

**STANDAARDKOSTEN; MEER IN HET BIJZONDER  
STANDAARDFABRICAGEKOSTEN**

1. *Gebruik van kostprijzen voor verschillende doeleinden.*

Bij het bespreken van het vraagstuk der *standaardkosten* dient men zich steeds af te vragen, voor welke doeleinden een *kostprijs* berekening moet dienen, om dan vervolgens te overwegen, in hoeverre het werken met standaardkosten wenschelijk en mogelijk is.

Men gebruikt een kostprijsberekening in hoofdzaak voor onderstaande doeleinden:

1. Controle op de efficiency van het bedrijf.
2. Basis voor prijs- en expansiepolitiek.
3. Basis voor balanswaardeering.
4. Basis voor 't opstellen van bedrijfsbegrotingen.

Teneinde de kostprijs-berekening te kunnen hanteeren, is het noodzakelijk, den opbouw en detaillering van den kostprijs in de samenstellende elementen te kennen. In 't algemeen kan men met het gegeven „totaalkostprijs” geen enkele daad verrichten, noch eenige conclusie eruit trekken. Voor de bovengenoemde doeleinden b.v. zal men *minstens* dienen te kennen:

- 1°. Voor de controle op de bedrijfsefficiency: grootte van loon, materiaalverbruik en onkosten, ieder afzonderlijk. Nadere detaillering van ieder dezer grootheden (zie beneden).
- 2°. Voor prijs- en expansiepolitiek: de grootte en onderlinge verhouding van vaste en variabele kosten.
- 3°. Voor de balanswaardeering: een vrij ver gaande detaillering der onkosten, in verband met de vraag, of men ingecalculeerde rente, reserves voor afschrijvingen op incurante voorraden etc. al dan niet zal activeeren.
- 4°. Voor 't opstellen van bedrijfsbegrotingen: grootte van loon, materiaalverbruik en onkosten, gedetailleerde onkostenopbouw.

De hiergenoemde 4 kostprijsdoeleinden zullen in de practijk welhaast steeds naast elkaar vóórkomen. Het is dus de taak der kostprijsboekhouding, de kostprijsberekening zoodanig te detailleren, dat deze voor ieder der doeleinden bruikbaar is, m.a.w. de detaillering op te stellen als kleinste gemeene veelvoud der voor de diverse doeleinden wenschelijke splitsingen.

ad 1°. De controle op de bedrijfsefficiency eischt reeds een vergaande detaillering, allereerst volgens de formule:

$$K = \Sigma U \times L + \Sigma M \times P + \alpha O$$

Waarin

$K$  = totaalkostprijs  
 $U$  = aantal directe arbeidsuren  
 $L$  = uurloon

Voor iedere werkzaamheid afzonderlijk te bepalen.  $U \times L$  is dus het totale dir. loon, voor iedere werkzaamheid afzonderlijk bepaald.

$M$  = directe materiaalhoeveelheid  
 $P$  = prijs per materiaaleenheid (KG., M<sup>3</sup>. enz.)

Voor ieder onderdeel afzonderlijk te bepalen.  $M \times P$  is dus het totale directe materiaalverbruik, voor ieder onderdeel afzonderlijk bepaald.

$O$  = Onkostentotaal  
 $\alpha$  = Aandeel in dat onkostentotaal, dat a/h betrokken product toegerekend wordt.

Vervolgens dient de  $O$  nader gedetailleerd te worden in onkostensoorten b.v.:

- $O_1$  = salarissen
- $O_2$  = indirecte loonen
- $O_3$  = sociale lasten (ziekenfonds, pensioenfonds, rentezegels, enz.)

- $O_4$  = Reparatie en onderhoud
- $O_5$  = Stoom, kracht, water etc.
- $O_6$  = Laboratorium
- $O_7$  = Administratie
- $O_8$  = Afschrijvingen etc.

De factor  $\alpha$  tenslotte is afhankelijk van de basis, waarop de onkosten verdeeld worden. Is deze basis bv. het directe loon, dan is  $\alpha$  = direct loon i/h betrokken product verwerkt, gedeeld door het in totaal i/h heele bedrijf betaalde directe loon. Men kan natuurlijk voor de verdeling van iedere onkostensoort de meest juiste basis zoeken, en zal dus tenslotte verschillende bases naast elkaar kunnen gebruiken.

De gedetailleerde kostprijsformule wordt dus:

$$K = U_1, L_1 + U_2, L_2 + U_3, L_3 \dots\dots\dots$$

$$+ M_1, P_1 + M_2, P_2 + M_3, P_3 \dots\dots\dots$$

$$+ \alpha_1 (O_1 + O_2 + O_3 \dots\dots\dots)$$

$$+ \alpha_2 (O_{11} + O_{12} + O_{13} \dots\dots\dots)$$

$$+ \alpha_3 (O_{21} + O_{22} \dots\dots\dots) \text{ enz.}$$

ad 2°. Voor de prijs- en expansiepolitiek is het noodig, van iedere onkostensoort afzonderlijk het karakter aan te geven: variabel, vast, progressief, degressief (en in welke mate). Hiertoe is noodig, de onkosten  $O_1, O_2$  enz. zóó ver te splitsen, dat geen onkosten met verschillend karakter samengenomen worden.

ad 3°. ad 4°. Stellen geen nieuwe eischen meer.

2. *Bezwaren tegen de nacalculatorische kostprijs.*

Bij het bovenstaande is de kostprijsdetaillering geheel beschouwd als detaillering der *nacalculatie*. Dat wil dus zeggen, dat alle kosten, welke in een bepaalde periode zijn gemaakt (resp. verrekend, bv. de afschrijvingen), in den kostprijs zijn verwerkt. Hierbij is dus de invloed van de bedrijfsbezetting, van de seizoenfluctuatie, alsmede van allerlei incidenteele uitgaveposten nog niet geëlimineerd.

Het is thans algemeen erkend, dat de aldus berekende „kostprijs” niet geschikt is voor de doeleinden, waarvoor de berekening geschiedde, (hoewel men het op dit punt bestaande conservatisme niet mag onderschatten). De oorzaak van deze onbruikbaarheid is te zoeken in het feit, dat de nacalculatie der werkelijke kosten gedurende een vrij korte periode (bv. 1 maand) niet gelijk is aan het evenredige deel der nacalculatie gedurende een langere periode (bv. 1 jaar of bv. 10 jaar).

Voor een deel is het vanzelfsprekend, dat deze evenredigheid ontbreekt, en het is juist van zeer groot belang, voortdurend (bv. maandelijks) vast te stellen hoe groot de afwijking van het (vermoedelijk) evenredig deel der kosten bedraagt. Dit geldt bv. voor de materiaaluitval, welke zeer sterk kan fluctueeren, op den langen duur meest een tendens tot afnemen vertoont, doch, indien belangrijk, voortdurend (soms dagelijks) gecontroleerd moet worden en getoetst aan een norm (het bovengenoemde „vermoedelijk” evenredig deel van de te verwachten uitval gedurende bv. het geheele jaar). Een ander voorbeeld van ontbrekende evenredigheid levert de seizoen- en de conjunctuurgolf. Dientengevolge fluctueert de bedrijfsbezetting en — indien men volgens de gebruikelijke wijze de afschrijvingen op gebouwen, machines enz. bepaalt onafhankelijk van de bedrijfsbezetting —, geeft de nacalculatie dus een fluctueerend bedrag voor de onkostenpost „afschrijvingen”.

Voor een ander deel is het ontbreken van bovenbedoelde evenredigheid min of meer toevallig. Zoo zullen in sommige tijdvakken meer fabricageproeven genomen worden dan in andere; voorts zullen incidenteele kosten kunnen voorkomen: proceskosten; periode van bedrijfstillstand bv. tengevolge van gebrekkige materiaalvoer enz. enz.

In de nacalculatie van de betrokken periode komen al deze kosten voor, en vertroebelen aldus een goed inzicht.

### 3. Wat zijn standaardkosten.

Teneinde de onder 2. genoemde bezwaren tegen de nacalculatorische kostprijs te ondervangen, zou het dus wenschelijk zijn, een zoodanige kostprijsberekening op te stellen, dat alle min of meer toevallig optredende fluctuaties (incl. seizoen- en conjunctuur fluctuaties) daaruit geëlimineerd zouden zijn. Daartoe maakt men een vóórcalculatie. Aldus opgevat zijn „standaardkosten” dus „normaal gemiddelde kosten”. Men schat voor ieder der elementen van de kostprijs, hoe groot dit element bij *normale bedrijfsontwikkeling gemiddeld* over een zeker tijdsverloop zal zijn. Op de details van het vaststellen dezer elementen van de normaal kostprijs zal later worden gesproken.

Vooraf dient er nog eerst de nadruk op te worden gelegd, dat standaardkosten dus veronderstellen:

#### a. een normale bedrijfsontwikkeling.

Dat wil dus zeggen, dat standaardkosten niet kunnen worden opgesteld, zolang men zich geen beeld heeft gevormd van de te verwachten bedrijfsontwikkeling. Kan men de normale bedrijfsontwikkeling met voldoende graad van nauwkeurigheid voorzien, dan heeft men zich dus tevens een beeld gevormd van de te verwachten technische bedrijfsbezetting, m.a.w. men weet, of men de bestaande outillage zal moeten uitbreiden, dan wel of een deel ervan buiten gebruik zal blijven.

Daar een aantal kosten (met name de afschrijvingen op de outillage, doch ook sommige salarissen etc.) z.g. „capaciteitskosten” zijn, m.a.w. afhankelijk zijn van de grootte der in gebruik zijnde „bedrijfs capaciteit”, is de schatting der te verwachten bedrijfsbezetting noodzakelijke voorwaarde voor het opstellen van standaardkosten.<sup>1)</sup>

In principe moeten standaardkosten zoodanig worden opgesteld, dat zij ook invloeden van de conjunctuur elimineeren. Daar men echter in de praetijk in vele gevallen de bedrijfsontwikkeling niet zóó lang vooruit met voldoende graad van nauwkeurigheid kan schatten, zullen in vele gevallen de standaardkosten — nog afgezien van andere oorzaken — toch minstens eens per jaar herzien worden, voor zoover het de bedrijfsbelasting betreft, m.a.w. de conjunctuurfluctuaties zullen zich practisch in vele gevallen in de standaardkosten weerspiegelen en dus juist *niet* eruit geëlimineerd worden.

#### b. een gemiddelde grootte van elk der kostprijs-elementen.

Hiertoe is dus noodig, dat het bedoelde kostprijs-element *een steeds weerkerende* grootte is. Daarmee zijn dus alle *incidentele* kosten en baten uitgesloten. Hiermee is dus tevens geïntroduceerd, de stelling:

Alle steeds weerkerende baten en kosten zijn kostprijs-elementen,

alle incidenteel voorkomende baten en kosten zijn geen kostprijs-elementen.

Het is gewenscht, er nog even op te wijzen, dat het hierboven ontwikkelde begrip voor „standaardkosten” — dat in het vervolg van deze studie nog nader zal worden uitgewerkt —, geen onomstreden definitie van „standaardkosten” is.

Naast vele andere definities moet vooral genoemd worden de opvatting, welke „standaardkosten” definieert als „kosten onder ideaal gunstige omstandigheden bereikbaar”.

<sup>1)</sup> Opzettelijk word hier gesproken van de grootte der *in gebruik zijnde* bedrijfs capaciteit. De kosten der *buiten gebruik* zijnde bedrijfs capaciteit, dus van dat deel der capaciteit, dat in verband met de verwachte bedrijfsontwikkeling en rekening houdend met *noodzakelijke* reserve capaciteit — overtollig is — deze kosten dienen *niet* in de calculatie der standaardkosten te worden begrepen. Zij verhoogen slechts de nacalculatie (zie ad 4e.).

Het groote voordeel van het hier verdedigde standaardkosten begrip boven het „ideaalkosten” begrip is gelegen in het feit, dat „normaalstandaardkosten” een reële grootte zijn, zonder meer bruikbaar voor de onder 1. genoemde kostprijs doeleinden (gelijk hieronder nader zal worden toegelicht). „Ideaalkosten” daarentegen zijn zonder nadere analyse van de afwijkingen tusschen de standaard en de nacalculatorische kostprijs onbruikbaar voor ook maar één der genoemde kostprijsdoeleinden.

Dit moge hier met één voorbeeld worden toegelicht:

Zeker product levert bij de technische eindecontrole regelmatig een uitval van 30 à 50 %. Men verwacht in de verre toekomst dit groote uitvalpercentage (gevolg van nog onvoldoende beheersching der techniek van de fabricage) geheel de baas te zullen worden, doch voorloopig, (voor het komende jaar) acht men een resultaat van gemiddeld 25 % uitval onder gunstige omstandigheden bereikbaar. Het is duidelijk, dat (indien men hier niet te doen heeft met een technisch niet voor haar taak berekende bedrijfsleiding) alle ondernemingen, welke het product in kwestie fabricceeren, met uitvalcijfers van ongeveer dezelfde hoogte te kampen hebben. *Deze regelmatig voorkomende uitval is een kostenelement.* In de normaal standaardkostprijs is gerekend met deze uitval.

Voor de beoordeeling der bedrijfs economie moet men de bedrijfsresultaten maand voor maand en week voor week vergelijken met *deze* standaardkosten, m.a.w. de afwijkingen tusschen de voorgecalculeerde — voorloopig als standaard aanvaarde 25 % uitval — met de werkelijk optredende uitval (welke bv. in opeenvolgende weken als volgt op en neer danst: 27—21—26—30—24) is interessant. Daarentegen is de ideaal standaardkostprijs, welke rekent met 0 % uitval (immers, op den duur, na verloop van jaren, zal deze 0 % benaderd kunnen worden), onbruikbaar, de vergelijking hiervan met de nacalculatie geeft de bovengenoemde cijferreeks: 27—21—26—30—24 enz. en is niets zeggend zolang men zich niet gerealiseerd heeft, dat de technische ontwikkeling een uitval van 25 % verwachten doet.

De onbruikbaarheid van de „ideaalstandaard” geldt nog sterker voor het geven van een basis voor prijs- en expansiepolitiek. Daar de regelmatig voorkomende uitval een kostenelement is, zal de verkoops prijs van het product afhankelijk zijn van de „normaalstandaard” en niet van de ideaalstandaard.

Om dezelfde reden is de normaalstandaard de aangewezen basis voor de balanswaardering alsmede voor het opstellen van bedrijfsbegrotingen.

#### 4. Standaardwaarden voor elk der kostprijs-elementen.

De kostprijsformule luidt dus:

$$K = U_1 L_1 + U_2 L_2 + U_3 L_3 + \dots \\ + M_1 P_1 + M_2 P_2 + M_3 P_3 + \dots \\ + \alpha_1 (O_1 + O_2 + O_3 + \dots) \\ + \alpha_2 (O_{11} + O_{12} + O_{13} + \dots) + \dots$$

a. De bepaling der grootheden  $U_1, U_2$  enz. dus van de directe arbeidstijd, aan de diverse werkzaamheden te besteden, geschiedt door tijdstudies. De tijdopnemer zal, naarmate hij beschikt over grootere ervaring er beter in slagen, de werkzaamheden te analyseeren in een aantal eenvoudige handgrepen, en voor ieder dier handgrepen de noodzakelijke minimumarbeidstijd voor den gemiddelden arbeider vaststellen.

Het kan niet de bedoeling zijn, dat minimum-arbeidstijd van den *snelsten* arbeider vast te stellen en deze grootte als element in de standaardkostprijs op te nemen, immers, in dat geval geeft de standaardkostprijs niet meer een „normaal gemiddelde” aan, doch een minimum, dat voor het gros der arbeiders onbereikbaar is.

Aldus zal voor iedere werkzaamheid (= reeks opéénvolgende door denzelfden arbeider verrichte handgrepen) een standaardtijd worden vastgesteld. Deze geldt vanzelfsprekend alléén zoo-

lang de productie methode niet verandert (bv. door verandering der mechanisatiegraad, veranderde constructie details van het product enz.).

b. De grootheden  $L_1, L_2, L_3$  enz. aangevend het directe loon per uur, worden bepaald, door voor iedere werkzaamheid het gemiddelde loon per uur van de betrokken „homogene groep arbeiders” als standaardwaarde te berekenen. Een „homogene groep arbeiders” heeft als kenmerk, dat de arbeiders van zoo'n groep elkaars werk kunnen verrichten, m.a.w., dat de arbeiders onderling verwisselbaar zijn.

Men bepaalt dus voor iedere werkzaamheid, welke arbeiders voor het verrichten ervan in aanmerking komen. Deze allen tezamen vormen de gezochte homogene groep. In 't algemeen zijn vooraarden voor deze homogeniteit: gelijke trap van (on) geoefendheid, resp. bij geschoolde arbeiders: gelijke trap van geschooldheid in hetzelfde vak. Bovendien is als regel ook gelijkheid van sexe voorwaarde voor de homogeniteit.

Men maakt zich bij bovenstaande bepaling van de loonstandaardwaarde dus geheel los van de loonsverschillen, welke het gevolg kunnen zijn van verschillen in leeftijd, burgerlijke staat enz. Deze loonsverschillen zijn ten opzichte van het werk „toevallig” en worden dus bij het bepalen van de standaardwaarde genivelleerd.

Heeft men aldus voor de verschillende werkzaamheden standaardwaarden voor het directe loon bepaald, dan kan blijken, dat diverse werkzaamheden van een bepaald productieproces door dezelfde homogene groep arbeiders verricht worden.

In dat geval wordt de formule  $U_1 L_1 + U_2 L_2 + U_3 L_3$  enz. vereenvoudigd tot  $(U_1 + U_2 + U_3 \dots\dots) L$ .

c. De benodigde materiaalhoeveelheden ( $M_1, M_2$  enz.) worden bepaald aan de hand van de exacte specificatie (stuklijst) van de in het betrokken product te verwerken materiaalhoeveelheden. Deze specificatie geeft aan, hoeveel materiaal uiteindelijk in het gereed product aanwezig is. Dat is het noodzakelijk minimum. Daarenboven zal een zekere hoeveelheid uitval als regel niet te vermijden zijn (bv. uitval door afval van overschietende randjes en strookjes blik, hout, carton, enz.; uitval door afkeuring van een aantal producten, welke fabricagegebreken vertoonen enz.).

Op grond van ervaring en berekening zal voor iedere materiaalsoort, welke in het product verwerkt wordt, een uitvalpercentage moeten worden vastgesteld. — De materiaalstandaarden worden dan telkens bepaald incl. dat uitvalpercentage.

d. De materiaalprijzen ( $P_1, P_2, P_3$  enz.) dienen aan de hand van gegevens omtrent de geldende marktprijzen zoo goed mogelijk te worden vastgesteld. Het verdient aanbeveling, voor alle materiaalsoorten vaste verrekenprijzen vast te stellen, welke gedurende geruimen tijd (bv. 3 maanden à 1 jaar) ongewijzigd blijven gelden zoowel voor de kostprijs calculatie als voor de waardeering der magazijnvoorraden en afgifte uit het magazijn aan de fabricageafdeeling. Het verschil tusschen deze vaste verrekenprijzen en de steeds op en neer gaande inkooprijzen (in verband met de steeds op en neer gaande marktprijzen) wordt weggeboekt naar een prijsverschillenrekening. Was de vaststelling der vaste verrekenprijzen in 't algemeen goed, dan zal de prijsverschillenrekening geen groote saldi toonen; loopen de saldi sterk op, dan kan dit aanleiding worden, de vaste verrekenprijzen te herzien.

e. Ter bepaling van het bedrag aan onkosten, dat bij de standaardkosten geaculeerd moet worden, dient men alle onkosten  $O_{1,2,3}$  enz. te schatten bij een normale bedrijfsbezetting.

Het per product berekende standaardonkostenbedrag is dienengevolge onafhankelijk van de actuele bedrijfsbezetting, en zal dus met name geen stijging vertoonen bij een bedrijfsbezetting, kleiner dan normaal, ook niet voor dat deel der kosten,

dat men als „vaste kosten” pleegt aan te merken, en waarvan de afschrijvingen op machines enz. het meest typische voorbeeld zijn.

Doordat aldus de nacalculatie, welke de vaste kosten onverminderd zal bevatten, hooger wordt dan de vóórcalculatie, ontstaat een verschil, dat als fabricageverlies is te beschouwen, en waarvan verdere analyse waardevol is voor een goede controle op de efficiency van het bedrijf. Deze analyse is mogelijk door nadere detaillering en groepeerings der onkostensoorten. Over dit punt kan in het bestek van deze bespreking niet nader uitgeweid worden. Het eischt een afzonderlijke bespreking.

Ongeacht de vraag, welk deel der kosten men als vast wil beschouwen, is het voor een goede prijspolitiek van belang, dat men in tijden van slapte niet zóó calculeert, dat alle vaste kosten gedekt blijven, dit immers leidt tot hogere kostprijzen en dus ook zeer waarschijnlijk tot het niet meer aanvaarden van opdrachten, welke verliesgevend schijnen. — Weliswaar kan men dit laatste ondervangen, door het werken met grensprijzen (= kostprijs minus de vaste onkosten), doch daar de demarcatie tusschen vaste en variabele kosten niet seerp is aan te geven, bestaat het gevaar tot foutieve calculaties niettemin. Evenzeer onbruikbaar is een kostprijs, die bij dalende bedrijfsbezetting zou stijgen voor een gezonde balanswaardeering der voorraden.

### 5. Gebruik der standaardkosten.

#### a. Voor controle op de efficiency van het bedrijf.

In het voorgaande is beschreven, op welke wijze een standaardvoorecalculatie tot stand komt.

Deze standaardvoorecalculatie dient dus gemaakt te worden voor ieder type product.

Het is nu in vele gevallen mogelijk, de nacalculatie niet meer exact per type product te doen plaats hebben, maar voor een heele groep min of meer gelijksoortige producten en bloc. Indien men nl. aan het eind van een periode, bv. 1 maand, het in die maand geproduceerde aantal stuks type voor type telkens met de daarbij behorende standaardkosten vermenigvuldigt en de uitkomsten dezer berekening voor alle typen sommeert, verkrijgt men de totale productie tegen standaardkosten, d.w.z. de totale kosten, die volgens de voorecalculatie mochten worden gemaakt ( $\Lambda$ ). Stelt men daartegenover de volgens de nacalculatie uitgegeven totale bedragen, dan is het verschil tusschen beide dus te beschouwen als fabricageverlies of winst en — indien belangrijk — nader te analyseeren.

Heeft men nu een reeks min of meer gelijksoortige productietypen, bv. in een glasfabriek een aantal typen van verschillende grootte, glassoort, slijpsel enz., dan kan die analyse geschieden op eenvoudige wijze; men kan nl. de standaardkosten voor elk type splitsen in direct loon, direct materiaal en onkosten en deze splitsing dus ook doorvoeren voor het totaal, hierboven aangegeven door ( $\Lambda$ ). — De nacalculatie kan men evenzoo in direct loon, direct materiaal en onkosten splitsen en aldus de afwijkingen tusschen standaardkosten en nacalculatie analyseeren als afwijkingen op dir. loon, op dir. materiaal en op onkosten. Afwijkingen op het directe loon kunnen nu dus zijn: afwijkingen in het aantal gewerkte uren en in het loon per uur. Aangezien de nacalculatie van het gemiddelde loon per uur wel steeds bekend zal zijn, is de analyse van de gevonden afwijking eenvoudig, er kunnen al naar het resultaat dier analyse maatregelen genomen worden, om sneller werktempo te verkrijgen, of om het loonniveau bij standaardkosten en nacalculatie met elkaar tot overeenstemming te brengen.

Afwijkingen op het direct materiaalverbruik zijn — mits men in vóór- en nacalculatie gewerkt heeft met dezelfde materiaal-eenhedenprijzen — geheel terug te voeren tot materiaaluitval.

Afwijkingen op onkosten dienen nader per onkostensoort geanalyseerd te worden.

Door de hier beschreven methode krijgt men, gebruik makende van de standaardkosten, op eenvoudige wijze een als regel voldoende analyse van het verschil tussehen vóór- en nacalculatie. De contróle op de bedrijfsefficiency is mogelijk *zonder* nacalculatie per type, de nacalculatie per type zonder meer zou een dergelijke contróle zelfs *minder* goed mogelijk maken! Terwijl men dan n.l. veel meer gegevens heeft, wordt de contróle onoverzichtelijker, daar de afwijkingen van de toelaatbare norm niet meer in groote totalen te voorschijn komen.

Slechts indien men — in het gegeven voorbeeld van de glasfabriek — vermoedt, dat bv. de geconstateerde materiaaluitval te wijten is aan één bepaalde glassoort, is bovenbeschreven methode nog niet voldoende. Dan echter kan men volstaan met een nacalculatie per glassoort, hetgeen nog steeds veel eenvoudiger zal zijn, dan nacalculatie per type.

b. Voor alle andere onder 1. genoemde doeleinden.

Hiervoor biedt de standaardkostprijs en de opbouw daarvan in elementen alle noodige gegevens op veel betere wijze dan het geval is met een reeks opéénvolgende nacalculaties, en wel in hoofdzaak, omdat alle sterk fluctueerende kosten-elementen zijn genivelleerd en alle toevallige kosten zijn geëlimineerd.

Voor de prijs- en expansiepolitiek geven de standaardkosten het juiste kostprijsniveau en — zonder veel moeite — het als vaste kosten te beschouwen bedrag der onkosten (dus ook de z.g. grensprijs).

Voor de balanswaardering kan men de standaardkosten als regel ongecorrigeerd als waardeeringsmaatstaf aanvaarden.

Voor het maken van goede bedrijfsbegrotingen is het opstellen van soortgelijke gegevens, als die, welke bij de standaardkostenberekening worden gebruikt, noodzakelijk, zoodat in dit geval standaardkosten geacht mogen worden, onmisbaar te zijn.

Drs. H. GRÜNEBAUM

## LITERATUUR

Red. Drs. S. KLEEREKOPER

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

### „DE STEEKPROEVEN ALS MIDDEL VAN ACCOUNTANTS-CONTROLE” IN DE LITERATUUR

Inleiding en probleemstelling

#### II

Beschouwen we *de Paula* als illustratief voor den stand van de Engelsehe literatuur met betrekking tot het onderwerp, dan zouden we na deze beschouwingen kunnen overgaan tot een volgende afdeeling. In ons land echter, heeft het boek van *Spicer & Pegler*<sup>11)</sup> een zoodanige bekendheid, dat het zeker door vele studcerenden als een nadeel zou worden beschouwd, wanneer niet, met tenminste enkele woorden, van dit boek eenige notitie zou worden genomen. Wij kunnen hier echter zeer kort zijn, want, behalve in volumen, komt het boek in geen enkel opzicht boven dat van *de Paula* uit, ja zelfs wanneer men de texten zeer nauwkeurig vergelijkt, blijft het er in zeker opzicht nog bij ten achter. Mogelijk is dit echter het gevolg van eenige toevallig gekozen formuleeringen.

<sup>11)</sup> Practical Auditing by Ernest Evan Spicer and Ernest C. Pegler, uitgave H. F. L. (Publishers) Ltd., Londen, 4e druk, 1925.

We kunnen het standpunt van deze schrijvers goed leeren kennen uit onderstaand citaat:

„An audit may involve the whole of the transactions in the „books being checked, when it is known as a „complete” Audit; „or it may involve checking only some of the transactions, when „it is known as a „Partial” Audit. This latter term is incorrect, „since any Audit worthy of the name must be complete in the „sense that the Auditor must satisfy himself as to the correct- „ness of the accounts he is asked to verify. In most business „of any size, however, the amount of detail is so voluminous „and the time involved in checking the whole of it would be so „excessive, that reliance for the accuracy of the detail is, to a „large extent, placed upon the system of Internal Check in „operation in the office itself, and the Auditor, after making „such tests of the detail work as commend themselves to his „judgment, is then able to devote his attention to questions of „principle.”<sup>12)</sup>

En ten aanzien van de „Detection of Fraud” heet het:

„The amount of detail checking which the Auditor must perform before he can satisfy himself, that no fraud exists, will „depend to a great extent on the system of Internal Check in „operation. Where that system is good, collusion between two „or more persons must be involved before fraud can remain „undetected. Collusion is not infrequent, and cases of it occur „from time to time; but, though certain individuals may not „themselves be inherently honest, they see the force of the „proverb that „Honesty is the best policy”. Such a person might „consider it more to his advantage, when approached by a fellow „clerk with a view to collusion, to report the matter to his prin- „cipals in order to gain the reward due to a faithful servant, „than to participate in the fraud, and incur the risk of discovery, „with its resulting consequences. The necessity for collusion, „therefore, is a very great safeguard, and one which the Auditor „is entitled to rely upon. He must not of course do this indis- „criminately, and assume that because there is a good system „of Internal Check in operation he need no detail checking „whatever. He must test the transactions as exhaustively as the „circumstances permit, and should he find anything irregular he „will then make a complete examination.”<sup>13)</sup>

Zooals men ziet, past de analyse van het werk van *de Paula*, die hoogstwaarschijnlijk in de school van *Dicksee, Spicer & Pegler* e.a. is opgevoed, geheel op deze beschouwingen. Het is dan ook volkomen overbodig, hierop weer in alle details in te gaan.

Slechts wil ik hier nog eens weer memoreeren, dat ook deze schrijvers, als alternatief van steekproeven, gecombineerd met steunen op de interne contróle, zien een volledig checken in detail van alle posten. Ook hun is de principieele beteekenis van de totalen-contróle en van contróle op critische momenten niet duidelijk. De rest van de critiek kan hier zonder eenig bezwaar den lezer worden overgelaten.

De Amerikaanse literatuur komt in geen enkel opzicht boven de Engelsehe uit. Als voorbeeld bespreken we de ook hier te lande bekende *Montgomery*.<sup>14)</sup> Het boek bevat een groot aantal voorbeelden van het gebruik van steekproeven, waarvan wij hier slechts enkele zullen behandelen.

Vooraf echter dienen we des schrijvers principieele beschouwing van het probleem te leeren kennen:

„Auditing by tests and scrutiny. In various sections of this „book the author refers to „tests” or to „tests and scrutiny”. „The application of those terms must not be misunderstood, „particularly with reference to detailed audit. In a business of „any considerable size it is a physical impossibility for the „auditor to verify every entry in the books within a reasonable

<sup>12)</sup> t.a.p. pag. 21 e.v.

<sup>13)</sup> t.a.p. pag. 6 e.v.

<sup>14)</sup> Auditing Theory and Practice by Robert H. Montgomery, uitgave The Ronald Press Company, New York, 4e druk, 1927.