

DE FUNDAMENTELE POSITIE VAN HET KOSTENBEGRIJ IN LIMPERG'S THEORETISCH SYSTEEM

door Prof. Dr. A. Mey

1. *Limperg's revolte tegen het traditionele kostenbegrip in de comptabele vraagstukken van weleer.*

Kan men - met *Lawrence Klein*¹⁾ - zeggen, dat *Keynes* op het gebied der sociale economie een omwenteling in de tot dusverre bestaande theorie heeft tot stand gebracht, men kan dat met evenveel recht zeggen van *Limperg's* arbeid op het gebied van de bedrijfseconomie. De vergelijkbaarheid van hun acties gaat in dit opzicht op, dat beide zich in hun uitgangspunt keerden tegen een bijkans klassiek geworden opvatting, die onder bepaalde omstandigheden juist was, maar waaraan de algemene geldigheid ontbrak door onvoldoende analyse; anders gezegd tegen een theorie, voor incidentele gevallen juist, die in organische analyse niet voldeed. De overeenkomstigheid gaat zelfs zo ver, dat de door *Keynes* bestreden theorie gold ingeval van volledige bezetting van alle in een volksgemeenschap beschikbare produktiekrachten, zoals de door *Limperg* bestreden opvatting ten aanzien van het vraagstuk van wat men destijds met „vaste kosten” aanduidde juist was, indien de in de bedrijfshuishouding beschikbare en nuttig-aanwendbare capaciteit van menselijke arbeid en duurzame produktie-middelen volledig werd gebruikt.

De theorieën van beide economen zijn gekenmerkt door een scherpe onderscheiding tussen enerzijds kringloop van kapitaal en vermogen en anderzijds vorming en besteding van het inkomen met de wijze waarop - en in hoeverre - besparing de verruiming van die kringloop dient. Verdergaande vergelijking valt buiten het kader van dit opstel.

In *Limperg's* theoretische systeem neemt de waarde, als verschijnsel van het maatschappelijk verkeer (permanentie van behoeften en continuïteit van de goederenstroom), de dominerende plaats in. Op het vraagstuk van doelmatig waardeverbruik tegenover bereikbare opbrengst of te stichten nuttigheid, onder vermindering van verspilling in verbruik of beschikbaarheid van tijd, stof of kracht, concentreert zich de beleidsvorming in de voortbrenging. De waarde van het moment der handeling bepaalt het offer bij de ruil en het offer van het verbruik in de produktie. De tot de produktie vereiste kwantiteiten van onderscheiden aard worden door de omrekening in de waarde van het tijdstip en van de plaats der handeling op één noemer gebracht. De onderscheiding van deze *waarde* en de op uiteenlopende momenten van aanschaffing betaalde of op allerlei momenten van heraan-schaffing te betalen *prijs* verbreekt de identificatie van de vraagstukken van massagewijze verwerving en financiering met de vraagstukken van in andere kwantitatieve orde liggend verbruik, c.q. verkoop. Aldus ontstaat - met het voor de eerste maal volkomen scherp stellen van het kostenbegrip - de mogelijkheid deze verschillende elementen der bewindvoering naar eigen rationaliteit te ordenen en dienovereenkomstig in theorie te stellen.

Limperg's waardebegrip sluit volledig aan bij de - in structuurverandering en conjunctuurgolving zich manifesterende - dynamiek der maatschappelijke voortbrenging. Niet alleen is de vervangingswaarde in de continue goederenstroom aan wijziging onderhevig, zij moet - naar de theorie - bovendien de functie van registreren van de betekenis, welke goederen en diensten in

1) Ik doel op *Lawrence Klein's* boek: *The Keynesian Revolution*, London 1950.

het verkeer hebben, bij verbreking van de continuïteit afstaan aan haar alternatief de opbrengstwaarde. Ik heb, in theorie noch in praktijk, gevallen aangetroffen, waarin deze theorie, mits juist gesteld, niet toepasbaar zou zijn. ²⁾

De „comptabele vraagstukken”, voorheen in de accountantspraktijk spelende (kostprijsberekening als grondslag voor de vaststelling van de aanbiedingsprijs, bepaling van het bedrijfsresultaat, rendabiliteitsbeoordeling) hebben in de waarde- en kostentheorie een wetenschappelijk gefundeerde basis gekregen. Deze basis dient gelijktijdig de uit de „technische economie” der ingenieurswereld naar voren gekomen vraagstukken als werkvoorbereiding, planning, voortgangscontrole, kwaliteitscontrole, de (beide groepen interesserende) vraagstukken van efficiëntiebewaking en technische, resp. administratieve organisatie, evenals de commercieel-economische vraagstukken van doelmatigheid en efficiëntie in het ter markt brengen van goederen als de vraagstukken van de financiering tot de geringst mogelijke kosten.

Deze vraagstukken beheersen - *mutatis mutandis* - niet alleen de productie, maar ook het op inkomensverwerving gerichte ondernemen. Zij openbaren zich - ofschoon niet steeds allen - in de productie van gemeenschapsbedrijven of organen van de publieke dienst, welke verschillende beschikbaarheidsnuttigheden in de sociale infrastructuur scheppen. Zij openbaren zich ook in de familiehuishouding, waarin op korter of langer zicht, de werkeenheden der menselijke produktiecapaciteit worden gereproduceerd. De theorie der arbeidsvoorwaarden behandelt dit vraagstuk in haar onderdelen, hierin heeft het kostenvraagstuk fundamentele betekenis. Zonder schade aan reproductie en instandhouding van de categorie kan de opbrengst van de werkeenheden, van menselijke arbeid van welke gekwalificeerdheid ook, niet dalen beneden vervangingswaarde. Ook hierin is een economische kringloop op te merken. De producenten van werkeenheden van menselijke arbeid zijn echter niet in staat - zonder organisatie ter versterking van hun positie in de arbeidsmarkt - zich tegen het ondergaan van dergelijke schade te verzetten, omdat de werkeenheden van hun arbeid, zonder de complementaire verbinding met werkeenheden van materiële produktiemiddelen, voor henzelf waardeloos zijn.

2. *De oorsprong der herorientering in het kostenprobleem, welke de accountantspraktijk met zich bracht.*

Limperg's revolte tegen de destijds in de accountantspraktijk heersende theorie van kostprijsbepaling door eenvoudige of gecompliceerde verdeling van uitgaven (verwarring van functies der financierende verwerving en der verwerving in de productie) begint n.m.m. reeds wanneer hij in 1912 - ter verdediging van het calculeren van rente over eigen vermogen in de kostprijs - het voorbeeld neemt van het verwerken van volkomen trekvvrij (gedurende 100 jaar gedroogd) hout van bijzondere soort en kwaliteit in de concertvleugels van *Steinway* en *Pleyel*. ³⁾ Niet het vraagstuk van de rentecalculatie alleen heeft hier betekenis. Het technisch vereiste van het

²⁾ Hoewel bij specifieke verwerving voor bepaalde orders de prijs der verwerving en de waarde bij verbruik van gelijke grootte zijn, zijn prijs en waarde ook in dit geval verschillende begrippen.

Over de verschillen in de wijze van toepassing (o.m. op de afschrijving op de capaciteitsbeschikbaarheid, c.q. het gebruik, van duurzame produktiemiddelen) behoeft in het kader van dit opstel niet gesproken te worden.

³⁾ De betr. lezing voor de Amsterdamse assistentenvereniging van de toenmalige Nederlandse Accountantsvereniging was mijn eerste ontmoeting met *Limperg*.

produkt (de concertvleugel), bepaalt daarin het economisch offer van de vermogensopsluiting. Bovendien blijkt daarbij, dat de kostprijs bepaald wordt door de *waarde* van het vereiste hout op het moment der verwerking. De waarde van het hout moge toenemen door de droging, waarvan de kosten door het renteverbruik gemeten worden, daarnaast houdt de stelling in, dat ook met structurele en conjuncturele waardeverandering gerekend moet worden. In dit voorbeeld ligt n.m.m. reeds de gehele later ontwikkelde kostentheorie met hare hoeveelheds- en waardegrondslagen besloten, zoals in de eikel de eikenboom besloten is.

In het verder verloop van tijd sluiten zich hierbij aan een aantal beschouwingen over in de produktie vereiste *kostenfactoren, die geen uitgaven veroorzaken* (arbeid van bewindvoerende ondernemers in door henzelf gefinancierde onderneming, volontairs, arbeid van zielszieke patienten in arbeidstherapie in moestuin of in het onderhoud van gebouwen) of *van uitgaven, die geen kosten kunnen worden* (overtollige beschikbaarheid van produktiecapaciteit van mensen of van duurzame produktiemiddelen), alsmede de theorie van het in de resultaatbepaling afzonderlijk stellen van voordelen of nadelen van het overmatig verwerven van voorraden, n.l. op vroegere momenten dan die, welke uit de planmatig noodzakelijke bevoorrading volgen.

De analyse van de uitgaven, welke geen kosten kunnen worden, leidt tot het constateren van het economisch karakter der capaciteit, n.l. het zijn van een voorraad gelijktijdig en volgtijdelijk beschikbare werkeenheden, welke in de gevallen, dat veroudering de gebruiksduur van het produktiemiddel bepaalt, verloren gaan, zodra conjunctuur of structurele ontwikkeling - maar niet een bewust bij bepaalde marktform gekozen bewindvoering of een seizoensfluctuatie - de uitnuttig der volledige capaciteitsbeschikbaarheid uitsluit. Dan blijkt dat het traditioneel begrip „vaste of constante kosten” uit twee naar economisch karakter tegengestelde elementen bestaat, n.l.

- a) kosten, zijnde het verbruik van de voor de produktie in gegeven omvang vereiste werkeenheden plus de uit de gegeven constellatie van het bedrijf volgende noodzakelijke of vereiste overcapaciteit
- b) verlies volgend uit te grote projectie van aanstaande capaciteitsbeschikbaarheid of wel volgend uit conjuncturele misère. Dit is een verlies dat in de interne verslaglegging zijn plaats moet krijgen.

Dat de capaciteitsbeschikbaarheid naar verschillende constellaties van het bedrijf (b.v. toegestane draaitijd), naar werkmethode (draaisnelheid van machines, bandsnelheid, tempo van arbeiders) en andere dgl. factoren variëren kan, verandert de redenering niet. Men krijgt dan alleen te doen met een gedurende bepaalde perioden veranderende capaciteitsbeschikbaarheid.

Het traditionele begrip „constante kosten” is dan niet meer als een kostenprobleem te beschouwen. Het blijkt nu slechts te zijn en niet anders te zijn geweest dan een deel van het vraagstuk van rendabiliteitsbeoordeling per eenheid produkt. Het kan dus wel een rol spelen bij het vraagstuk of in incidentele gevallen (waarvan de praktijk vol kan zijn) een order tot bepaalde prijs al dan niet aanvaardbaar is. Het speelt echter geen rol in de organieke analyses van kosten en waarden, welke bedoelen de bedrijfsleiding te voorzien van de kennis van de constituerende factoren der beleidsvorming.

3. *Limperg's theorie van de administratieve verantwoording als instrument der bedrijfscontrole.*

De erkenning van de noodzaak om niet de offers van de verwerving, maar de waarde bij verbruik of bij verkoop als grondslag der bedrijfscalculaties te nemen, leidt er toe om de administratie der in voorraad zijnde kwantiteiten systematisch en doorlopend ook naar hun waarde te verantwoorden. De rekenschap omtrent de waarde is voor de vorming van het bedrijfsbeleid niet beperkt tot het moment van verkoop, noch tot dat van het opmaken van balans- en resultatenrekening. Zou men daarbij stellen, dat doorlopend verkocht wordt en dat een praktisch toepassen van permanence de l'inventaire leidt tot resultatenbepaling op korte termijn, dan heeft men de noodzaak erkend, dat op een of andere handige wijze, de administratie continueel in vervangingswaarde moet worden gehouden. Er zijn echter nog een aantal andere momenten in de beleidsvorming, die kennis van de waarde vereisen. Dat de erkenning van de waardetheorie hare toepassing - zonder uitzondering - op alle goederen en diensten, welke in de huishouding circuleren impliceert, spreekt vanzelf. De theorie is geen kunstleer. Daarmede is ook gezegd, dat men - deze theorie erkennende - geen arbitraire methoden ter bepaling van te gebruiken, verbruikte of aanwezige werkeenheden van duurzame produktiemiddelen kan hanteren, maar moet trachten in alle gevallen de waarde dier werkeenheden - en hun verloop - zo dicht mogelijk in afschrijvingsformules te benaderen. Het onderscheiden van speculatiewinst uit bedrijfsresultaten volgt uit de systematiek van het doorlopend boekhouden naar vervangingswaarde, niet uit het systeem van correctie der waardeverandering per verkooptransactie. ⁴⁾

De functionele opbouw van een normatieve kostprijs (naar voortschrijding der bewerking en met relatering van bestuurs- en administratiekosten aan de bewerkingskosten welke hen veroorzaken) opent de mogelijkheid om de controle op het werkelijk verbruik van tijd, stof en kracht voor alle centra van verantwoordelijkheid in de administratie op te nemen en om de vraag te beantwoorden of geconstateerde afwijkingen onder gegeven omstandigheden en bij gegeven frequentie onder de tolerantie vallen. Daarmede is het toezicht op de voortduur van bruikbaarheid van normatieve data in systematiek verbonden met de controle op (hoeveelheden en waarden) afwijkingen van de normen, die vermeden hadden behoren te worden. De data, welke aldus - voor hoeveelheden en waarden - verkregen worden zijn die, welke beschikbaarheid de toepassingen van lineaire programmering en operationeel onderzoek vereisen. ⁵⁾

⁴⁾ Brüll in „Fiscaal- en Privaatrecht rond rechtspersonen“, oordelende dat toepassing der vervangingswaarde niet uitsluit, dat speculatiewinsten in het fonds waardeverschillen terecht komen, heeft blijkbaar een andere uitwerking van de boekhouding naar vervangingswaarde op het oog.

⁵⁾ Ik verwijs hierbij naar R. Dorfman: Application of linear programming to the theory of the firm, p. 81. Dorfman spreekt aldus over „linearity“: „Each proces is characterised by certain ratios of the quantities of the inputs to each other and to the quantities of each of the outputs. These ratios are defined to be *constant* and independent of the extent to which the proces is used“. Als „ratios“ gelden m.i. wat men noemt de normatieve kwantitatief-technische coëfficiënten der technische en administratieve handelingen in de bedrijfshuishouding. Hun waarde varieert met de vervangingswaarde. Neemt men de variabiliteit binnen de groep in aanmerking, dan variëren de „constanten“ naar de variatie der omstandigheden. De aanvaardbaarheid van afwijking bij veranderde omstandigheden blijkt dan na-calculatorisch.

4. *De betekenis van Limperg's kostentheorie voor de instandhouding van de kapitaal-vermogenskringloop.*

De maatschappelijke produktie vereist concrete goederen, subs. diensten om concrete behoeften voor de instandhouding van het menselijk leven, zijn welvaart en cultuur te bevredigen. Concrete produktiemiddelen zijn vereist om die goederen en diensten der finale consumptie voort te brengen. De produktiemiddelen dienen echter - juist tot het doel der welvaartshandhaving - aangepast te zijn aan de voortschrijding van de techniek. Er is geen statische, maar een dynamische vervanging in de instandhouding gewenst: eventuele aanpassing der produktie aan veranderde behoefte, aanpassing ook aan voortschrijding van de techniek van de voortbrenging. Een gelijkblijven in geldsom kan, door dit laatste, ertoe strekken, dat een grotere concrete capaciteit ter beschikking staat. Die capaciteitsvermeerdering houdt in het lopend bedrijf geen accres in waarde in, al kan de mogelijkheid ermee verbonden zijn, dat in de toekomst het er mede gewonnen inkomen zal stijgen.

Het vermogen is op elk moment slechts derivaat van de waarde der concrete massa aan kapitaalgoederen. Ook dit volgt uit de waardetheorie.

Indien dus naar vervangingswaarde wordt gecalculeerd en dienovereenkomstig de boekhouding gevoerd wordt, dan ontstaat daaruit de mogelijkheid om te vervangen wat te vervangen is. Dit houdt niet in de binding van de waarde van het verkochte of het verbruikte aan de waarde, die zal gelden op het moment, dat de vervanging geëffectueerd wordt. De orden der vervangingen van voorraadmassa's en van voorraden werkeenheden van duurzame produktiemiddelen hebben, uit technische oorzaken aan de vervanging inhaerent, uit overwegingen van financiering en inkooporganisatie, een andere sequentie, dan het verbruik in de produktie en het afstoten in de verkoop. Het aanwenden van de ontvangsten uit verkoop past aan bij die vervangingsplanning. De gelden, die deze maand inkomen, dienen (in een omvang als overeenkomt met wat deze maand naar vervangingswaarde voor grondstoffenverbruik in verkochte goederen is berekend) ter financiering van die grondstoffen-massa's voor welke deze maand aanvulling aan de orde is. Gelden, dit jaar inkomende, dienen, in een mate als overeenkomt met voor dit jaar tot vervangingswaarde berekende afschrijvingen, voor vervanging van duurzame produktiemiddelen. Aldus verloopt binnen de bedrijfshuishouding de economische kringloop. Voor zoverre daarin bij rationele ordening ongelijkmatigheden en ongelijktijdigheden optreden, kan daaruit toch geen tekort aan middelen ter vervangingsfinanciering ontstaan, indien niet vergeten wordt dat nuttigheid van en noodzaak tot massale verwerving een tijdelijke verhoging van liquiditeitsbeschikbaarheid kunnen doen ontstaan, welke door waardeverandering aan vervangingspotentie verliezen kan.

Aldus wordt bij toepassing van *Limperg's* theorie de instandhouding van de kapitaalomloop verzekerd en ondanks structurele veranderingen of conjunctuurfluctuaties het vermogen intact gehouden.

5. *Het economisch en organisch beeld der kosten van het produkt en de kosten van het bestuursapparaat der bedrijfshuishouding.*

Het per produkt vereist c.q. onvermijdbaar verbruik van tijd, stof en kracht bepaalt (berekend resp. op korte en lange termijn, over de gehele stroom van onderscheiden produkten), tezamen met de produktieomvang van elk der produkten, de gehele organieke structuur van kapitaalgoederen-

beschikbaarheid: materialenvoorraden, machines, gebouwen. De gang der produktie bepaalt de ordening der machines, bij produktie aan de lopende band de ordening der arbeidsplaatsen voor de werkers. Hij bepaalt eveneens de noodzaak van buffervoorraden. Overeenkomstig is de gehele technisch-economische ordening door deze data bepaald; planning, arbeidsvoorbereiding, gereedschapmakerij, enz. Het Limpergiaanse kostenbeeld beheerst dus de produktie-organisatie. Deze laatste bepaalt niet het kostenbeeld dan onder voorwaarde van volstrekte doelmatigheid en volle bezetting van de nuttig-aanwendbare capaciteitsbeschikbaarheid. Offers mogen in hun totalen als comptabele data gelden; kosten zijn dat niet. Langs de weg der kostenanalyse vindt de organisatie-expert de weg tot verbetering van de produktie-organisatie.

Dezelfde gedachtengang beheerst de gehele superstructuur van de bedrijfshuishouding; de administratie in de ruimste zin. Elk der produktiefactoren heeft zijn eigen aandeel in de bovenbouw. De menselijke arbeid, de materialen- en grondstoffenbeschikbaarheid, de capaciteit der materiële duurzame produktiemiddelen vereisen in beschikbaarheid en aanwending elk voor zich administratieve bewerkingen; zelfs zijn die naar soorten van arbeid, naar soort en verwervingsafstanden voor verschillende materialen, naar aard van machines of gebouwen verscheiden. Steeds echter is elke administratieve bewerking naar haar eigen techniek gedetermineerd in vereiste handelingen en behandelingen door klerken van bepaalde graad van capaciteitsontwikkeling en persoonlijkheidsaspect. Hun arbeid vraagt echter weer - eveneens voor elk geval gedetermineerde - leiding en die subalterne leiding vraagt weer om haar individuele superstructuur tot aan de centrale leidingstop toe. Elk administratief bureau in de superstructuur heeft in karakter iets gemeen met een duurzaam produktiemiddel met verminderde aanpassing aan afnemende bedrijfsdrukke naar de hogere regionen.

Aldus gezien is vanuit de kosten, als vereiste offers, niet alleen de weg geëffend naar de kritiek op bestaande organisatie en verbetering van werkmethode, maar ook de weg gevonden om een overmatige capaciteitsbeschikbaarheid in alle regionen van het bestuursapparaat - voor zover niet te verwijderen - bij dalende conjunctuur of bij structurele bedrijfsteruggang naar haar *verlieskarakter* te ontdekken en als zodanig in beleidsvorming, calculatie en verslaglegging te behandelen.

Verbijzondering van kosten gaat niet uit van in totaal gegeven offers. Zij drukt uit, welke de causale relaties zijn tussen het produktieproces, naar aard en omvang, en zijn kosten van uitvoering en leiding. De bedrijfscontrole wordt dan een doorlopend organisatie-onderzoek.

Dit alles ligt besloten in de kern van de heroriëntering der bedrijfseconomische analyse, waartoe *Limperg* in 1912 de eerste stoot gaf. Technisch-economische en comptabele beschouwing zijn - door dit deel van het levenswerk van de thans 80-jarige - geen tegenstellingen, maar samenhangende delen van een systematisch-gebouwde theorie der bedrijfshuishoudkunde.