

bovengenoemde soorten opdrachten steeds inlichtingen ter inspectie in te winnen ten einde steeds afdoende zekerheid te hebben.

Ook bij credietonderzoeken van zaken welke niet in den vorm van een N.V. worden gedreven, dient op de verhouding van den credietnemer tot den fiscus te worden gelet. Heeft de credietnemer een deel van zijn inkomen en/of vermogen niet aangegeven dan kan, bij ontdekking van dit verzuim dat meestal een navordering met viervoudige verhooging met zich brengt, daardoor zijn financiële positie aanmerkelijk worden verzwakt. Vooral nu de preferentie der belastingschulden van zoo verstrekkenden aard is, als is aangegeven in het vonnis van de Amsterdamseche Rechtbank, is dit punt zeer zeker van groot belang. Doch ook kan in de verhouding van den credietnemer tot den fiscus een element aanwezig zijn dat de credietwaardigheid ten goede komt. Nu namelijk artikel 17 I. B. compensatie van verliezen toestaat behoeft over het eerste winstgevende jaar na een periode van verlies vaak geen inkomstenbelasting te worden betaald. Echter kan bij de beoordeeling van de „waarde” van dit recht niet worden volstaan met een afschrift van de door den credietnemer ingeleverde aangifte daar, behalve dat dit afschrift dat door den credietnemer zelf is gemaakt geen voldoende bewijs van juistheid geeft, niet vaststaat in hoeverre de inspecteur dit verlies heeft geaccepteerd. Immers wanneer deze het negatieve inkomen lager vaststelt dan is aangegeven, komt dit niet altijd onmiddellijk ter kennis van den belastingplichtige waardoor de oplossing van deze geschilpunten wordt verschoven naar de toekomst. Ook in dit opzicht kan het dus in sommige gevallen aanbeveling verdienen dat de accountant als gemachtigde van den credietnemer zich in verbinding stelt met den betrokken inspecteur.

Ten slotte dient in verband met het bovenstaande nog te worden opgemerkt dat ook bij adviezen omtrent de waardebeoordeling van aandelen, het bepalen van een koopsom of bij een credietonderzoek, wanneer de zaak wordt gedreven in den vorm van een N.V., steeds dient te worden nagegaan of de fiscus het bestaan van de N.V. als zoodanig erkent. Niet alleen dat op grond van de Wet op de Richtige Heffing alleen fiscaal de N.V. als niet-bestaande wordt beschouwd — deze toestand kan elk moment ophouden te bestaan zoodra het ontgaan van belasting niet meer plaats heeft — doch ook op grond van het niet voldoen aan de oprichtingseischen van het W. v. K. kan in het algemeen het niet-bestaan der N.V. worden geponeerd. In het laatste geval kan nimmer deze toestand worden gewijzigd — immers door de overdracht der aandelen wordt de onwettige oprichting niet tenietgedaan — zoodat de fiscus tegen den nieuwen eigenaar der aandelen eenzelfde houding zal blijven aannemen als tegen zijn voorganger. De opdrachtgever dient op den invloed hiervan, welke zoowel voor- als nadeelig kan zijn, te worden gewezen.

W. WESTRA

LITERATUUR

Red. Drs. S. KLEEREKOPER

(Bijdragen en mededeelingen zende men aan den Secretaris der Redactie)

De standaardkosten in de literatuur

(Slot)

Oppervlakkig beschouwd is dit alles weer zeer juist. Echter ligt ook in deze aanwending der standaardkosten een hypothese opgesloten van niet geringe beteekenis. Bovendien zal deze

hypothese ook in tal van gevallen niet in overeenstemming zijn met de werkelijkheid.

Ontdaan van alle overvloedige woorden constateeren we een ongunstig verschil van \pm \$ 0.10 tusschen de vervangingswaarde van de grondstof en de opbrengstwaarde er van. Dit komt n.l. ongeveer overeen met het verschil van \$ 0.10 tusschen de gecalculerde vervangingswaarde (\$ 1.80) en de werkelijke \$ 1.90. Ik wil nu eens twee gevallen van dergelijke verschillen behandelen, die als uitersten tegenover elkaar staan.

a. Nemen we allereerst de artikelen, die gedurende langen tijd tegen vaste prijzen worden verkocht (chocoladereepen, sigaretten, automobielen, enz.). De prijs, waartegen het materiaal wordt doorberekend, dus de standaardprijs, wordt gevonden uit een opstelling, die er principieel als volgt uitziet:

Vaste Verkoopprijs	f	x
af: Winst		
Verkoopkosten		
Bewerkingskosten	„	y
Standaardprijs van het materiaal	f	$(x-y)$.

Is nu de vervangingswaarde van het materiaal b.v. $f(x - y + a)$ dan heeft dit geen invloed op den verkoopprijs. Het geheele verschil resulteert in een journaal post, die er principieel als volgt uitziet:

Grondstoffen in bewerking	f	$x - y$
Prijsverschil Grondstoffen	„	a
aan Magazijn Grondstoffen	f	$x - y + a$

Alle verschillen worden op de rekening „Prijsverschil Grondstoffen” vermeld en als de standaardprijs goed berekend is, moet — *afgezien van de seculaire veranderingen* — de algebraïsche som van alle op deze rekening geboekte bedragen gelijk 0 zijn.²⁵⁾ Ik stel vast, dat bij deze opvatting van den standaardprijs van grondstoffen, *uitgegaan wordt van de hypothese dat de grondstofprijs om een gemiddelde schommelt en dat het dientengevolge mogelijk is, de artikelen voor een vasten prijs te verkoopen*.

Er zijn nog eenige subsidiaire veronderstellingen mogelijk, die ik ter wille van de plaatsruimte onbesproken laat.

b. Nemen we in de tweede plaats de artikelen, waar de grondstofprijs zoo schommelt, dat vaste verkoopprijzen onmogelijk of onwenschelijk zijn. In dat geval zal men moeten pogen, den verkoopprijs te doen aanpassen aan de vervangingswaarde van de grondstoffen *voorzoover dit mogelijk is*. Is dit niet mogelijk, dan zal deze omstandigheid van verstrekkenden invloed zijn op de geheele bedrijfsgestie, ja zelfs tot geheele of gedeeltelijke stopzetting kunnen leiden. Bovendien zal de standaardprijs hier eenvoudig niet *kunnen* worden samengesteld als in voorbeeld a. Waren dus in a de resultaten in hooge mate beïnvloed door de wijze, waarop de standaard was samengesteld, in b *kan* de standaard niet op dezelfde wijze worden samengesteld en kunnen dus ook de resultaten niet op gelijke wijze zijn beïnvloed. Tusschen deze beide uitersten is een geheele serie van overgangsvormen mogelijk, welke ik al weer — teneinde niet te uitvoerig te worden — met stilzwijgen voorbijga.

Op welke veronderstelling nu heeft *Charter Harrison* zijn behandeling van de deviatie van den standaardprijs in bovenstaand voorbeeld gebaseerd? Zooals dadelijk blijkt op die, genoemd sub b dat is op die, volgens welke het mogelijk is, het prijsverschil af te wentelen op den afnemer.

Nu zou men hier zeer terecht kunnen opmerken, dat men toch altijd wel weet of men met een geval a of b te doen heeft

²⁵⁾ Vergelijk met hetgeen hierboven is gezegd omtrent de methode der kleinste quadraten.

en dat men er den auteur toch geen verwijt van kan maken, dat hij dit niet uitdrukkelijk heeft gezegd.

Inderdaad is dit juist, maar overgangsvormen zijn zeer wel mogelijk, overgangsvormen, waar de prijsverschillen weer een heterogene massa uitmaken en waar de analyse door het gebrek van voldoende klare praemissen bemoeilijkt wordt.

Noemen we b.v. eens aan, dat in het door *Charter Harrison* behandelde voorbeeld de prijs der materialen bij een quantum van dubbele grootte \$ 1.71 in plaats van \$ 1.75 geweest zou zijn. Door gebrek aan orders in het speciale artikel b.v. kon men dit groote quantum niet aan. Het is dan duidelijk, dat caeteris paribus, het verschil van \$ 0.10 voor \$ 0.06 eventueel op den afnemer verhaald kan worden en voor \$ 0.04 als verlies moet worden geboekt.

Om dit voorbeeld nu verder maar kort af te doen, noem ik verder als impliciete veronderstelling, waarop de toepassing van *Charter Harrison* berust, dat bij verhooging van den prijs met \$ 0.10 de afzet gelijk zal blijven. In het vorige geval van de auto-trucks nam hij juist den afzet als geheel afhankelijk van den prijs! Hieruit blijkt de onvoldoende bezinning wel heel duidelijk!

Ik ben nu wel gekomen aan een punt, waarop de vraag naar voren komt naar een systematische formuleering van de doelstellingen, die op de samenstelling van de standaardkosten van invloed zijn, een formuleering, die dan moet aansluiten op de bovengenoemde formeele definitie. Dit echter valt buiten den omvang van een critische literatuurbespreking; het zou het onderwerp van een monografie moeten uitmaken. Ik meen dus te mogen aannemen, dat dit buiten mijn taak valt.

Wel is in dit verband nog een enkele opmerking van groot belang. In het laatste voorbeeld wordt de standaardprijs zonder meer gebruikt om den verkoopprijs te beïnvloeden. Dit is natuurlijk slechts dan mogelijk, als de producent een *directen* invloed op den marktprijs kan uitoefenen. Ofschoon de invloed, dien de producenten op den marktprijs uitoefenen onmiskenbaar is, is het eenvoudig decreteren van den prijs zonder te spreken over de reactie op het omzetcijfer — zooals *Charter Harrison* het geval behandelt — onaanvaardbaar. Dit is dus een voorbeeld van verkeerde toepassing van standaardkosten.

De verhouding van de standaardkosten tot de technische standaarden eischt een nadere bespreking.

Hierboven hebben we gezien, dat de literatuur (*Lohmann* o.a.) de standaardkosten genetisch uit de technische standaarden afleidt. Bij *Charter Harrison* vindt men, dat de technische standaarden zeer worden overschat en dat hij dientengevolge tot een organisatie ontwerp komt, dat zonder meer foutief genoemd moet worden, ten minste als hij het inderdaad meent, zooals hij het zegt. Ik zal, teneinde dit nader aan te toonen, moeten beginnen met eenige citaten:

„It is the function of the operating division to set the „standards which will be used as the basis of the cost „system, to determine for instance the capacity of the „different producing departments, to furnish information relative to the standard writings followed by the „product, to set time standards for the performance of „manufacturing operations, to determine the number of „pounds of steam which should be produced from a „pound of coal, etc., and in brief to set standards for „all manufacturing operations.

„It is also the function of the operating division to „fully advise the accounting division of its requirements „in connection with cost information. The operating division should likewise furnish such reports and informa-

tion as are necessary for the operation of the system. „It is not however the function of the operating division „to design accounting systems or forms independently „of the accounting division.”²⁶⁾ ²⁷⁾

Voor, dat ik nu op de theoretische gedachten inga, die aan deze stellingen ten grondslag liggen — of beter *niet* ten grondslag liggen — wil ik aantoonen, dat het belangrijkste deel van hetgeen hier wordt gesteld, onwaar is.

De eerste zin stelt, dat het tot de functie van de *operating division* behoort de standaarden vast te stellen, die als basis zullen worden gebruikt voor het kostprijs systeem, b.v. om de capaciteit van de verschillende bedrijfsafdeelingen te bepalen. De zeer groote vaagheid is hier natuurlijk onmiddellijk evident; door een enkel voorbeeld definieert men niet de „standards which will be used as a basis of the cost system”. Erger is, dat het voorbeeld zelf fout is.

Inderdaad is het waar, dat van bepaalde werktuigen een *technisch minimum* gegeven is. Zoo kan b.v. de fundeering van een diamantzagerij om technische redenen niet kleiner gemaakt worden dan een minimum, dat ruimte biedt voor ± 50 zaagmachines.

Met eenigen goeden wil kan men zeggen, dat dit minimum door de *operating division* bepaald wordt, ofschoon het in veel gevallen een objectief gegeven is, dat door den stand van de techniek voor een bepaalde periode bepaald is. De vraag is nu, of deze capaciteit beslissend is om de standaarden vast te stellen which will be used as a basis of the cost system. Ter beantwoording van deze vraag opereert *Limperg* met het begrip „technisch-oeconomische capaciteit”. De theorie, toegepast op het onderhavige geval komt op het volgende neer:

We onderscheiden twee gevallen.

a. De bovenbedoelde onderneming heeft slechts continueel werk voor 40 zagen; een eigen zagerij zal dus een overcapaciteit van de ruimte voor 10 zagen opleveren. Geeft de onderneming diamant uit in loonzagerij, dan zijn de zaagkosten hooger dan wanneer zij de grondstof zelf zaagt en den leegloop op den koop toe neemt. De zagerij zal dus rationeel in eigen bedrijf geschieden en de opbrengst moet den leegloop volkomen dekken. M.a.w. de leegloop is deel van de kosten en de *capaciteit van de ruimte* voor 50 zagen bepaalt den standaard voor de kostprijsberekening bij een bezetting van 40 zagen.

b. De onderneming heeft continueel werk voor ± 60 zagen. 50 zagen werken in eigen bedrijf en grondstof voor 10 zagen wordt uitgegeven in loonzagerij. Is dit geen permanente toestand dan zal men voor de volle 60 zagen zeker niet de lage kosten van de eigen zagerij kunnen rekenen, maar de meerkosten van het loonwerk moeten in de kosten worden ingecalculceerd. De technische standaard is hier dus *niet* bepalend voor den kostenstandaard. Is er verder in slappen tijd permanent slechts werk voor 25 zagen, dan zal de standaard van 50 zagen evenmin bepalend zijn voor den kostprijs. Men zal moeten calculeeren op 25 zagen tegen loonwerk en de dan overblijvende kosten van leegloop als ondernemersverlies moeten afboeken.

Uit deze voorbeelden blijkt dus, dat de technische standaard, die de *operating division* vaststelt zonder belangrijke qualificaties voor de kostprijsberekening onbruikbaar is. Hier wrekt zich weer opnieuw de fout, dat de literatuur er zich niet voldoende rekenschap van geeft, dat standaardkosten slechts waarde hebben, wanneer zij worden ingelasecht in een bestaande kostprijs theorie en dat men er nooit nieuwen „*Erkenntniswert*” aan kan ontleenen.

Vervolgen we nu de functie-omschrijving, die *Charter*

²⁶⁾ Cost accounting pag. 36.

²⁷⁾ Cursiveering van C.H.

Harrison voor de *operating division* opstelt, dan blijkt, dat hiertoe behoort „to set time standards for the performance of manufacturing operations ... and in brief to set the standards for all manufacturing operations.’

Nu is er wel dadelijk een voorbeeld te noemen, waarin dit juist is. Heeft men een artikel, dat geleverd wordt in een constante qualiteit tegen een vasten prijs, dan kan men de technische leiding rustig het behandelen der standaarden overlaten. De accounting division zal er slechts op dienen toe te zien, dat de kosten van experimenteeren, meten enz. niet boven de verkregen efficiency verbetering uitgaan.

Echter zijn er tal van andere gevallen, denkbaar, niet alleen, maar ook in volkomen overeenstemming met de werkelijkheid. Om bij de diamantindustrie te blijven noem ik het volgende voorbeeld: Een bepaalde — nagenoeg fungibele — grondstof kan op verschillende manieren verwerkt worden. Men kan ze „licht op” laten maken d.w.z. er wordt relatief weinig arbeidsmoeite aan besteed en het eindproduct wordt van mindere qualiteit. Of men laat de steenen zeer zorgvuldig bewerken, betaalt een hoog loonbedrag en verkrijgt een eindproduct van belangrijk betere qualiteit. Ten slotte oefent de werkman nog een belangrijken invloed uit op het gewichtsverlies van de hier zeer kostbare grondstof en ook deze omstandigheid is van belang voor de keuze van de manier van „maken” van iederen steen of partij steenen en de daarbij aansluitende calculatie.

Is hier nu werkelijk een terrein aangewezen, dat geheel — of overwegend — aan de technische leiding toekomt? Dit is in het geheel *niet* het geval. Het is de positie van iedere deelmarkt van eindproducten afzonderlijk, of de verwachte toekomstige positie van die markten, die beslissend is voor de vraag, of eenzelfde grondstof „licht op” tegen een relatief laag loon „gemaakt” moet worden of dat men voor een hooger loonbedrag „het goed zwaar laat uitwerken”. En deze beslissing ligt geheel in handen van de oeconomische leiding, die een nauwkeurige marktkennis (marktanalyse) zal moeten paren aan een ver doorgevoerde kostenanalyse.

Hiermede zijn we tot een punt genaderd, waar het voorbeeld geschikt wordt om ons een inzicht te geven in de scheiding der functies van de „operating division” en van de „accounting division” ten aanzien van de standaardkosten. In ons voorbeeld zal het natuurlijk op den weg van de technische leiding liggen er toezicht op te houden, dat, *eenmaal de productiewijze door de kostprijsafdeeling gegeven zijnde*, deze productiewijze wordt voltrokken op de meest efficiënte wijze. Hiervoor kan men standaarden gebruiken, gebaseerd op tijd- en bewegingstudie, en dit zijn zuiver technische standaarden, waarvoor een nauwkeurige kennis van het productieproces tot in details noodzakelijk is.

Maar aan de grens van deze *technische* standaarden ligt tevens de grens van de functie van de technische leiding. Zelfs, wanneer men principieel redeneert, nog een belangrijk stuk er binnen. Want iedere standaard, ook iedere technische standaard, die door de technische leiding wordt vastgesteld, zal toch vóór hij werkelijk gebruikt kan worden, eerst door de oeconomische leiding ten aanzien van zijn oeconomische gevolgen getoetst moeten worden. Dit is van zoo algemeene bekendheid, dat ik meen met de bloote bewering te kunnen volstaan. Heeft men deze technische grens overschreden, dan betreft men het gebied van hetgeen ik de „*oeconomische standaardkosten*” zou willen noemen. Het is dit begrip van oeconomischen kostenstandaard, waar de hierboven ontwikkelde formeele definitie op van toepassing is.

Het is nu wel zeer noodzakelijk het verschil tusschen de technische en economische standaarden scherp te doen uitkomen.

Dit zal als bijkomstigheid tengevolge hebben, dat nog iets naders blijkt omtrent het hierboven genoemde onderwerp der materiele doelstellingen. Hierboven werd medegedeeld, dat een der rubrieken waarin de standaardkosten zijn verdeeld volgens *Lohmann* is de groep der ideale standaarden d.w.z. der standaarden als doel waarnaar moet worden gestreefd. Dit blijkt nu een typisch geval van een technischen standaard te zijn. Is de productiegang eenmaal door de omstandigheden bepaald en door de oeconomische leiding vastgesteld, dan zal het de taak der technische afdeeling zijn, nauwkeurig vast te stellen, op welke wijze het gestelde doel en de aangewezen productiegang op de meest oeconomische wijze kunnen worden verwezenlijkt. Uiteraard zal men hierbij uitgaan van een of andere maximum prestatie. Dit te onderscheiden is van zeer veel belang, omdat dit nu een standaard is, waarmee de cost accountant als zoodanig zich niet moet bemoeien. Doordat men de begrippen onvoldoende uit elkaar gehouden heeft, biedt ook hier de literatuur het schouwspel van een vrij hopelooze verwarring. Zien wij eenerzijds, dat *Charter Harrison* een veel te groot gebied opeischt voor de technische leiding, anderzijds blijkt, dat b.v. *de Haas*, door den bedoelden technischen standaard binnen de werkingssfeer van den accountant te betrekken, nu naar de *andere* zijde werk in handen legt van onbevoegden.

Zoo zegt hij:

„From the point of view of management there is a „danger in setting standards, for standards which are „too ideal are as disrupting to the organisation as standards which are too low. Frequent changes of standards „are also to be avoided if possible.

„If standards are adopted which are too ideal it will „prove difficult to retain the cooperation of the production department. There will be a tendency towards „finding excuses and friction may result. On the other „hand the entire purpose of the standards is lost sight of „when standards are established which are too easily „obtained and surpassed, for a standard should be a goal „towards which to work, not a mile port to look to look „back upon. Some cost accountants favor the establishing „of a progressive standard. They start with a standard „easily obtained and advance the standard as the performance is improved.”²⁸⁾

In de eerste plaats is het wel grappig, de absolute tegenpraak met *Charter Harrison* te constateeren. *Charter Harrison* *cursiveert*:

„It is not, however, the function of the accounting „division to set operating standards.”²⁹⁾

en *de Haas* laat *mir nichts dir nichts* allerlei technische beslissingen in de handen van den accountant.

In de tweede plaats echter is het onmiskenbaar, dat *de Haas* een beslist foutieve overheersching van de technische afdeeling door de oeconomische leiding voor den geest staat. B.v. is het voor den accountant onmogelijk om te beginnen met „a standard easily obtained”, omdat hij *per se* niet kan beoordeelen, of, en in hoeverre een arbeidstempo gemakkelijk, moeilijk of in het geheel niet kan worden volgehouden.

Een merkwaardigheid van deze technische standaarden is verder, dat zij steeds in *quanta* grondstof, in tijdseenheden enz. kunnen worden uitgedrukt en dat een waardevaststelling hier overbodig is — ja somtijds schadelijk kan zijn. Dit is ook de diepere oorzaak, waarom *Charter Harrison* iedere afwijking

²⁸⁾ t.a.p. pag. 6.

²⁹⁾ t.a.p. pag. 37.

tusschen standaardkosten en gerealiseerde kosten steeds analyseert naar quantum en waarde. De werkelijke beteekenis van deze naar twee zijden gerichte analyse komt echter nergens voldoende naar voren.

Gaan wij nu deze technische standaarden eens vergelijken met de oeconomische kostenstandaarden, waar het ons toch eigenlijk om te doen is.

Uit al hetgeen tot dusverre betoogd is i.h.b. omtrent de doelstellingen blijkt, dat de oeconomische standaardkosten veel meer omvatten dan de technische standaarden.

In de eerste plaats zal men in de meerderheid van de gevallen slechts iets hebben aan een *systeem* van oeconomische standaarden d.w.z. een *veelheid* van standaarden, die alle tezamen een geordend collectief uitmaken. Dit systeem zal *ten minste* moeten omvatten:

1. Een serie technische standaarden, die ieder voor zich zijn ingesteld op een bepaald nauwkeurig bekend technisch doel. Deze doeleinden kunnen van zeer verschillende aard zijn. Ik noem slechts bij wijze van voorbeeld:
 - a. Verschillende wijzen van bewerking.
 - b. Verschillende verhoudingen van hoofd- en bijproducten uit eenzelfde grondstof.
 - c. Verschillende tempo's van bewerking (in verband met min of meer dringende leveringstermijnen) enz.
2. Een serie standaard berekeningen bij verschillende graden van bedrijfsbezetting, waarbij al naar gelang van de omstandigheden verschillende deelen van den leegloop wel of niet tot den kostprijs worden gerekend.
3. Vaste prijzen, waartegen grondstoffen en arbeidsprestaties van de afdelingen in den kostprijs moeten worden doorberekend.
4. Een nauwkeurige marktanalyse, waaruit blijkt, welke omzetten bij iederen bepaalden prijs kunnen worden verwacht.

Van dit systeem kunnen alleen de standaarden sub 1 genoemd, door de technische leiding worden *berekend*. De beslissing omtrent den standaard, die moet worden gekozen, ligt bij de kostprijsafdeeling, die deze beslissing neemt na een oordeelkundige combinatie van alle groepen der gegevens van 1—4 in verband met de op elk moment heerschende omstandigheden. Uit deze beschouwingen blijkt tevens, dat het gebruik der standaardkosten anticipeert op een goed doordachte theorie der interne organisatie. Ook deze waarheid blijkt door sommige auteurs niet voldoende te worden beseft.

Naar ik meen is hiermede tevens principieel de richting van de oplossing van het steeds zoo vaag gehouden probleem van den „flexibelen” standaard aangegeven. Men herinnere zich, hetgeen hierboven werd opgemerkt bij de derde rubriek van standaarden bij *Lohmann*.

Is men het met deze beschouwingen in het algemeen eens, dan zal men ook wel toegeven, dat het gebruik van standaardkosten niet kan leiden tot een mechanisch werken, dat ieder nadenken uitsluit. *Charter Harrison* schijnt het ideaal van het fotografeeren met een Brownie 0 voor den geest te staan. Men drukt op een handle, *laat* de film ontwikkelen en de foto verschijnt als onderdeel van een serie-productie van 6 eenheden. Iets dergelijks bij de kostenproblemen: men stelt ééns voor goed een standaard op, en houdt zich verder onledig met het maken van wat aftreksommetjes en een bedrijfsanalyse verschijnt, waaraan niets meer toegevoegd kan worden. Dat dergelijke misvattingen werkelijk bestaan moge blijken uit een enkel citaat uit *Lorch Sommer*:

„Daher die überraschende Leere und Kleinheit ameri-

„kanischer Betriebsbüros; was zu rechnen ist, wurde ein „für allemal vorgerechnet und es bleibt nur noch übrig „zu prüfen, warum die Vorrechnung nicht eingehalten „wird — eine Arbeit, die weder gross ist, *noch viel Geist „erfordert.*“³⁰⁾ Ersatz der täglichen Arbeit durch ein „System — auf deutsch: Rationalisierung.“³¹⁾

In een dergelijk naïef Amerikanisme zie ik zeker *geen* rationalisatie, maar *wel* ernstig gevaar voor een rationeele leiding van de bedrijfshuishouding.

Voor dit artikel te besluiten wil ik nog eenige woorden wijden aan *Harrington Emerson*, die ons onderwerp in de literatuur, als zelfstandig probleem, aan de orde heeft gesteld. In 1908 verscheen zijn boek „Efficiency as a Basis for Operation and Wages”, welk werk ten behoeve van een lateren druk is omgewerkt en uitgegeven onder den titel „The Twelve Principles of Efficiency.”³²⁾

Ware het niet, dat de billijkheid ons gebiedt ieder geschrift te beoordeelen in de lijst van zijn tijd, dan zou ons oordeel over dit werk tamelijk afwijzend moeten luiden. En het is zelfs de vraag of wij, wanneer wij met onze gedachten naar het jaar 1917 terug gaan, hierin voldoende aanleiding kunnen vinden ons gereserveerd oordeel aanzienlijk te wijzigen. Een erg bezwaar is wel, dat de auteur zich bijna nooit geheel tot zijn onderwerp kan bepalen en zich vermeit met het behandelen van allerlei voorbeelden ontleend aan de oudheid, de zoölogie, en allerlei vakken die met de bedrijfs-economie als zoodanig niets te maken hebben.

Trouwens, hij schijnt voor deze liefhebberij, tot zelfs in zijn familiekring, een zekere beruchtheid verworven te hebben. Zoo deelt hij zelf mee:

„My eldest daughter accuses me of starting every „discussion with the period before Adam.”³³⁾

tegen welk verwijt hij zich tracht te verdedigen met een beroep op de „Gründlichkeit”, die hij in een Deutsche school zou hebben opgedaan.

Deze omstandigheid gevoegd bij het ontbreken van ook slechts eenige systematische bedrijfs-economische analyse veroorzaakt dat het werk niet boven het niveau van „anecdotiek” uitkomt.

Als voorbeeld van deze „anecdotiek” geef ik twee citaten:

„The larva, grub, or worm crawls from the egg and its „existence is governed by the accident of its birth site „and surroundings. Usually it stays where it was hatched, „eats and grows and it arouses neither enthusiasm by „the interest of its life nor admiration for its beauty. „It is elementally dull and prosaic, for it has neither „standardized itself to command conditions nor standar- „dized conditions to suit itself.”³⁴⁾

En ten tweede:

„To build the Great Pyramid absorbed the lives of „100.000 men for 20 years, and it is the greatest monu- „ment of inefficiency the world bears because conditions „of building were not standardized; enz.”³⁵⁾

Toegegeven moet worden dat vele van die voorbeelden en verhaaltjes overigens een instructieven inhoud bevatten.

Maar het onderstaande oordeel van zijn bewonderaar *Charter Harrison* is zeker niet onjuist.

³⁰⁾ Cursiveering van mij. S. K.

³¹⁾ Rechnungswesen und Technischer Betrieb von *W. Lorch* en *Fr. Sommer* U.D.I. Verlag Berlin 1929.

³²⁾ The Twelve Principles of Efficiency by *Harrington Emerson*. 5e druk New York The Engineering Magazine Co. 1917.

³³⁾ t.a.p. Preface pag. V.

³⁴⁾ t.a.p. pag. 279.

³⁵⁾ t.a.p. pag. 284.

„Though Mr. Emerson and other engineers have realised „very fully the defects in the usual cost accounting „methods and have clearly foreseen the direction which „cost accounting in the future must surely follow, it „must be admitted that they have given very little de- „tailed information as to the methods to be adopted to „realise the results demanded.”³⁶⁾

Ik meen het hierbij te kunnen laten. Het onderwerp, noch de critiek is ook maar bij benadering volledig behandeld. Echter meen ik wel, dat degene, die het geduld gehad heeft, bovenstaande beschouwingen tot het eind toe te volgen en die het met de hoofdlijnen van deze beschouwingen eens is, bij de bestudeering van de literatuur over de standaardkosten, zelf in staat is met de schrijvers af te rekenen. Een — slechts schijnbaar — netelig punt, dat o.a. nog overblijft, is dat der techniek van de berekening. Inderdaad tracht men (*Charter Harrison* b.v.) met een overvloed van getallen een merkwaardig tekort aan gedachten aan te vullen. Heeft hij zijn theoretisch standpunt ten opzichte van het onderwerp bepaald, dan zal ook een schier eindeloze herhaling van dezelfde soorten optellingen en aftrekkingen toch niet in staat zijn, den student het hoofd te doen verliezen.

S. K.

EXAMEN-VRAAGSTUKKEN

Red.: Drs. ABR. MEY en Drs. J. PAARDEKOOPER

Vraagstuk IV Federatief Examen November 1931

Van de gegeven drie fraudegevallen bevat het eerste en derde geval geen probleem, dat behandeling gewenscht maakt. Het tweede probleem n.l. de mogelijkheid van fraude-contrôle in een klein fabrieksbedrijf geeft — hoewel ook hierover wel veel gezegd en geschreven is — m.i. aanleiding enkele opmerkingen te maken.

De fraude wordt gepleegd door buiten boeking laten van verkoopen door den boekhouder, die tevens als procurist de incasso-wissels teekent en kans ziet de tegenwaarde der niet verantwoorde verkoopen ten bate van eigen zak te doen komen. De arbeidsverdeling in de administratie is nihil, het „tweetal vrouwelijke bedienden, die ondergeschikt werk verrichten” zijn slechts verlengstukken van den boekhouder. De meesterknecht — tevens met magazijnbeheer belast — is de eenige functionaris, die, tegenover den boekhouder, een voldoende zelfstandige functie heeft. De mogelijkheid van interne controle dus uiterst beperkt zijnde, dient de vraag gesteld tot hoever kan accountantsecontrole plaatsgegrepen fraudes achterhalen m.a.w. constateeren de grootte van den werkelijken omzet. Het behoort, naar ik meen, geen betoog, dat checken van copiefacturen, in het algemeen, maar zeker in dit geval, geen essentiële betekenis heeft.

Doelstelling des accountants moet zijn — als gezegd — de grootte — d.i. het totaal in quantiteiten en in geld — van den omzet der beide producten, zoo nauwkeurig mogelijk, vast te stellen. De graad van nauwkeurigheid, die hier bereikt kan worden geeft mede de begrenzing van de fraude-mogelijkheid. De accountant zal de grondstoffen-aankopen volledig controleren met stukken van derden; hij zal daarbij, naar hoeveelheden, prijzen en bedragen den aankoop van elk der grondstoffen vaststellen.

De prijscontrole en de bedragen-contrôle kunnen hier verder

³⁶⁾ Cost accounting pag 222.

onbesproken blijven, omdat het vraagstuk beperkt is tot het niet verantwoord van verrichte verkoopen.¹⁾

De voorraden van grondstoffen, zoowel als die van gereed product worden periodiek opgenomen, hetgeen gezien het gering aantal artikelen steeds volledig geschieden kan. Vereischte is, meerdere opnemingen per jaar, ook op ongezette tijden.

De ontbrekende schakel, het verband tusschen grondstoffenverbruik en gewonnen product, moet gevonden worden door het gebruiken van normen. Waren deze nu zoodanig, dat ze geen afwijking — hoe groot ook — toelieten, dan zou elk hiaat in de verantwoording, zonder meer blijken. De mate van afwijking, die de normen toelaten, geeft dus tevens aan de mate, waarin fraude mogelijk is. Normen immers, afgeleid als zij zijn uit waargenomen verhoudingen, zullen steeds een zekere spreiding hebben en overeenkomstig de grootte en de ligging van die spreiding heeft de norm — evenals elk gemiddelde — een zekere tolerantie. Er ligt dus een zekere mogelijkheid van afwijking, waarvan niet te zeggen valt of ze aan technische onvolkomenheden van het productieproces, aan onvermijdelijke inefficiëntie dan wel aan onregelmatigheden te wijten is.

Hetzelfde geldt t.a.v. de normen van de productiviteit van den directen arbeid, waarvoor dus bij de controle aansluiting gezocht kan worden bij de loon-administratie.

De kennis van die normen, van de spreiding en de tolerantie is dus noodzakelijk. De nacalculatie ervan aansluitende bij de controle der grondstoffen-inkoop en bij de voorraadopnamen is voorts een vereischte.

Met het feit, dat meerdere normen (arbeidsprestatie en een aantal grondstoffen) voor slechts twee producten bestaan, geeft nog de mogelijkheid van een verdere beperking van onopmerkbare verschillen. Immers, wanneer bij sommige der normen de spreiding ruim is, bij andere klein, dan zal de mogelijkheid van verschillen beperkt zijn tot de geringste afwijkingmogelijkheid.

Fraude-mogelijkheid bestaat dus — voor zooverre die geen aanleiding wordt, dat de gegeven grenzen van de normen daardoor bij nacalculatie naar beneden verschoven worden — met dien verstande, dat reeds het steeds aan den lagen kant zijn van het rendement der productie een vermoeden van fraude kan geven.²⁾ De nacalculatie daarvan zal dus met vrij groote frequentie geschieden moeten.

In dit verband wordt het dus van zeer veel betekenis in te voeren dagrapporten (of althans periodieke fabricatie-rapporten) van den meesterknecht, welke — naast des accountants eigen becijferingen over grootere periode — mogelijk maken om de nacalculatie met groote regelmatigheid te verrichten en de hiaten, die des accountants berekening aanwijst per dag — althans per rapport-periode te localiseeren. Men krijgt in de dagrapporten dagen met gunstiger en met ongunstiger cijferschommelingen naar mate van den uitval der productie, maar het saldo dier factoren geeft een gunstiger rendement, een grooter quantum product dan over die periode uit verkoop + voorraden product volgt. De fout kan dan dus alleen bij de boekhouding liggen.

Spannen boekhouder en meesterknecht samen — wat moeilijk is, omdat laatstgenoemde door rendementen aan den lagen kant der normen een onvoldoende vakkennis of onvoldoende zorgvuldigheid in zijn praktijk bewijst — dan kan men slechts komen tot het constateeren van afwijkingen, die de grenzen

¹⁾ Opgemerkt zij, dat het vraagstuk het probleem beperkt tot een fraude met hoeveelheden.

²⁾ De afwijkingen wijzen niet zonder meer op fraude, zelfs wanneer de grenzen overschreden worden; ook inefficiëntie kan oorzaak van afwijking zijn. De inefficiëntie moet echter wel belangrijk kunnen zijn, wil een fraude van eenigen omvang daaronder verdoezelen. Zoodanige inefficiëntie vindt uiteraard evenzeer vermelding in des accountants rapport en zal tot veranderingen in het beheer voeren.