkosten dier voorraden in den ruimsten zin, m.a.w. ook kosten van onderhoud der voorraden enz.
- 3e. verliezen door teruggang in waarde of waardeloos worden van onverkoopbare voorraden product, alsmede door teruggang in waarde of waardeloos worden van voorraden grondstoffen.

Analyse sub 2 zal als regel over grotere perioden tegelijk

kunnen geschieden; de verliezen sub 3e zullen b.v. vaak eerst aan het einde van een seizoen of aan het einde van een boekjaar worden vastgesteld.

Bij de bespreking der verschillende bedrijfsoverzichten is op verschillende onderdeelen vrij diep ingegaan om de oorzaken van winst of verlies der onderneming goed te kunnen ontleden.

In de practijk zal men zich de noodige beperkingen moeten opleggen; sommige door mij behandelde overzichten zullen bij bepaalde ondernemingen van geen beteekenis zijn, bij andere van de grootste beteekenis.

Ik hoop echter dat in mijn uiteenzetting voldoende aanknopingspunten zullen gevonden worden om een lijn te vinden bij het ontwerpen van de voor bepaalde ondernemingen benoedigde overzichten en dat tevens het groote belang van begrotingen voor moderne ondernemingen weer eens duidelijk naar voren is gekomen.

W. N. DE BLAËY

---

### DOELTREFFENDE CONTROLE OP DE GOEDEREN- BEWEGING

---

Aan mijn, in verband met zijn indertijd in dit Maandblad onder bovenstaanden titel verschenen artikel, gemaakte opmerkingen, wijdt de Heer *van Waes* een naschrift van ongeveer anderhalve kolom.

Ter bespreking daarvan wilde ik gaarne den inhoud in twee gedeelten splitsen.

Schrijver geeft:

- a. een herhaling, en nadere preciseering van de in zijn vorig artikel opgeworpen stelling, dat het checken van het inkoopboek met de facturen als handeling in een doeltreffend controleplan niet thuis hoort;
- b. een beschouwing omtrent het doel van de controle door den accountant in zijn zoogenaamde publieke functie.

Wat nu deze laatste beschouwing betreft, zal schrijver toch geenszins veronderstellen, dat de moderne uitoefenaren van ons vak hieromtrent nog van meening kunnen verschillen. Een stelling als de door den Heer *van Waes* neergeschrevene: „dat de accountantcontrole vóór alles gericht moet zijn op het vaststellen van de materiele, innerlijke juistheid van het te publiceeren verslag en niet zoozeer op de formeele boekhoud-technische juistheid; dat de accuratesse van de administratie wel van belang is, doch de accountant niet kan volstaan met het constateeren van de accuratesse van het boekhoud-technische apparaat” meen ik toch te moeten beschouwen als de letter a van ons vaktheoretisch alfabet.

In verband met de onmogelijkheid derhalve van verschil in opvatting tusschen den Heer *van Waes* en mij in dit opzicht, meen ik dus het verschil in meening geheel en al terug te moeten dringen tot het volgende:

Behoort het controleeren van de administratieve verantwoording, deze dus niet boekhoudtechnisch, maar in zijn volle materiele beteekenis gezien, gepaard te gaan met de kennisneming van alle inkoopfacturen?

Opzettelijk neem ik deze laatste vraag in zijn meest ruimen omvang. Ik kan mij indenken, dat niet het inkoopboek, maar bijv. de magazijn-administratie controle-middel is.

Mijn opvatting nu is, dat wel degelijk kennis genomen moet worden van alle inkoopfacturen.

Ik meen de bedoeling van den Heer *van Waes* te moeten in-