

teuren moet de accountant zelfstandig informeeren en zien dat ze geen nieuwe posten ontvangen. Omtrent de posten, die nog geen 3 mnd. oud zijn, kan men voorloopig geen zekerheid krijgen. Op den duur moet dit echter in orde komen.

Om te zien of niet ongemotiveerd korting wordt gegeven of omzet van grossiers wordt opgevoerd van de betrokken Debiteuren-rekeningen, moet de ereditzijde geheel afgecheckt worden.

Om nu echter ten slotte het verband, hetwelk men tussehen Debiteuren en kas (bank) legt van waarde te doen zijn, moet men ook de geheele kas en bankadministratie controleren. Dit is trouwens ook noodig om zich te overtuigen dat alle op „Onkosten” en dergelijke rekeningen geboekte posten inderdaad zulke en geen reducties zijn. Bij deze controle zal men zich wel wat kunnen beperken ten opzichte van kleine postjes, mits uit de onkosten-specificatie blijkt, dat aan een bepaalde groep van kosten een normaal bedrag besteed is.

Ook zal men zich niet zoo druk behoeven te maken omtrent de doelmatigheid van kosten van welke betaling (niet aan afnemers) men zich door officieele kwitanties heeft kunnen overtuigen.

Aan den anderen kant ga men scherp na al die kosten waarvan geen officieele kwitantie is (ook al kan die er in 't algemeen niet zijn) zooals salarissen, reiskosten, porti, etc. en checke men die post voor post in de onkosten-specificatie om zich te overtuigen, dat het totaalbedrag rationeel schijnt. Op dezelfde wijze zie men de privé-disposities.

Dat men uit alle boeken de journaliseering trekt en de zelf gemaakte proefbalans vergelijkt met balans en winstrekening om zekerheid te krijgen, dat niet bijv. een geheel memoriaal achterbaks gehouden is, spreekt van zelf.

Ten slotte zouden wij, speciaal van de groote afnemers, de correspondentie dossiers willen doorlezen.

De conclusie moet wel zijn, dat het verschil tussehen deze controle en de regelmatige controle kleiner is, dan men op het eerste gezicht zou denken. Juist een negatieve controle, als waarom het hier grootendeels gaat, is slechts uit te voeren als het geheel in onderling verband kan worden gezien.

Van die onderdeelen der administratie, welke men er alleen in betreft om den cirkel sluitend te krijgen, kan men wat minder diep dan anders op de details ingaan. Daarentegen zal men die onderdeelen, waarom het in het bijzonder gaat, waar de verleiding tot „fraude van hooger hand” zoo groot is, dat er misschien niet terug geschrokken zal worden voor systematische frauduleuse instructies, minder dan ooit aan interne controle kunnen overlaten.

JAMES POLAK

## UIT HET BUITENLAND

Red.: J. E. ERDMAN, C. A. HUYSMAN en C. J. MEYER  
(Bijdragen en mededeelingen zende men aan den Secretaris der Redactie)

### Het nut van Costaccounting

Onze aandacht werd getrokken door een artikel van Dr. Paul M. Atkins, — schrijver van verschillende werken. o.a. „Industrial Cost-Accounting for Executives”, — over „The Practical uses of Industrial Cost-Accounting” in de April- en Mei-1927-afleveringen van „Industrial Management”. Wij achtten het belangrijk genoeg om er hier een overzicht van te geven.

Het artikel is in tweeën verdeeld.

### I.

#### *Costaccounting als middel bij de vaststelling der bedrijfs-politiek.*

Het is een populaire opvatting, dat het voornaamste nut der kostenberekeningen is het vaststellen van de verkoopprijzen.

Hoewel dit in dezen ruwen vorm slechts in geringe mate juist is, is het niettemin waar, dat kostprijsberekening in vele gevallen nuttig is als hulpmiddel bij het bepalen der prijspolitiek en in sommige gevallen ook voor het vaststellen van industrieele prijzen. Het aantal zaken, waarin dit laatste mogelijk is, is echter kleiner dan men gewoonlijk denkt.

In een groot aantal bedrijven wordt de verkoopprijs voor den individueelen fabrikant door de markt bepaald (al vergeten we niet, dat iedere fabriek iets bijdraagt tot de vaststelling van dien prijs, door haar houding ten opzichte der markt). Want daar de meeste bedrijven of een standaard-product maken of een, dat gemakkelijk kan worden vervangen, is hun invloed op de markt en haar prijzen zoo gering, in vergelijking met de andere factoren, die de prijzen bepalen, dat hij praktisch kan worden verwaarloosd.

Het zou echter verkeerd zijn hieruit voor de bedoelde groep van industrieën af te leiden, dat kostprijsberekening geen dienst kan verleenen bij de bepaling der prijspolitiek. In vele gevallen is zij van zeer groote waarde. Want juist omdat de verkoopprijs aan de controle van den zakenman is onttrokken, is het van te meer belang, dat deze zijn kostprijs onder controle, en op den duur onder den verkoopprijs houdt, zal zijn zaak stand houden.

Het komt echter ook voor, dat een bedrijf een monopolie heeft, waardoor het binnen zekere grenzen zijn eigen prijzen kan bepalen.

De vaststelling hoe zulk een bedrijf het grootste netto overschot zal verkrijgen, berust evenzeer op een analyse der kosten, als op den verkoopprijs. Daartoe is het noodzakelijk de kosten te schatten van de productie van verschillende hoeveelheden en van de prijzen, waarbij het goed nog juist van de markt zal worden genomen. Natuurlijk zijn dit ramingen doch zij doen diensten bij het bepalen van de beste prijspolitiek.

Gesteld, men maakt een machinetype, dat in zekere bedrijven met voordeel kan worden gebruikt, ook al is zijn prijs betrekkelijk hoog.

Daar zijn echter andere bedrijven, die deze machine ook gaarne zouden aanschaffen, als haar prijs lager was. Om nu, met het oog hierop, te bepalen, welke hoeveelheid zal worden aangemaakt, moeten verschillende punten worden onderzocht.

Een der eerste vragen is die naar de kostprijzen van verschillende hoeveelheden, zij moeten, als gezegd, worden geschat. Voordat daartoe een analyse der mogelijke kosten kan worden opgesteld, is het noodig, de capaciteit van de onderneming te bepalen, deze toeh wijst de bovenste grens aan voor de hoeveelheid, die zonder uitbreiding van de inrichting kan worden aangemaakt. Men zal dan spoedig bemerken, dat, ook al laat men overwerken en voegt ploegen in, er een grens aan de capaciteit van iedere onderneming is. Voor een goede kostenberekening is deze ervaring van veel belang, omdat het voortdurend werken der machines buitengewoon onderhoud tengevolge heeft, overwerk hooger moet worden betaald en de efficiëntie van den arbeid in overuren en bij nachtploegen steeds geringer is. Daarbij nemen de kosten van toezicht van een zeker punt af toe, en „wastes” vermeederen onevenredig bij een bedrijf, dat voortdurend onder hoogen druk werkt.

Wat de hoogste grens voor de capaciteit uit het oogpunt van den kostprijs is, kan slechts door een zorgvuldige bestudeering van de actueele en de waarschijnlijke kosten worden uitgemaakt. Het doel moet zijn te bepalen op welk punt de kosten per een-

heid het laagst zijn, van waar dus het forceeren der capaciteit een toenemen dier kosten zou tengevolge hebben.

De analyse van de productiekosten is echter slechts één fase van het probleem. Een grondige analyse van de markt is evenzeer noodig. Dat beteekent, dat de kosten van den verkoop moeten worden onderzocht. Dat onderzoek moet met evenveel zorg gebeuren als dat naar den kostprijs.

Er zijn dus drie belangrijke factoren noodig om vast te stellen, welke hoeveelheid zal worden gemaakt:

De kosten per eenheid

De verkoopskosten per eenheid

De verkoopprijs.

Zij hangen onderling en met de gezochte hoeveelheid samen.

Is één factor bepaald, dan zijn de anderen afhankelijk van dezen en verandert er een, dan is het evenwicht verstoord.

Het gestelde probleem is betrekkelijk eenvoudig, omdat het een onderneming betreft, die één type maakt, waarvan zij het monopolie heeft, doch het wordt gecompliceerd als men voor verschillende artikelen deze berekeningen moet maken, want dan moet men er rekening mede houden, dat er kosten zijn, die over verschillende typen moeten worden verdeeld, waarbij het soms praktisch onmogelijk is de goede verhouding te bepalen.

Een ander probleem, dat zich voordoet bij alle ondernemingen, die meer dan één product vervaardigen is de vraag, of zij dit aantal zullen uitbreiden of inkrimpen. Het ideaal zou zijn slechts die typen te maken, welke winst afwerpen en de anderen te schrappen. Ongelukkiger wijs blijkt het soms, dat dit niet mogelijk is, daar het maken van de verliesbrengende artikelen noodig is, om de orders in de winstgevende te verkrijgen. Alsdan zal het goed zijn na te gaan, hoe groot het percentage aan verliesbrengende artikelen voor iederen klant afzonderlijk mag zijn en, als dit wordt overschreden, te overwegen, of het niet beter is, dien klant op te geven. Hierbij rijzen dan weer verschillende vragen, zooals naar de hoegrootheid van de totale productie op dat oogenblik, de vermoedelijke vermeerdering of vermindering daarvan etc.

Ook dit vraagstuk is slechts op te lossen op de basis van de analyse der kosten van productie en verkoop der verschillende goederen. Is de kostprijs grooter dan de verkoopprijs, dan is het op het eerste gezicht duidelijk, dat de productie moet worden gestaakt. Het kan echter ook voorkomen, dat de kostprijs wel onder den verkoopprijs is, doch dat de kosten van den verkoop zoo groot zijn, dat er tenslotte geen winst overblijft. Ook dan is dus de evidentie tegen voortzetting der productie.

Zal men onderdeelen maken of koopen? Daar zijn tijden, dat de zaak het druk heeft met voordelige goederen, zoodat het zelfs goedkooper kan uitkomen andere goederen duurder in te koopen, dan men die zelf zou kunnen maken. Omgekeerd, kan het wijs zijn, dingen te maken, die men goedkooper zou kunnen koopen, n.l. als de fabriek slechts gedeeltelijk is bezet, want dit kan tengevolge hebben, dat de vaste kosten over een grooter product kunnen worden verdeeld, waardoor de nettowinst grooter zal zijn.

Dit leidt van zelf tot de overweging, of het gewenscht is, artikelen te maken, en te verkoopen onder den kostprijs.

De meeste ondernemingen zijn in een tijd van depressie er verre van om haar geheele capaciteit te hebben bezet. Voorzover zij daar beneden zijn, zullen zij in het algemeen iedere opdracht, die zij kunnen uitvoeren voor een prijs, die de eerste kosten (materiaal en loon) te boven gaat de moeite waard vinden, daar hij een deel der vaste kosten dekt, dat anders als verlies zou moeten worden boekt.

Het kan zelfs zijn, dat het voordeliger is, tijdelijk werk aan te nemen tegen een prijs, die zelfs de eerste kosten niet dekt,

liever dan het bedrijf geheel stop te zetten. Zulke gevallen vereischen echter voor een goede beslissing een nauwkeurige kennis van den toestand. Niet te vergeten is daarbij de factor, dat het ontslaan van de leidende personen verhindert de zaken weer tijdig te hervatten, als de orders weer komen en dat stopzetten kan beteekenen de markt ontblooten van het artikel, zoodat het buitengewone verkoopskosten medebrengt ze weer er op te brengen. Ook deze kwesties vereischen een analyse der kosten en beschouwingen, die buiten het gebied der kostprijsberekening liggen.

Een ander probleem van betekenis is de standaardisering van de fabricatie der eenheden en de schrapping van onnoodige deelen. Hoe minder onderdeelen, hoe geringer de handelingen zijn om ze te maken, des te gemakkelijker wordt de controle in de fabriek, des te kleiner kunnen de voorraden zijn, die moeten worden gehouden en dus hoe geringer de productiekosten. Het is echter ook op dit punt onmogelijk een goed besluit te nemen zonder een vergelijking van de tegenwoordige kosten en die, welke er zullen zijn na het tot stand komen der verandering, cijfers, die een goed kostprijsberekeningsstelsel steeds moet kunnen geven.

Daar zijn verder nog de vragen inzake aanschaffing van nieuw materiaal, de soort, en of men het maken of koopen zal.

Het is mogelijk, dat, ook al is koopen goedkooper dan maken, men de voorkeur zal geven aan het laatste, daar het de Maatschappij in staat stelt goede krachten in dienst te houden gedurende een periode van slapte, of omdat de machine een nieuwigheid is, die — buiten de fabriek vervaardigd — patentering noodig zou maken. Ook bij deze overwegingen kunnen de kostenanalyse en -statistieken niet worden gemist.

Ook voor het samenstellen van het belangrijk controlemiddel de financieele begroting (The Master Budget) kan het kostenoverzicht op verschillende wijze van het grootste belang zijn. Daar de kosten-berekeningen in financieele termen aangeven, wat er in de fabriek omgaat, is het duidelijk, dat zij de basis voor verschillende ramingen leveren, die in de financieele begroting tot uitdrukking komen.

Het zal bijv. technisch mogelijk zijn een zekere hoeveelheid goederen te maken, doch vóórdat kan worden berekend of men dit ook kan financieren, is het noodig, zoowel de kosten van productie als van den verkoop na te gaan. Het kan voorkomen, dat het grootste deel van den verkoop eerst kan plaats vinden tegen het eind der periode, die door het budget wordt gedekt, zoodat de ontvangsten eerst daarna komen. Het kan dan blijken noodig te zijn, teneinde deze distributiespits te dekken, gedurende de geheele periode te produceeren. De uitgaven kunnen dientengevolge aan de ontvangsten langen tijd vooraf gaan, gedurende welke de onderneming zich zelve moet financieren of van crediet moet gebruik maken.

De waarde der te maken goederen zal ook hier met behulp van de kostenregisters worden opgemaakt; de waarde der materialen zal van de inkoopafdeeling, mogelijke verandering in de loonen door de personeelafdeeling worden verkregen; de berekening van den opslag voor de vaste lasten is weder een der functies der kostenafdeeling.

Het kan nu blijken, dat de noodige fondsen niet gemakkelijk te verkrijgen zijn, en de productie dus moet worden beperkt. Dit maakt een onderzoek noodig naar de bedragen aan ongedekte lasten, die door het verminderen der productie met verschillende hoeveelheden ontstaan, want het zou kunnen blijken, dat de verliezen bij minder dan normale productie grooter waren dan bij de zwaarste belasting. Het bedrag van deze ongedekte kosten kan echter weder slechts worden berekend met behulp van een analyse der waarschijnlijke kosten der periode.

Tenslotte, ook bij den geheelen of gedeeltelijken verkoop van het bedrijf kan een goede kostprijsadministratie de meest waardevolle diensten bewijzen.

II.

*Costaccounting als hulpmiddel bij de uitvoering der gekozen bedrijfspolitiek.*

De Balans en Winstrekening behooren tot de documenten van een onderneming, die niet slechts de belangstelling van haar staf, doch ook van velen daarbuiten hebben: Bankiers, aandeelhouders, crediteuren. Geen onderneming kan het lang zonder deze stukken doen. De tijd, dat men er mede tevreden was, ze éénmaal in het jaar op te maken, wordt snel verleden: algemeen wordt thans de maandelijksche balans en winstrekening verlangd.

Daar de balans den toestand van het oogenblik, de winstrekening den overgang van den vorigen in den tegenwoordigen toestand moet duidelijk maken en deze verandering in hooge mate afhangt van wat er *in* de onderneming plaats vond, ligt het voor de hand, dat de kostenadministratie in de samenstelling dezer stukken een belangrijk aandeel behoort te hebben.

Om te beginnen zal zij de gegevens leveren voor de verschillende materialen, die anders op tijdroovende wijs zouden moeten worden geïnventariseerd. De afzonderlijke rekeningen, die daarvoor moeten worden gehouden, behooren te worden gesecondeerd door een doorlopenden inventaris van ieder materiaal afzonderlijk. Deze kan tevens dienstbaar zijn aan het bepalen van den juisten prijs, waartegen de materialen kunnen worden afgeschreven. Wekelijks en maandelijks kunnen de gegevens onderling worden gecheckt. Hierdoor zal men, zoo noodig zelfs dagelijks, kunnen weten, hoe groot de voorraad is en in ieder geval een paar dagen na de periode, die wordt afgesloten.

Nog onmisbaarder dan voor de inventarisatie der voorraden is de kostenadministratie voor die der goederen in proces van bewerking, daar een eenigszins nauwkeurige schatting daarvan praktisch vrijwel onmogelijk is.

Behalve in deze gevallen doet de kostenadministratie diensten bij inventarisatie van inkomsten en bij de vaststelling der balanswaarde van machines en werktuigen vervaardigd voor eigen gebruik. Ja, zelfs als de onderneming deze koopt, zal zij toch nog voor de installering kosten maken, die bij de waarde van de nieuwe inrichting moeten worden gerekend. Zoo zijn er meer posten te noemen, waarbij een goede kostenadministratie diensten kan bewijzen voor de balans. In het bijzonder zijn nog de magazijn-voorraden van allerlei aard te vermelden. Zij zijn voor de balans van overwegend belang en behooren het voorwerp van voortdurend toezicht en controle te zijn. De kostenadministratie kan niet zeggen, hoe dat moet gebeuren, doch wel kan zij de leiding gegevens verschaffen, die haar tot oordeelen in staat stellen om de details der verschillende voorraden te beoordeelen.

Voor de winstrekening kan de kostenadministratie gegevens verschaffen, die zonder haar slechts te verkrijgen zijn door een serie berekeningen, waarvan op zijn best de uitkomst slechts ramingen kunnen zijn. Met een goed ingerichte kostprijsadministratie is het mogelijk de waarde van de goederen, die sedert een zekere periode zijn verkocht, met een hoogen graad van nauwkeurigheid vast te stellen, te beter naar mate de kosten meer gedetailleerd worden genoteerd.

Hoewel uit de op deze wijze verkregen kostprijs der verkochte goederen niet (op de W. en V.) blijkt, hoe hij werd verkregen, zooals de kosten blijken in een W. en V., die zonder behulp der kostprijsregisters wordt samengesteld, kan daartegenover met behulp van deze een analyse der kosten van ieder verkocht stuk plaats vinden, die veel meer inzicht geeft, dan welke bestudeering ook van de conventionele W. en V.

Bovendien is het mogelijk om, bij het bestaan van een systematische kostprijs-administratie, op de winstrekening de bronnen aan te geven, waaruit de verschillende verliezen zijn ont-

sproten, zooals ongedekte vasten kosten, werkloosheid der arbeiders enz. Deze gegevens mogen weinig moedgevend zijn, beter is ze aan het licht te brengen, dan dat zij verborgen blijven onder de opbrengst van (resp. winst op) de verkochte goederen.

In het voorgaande is slechts een klein deel aangewezen van het nut, dat een industriële kosten-administratie aan de leiding kan bewijzen. Behalve, dat de registers de gegevens moeten verschaffen voor den actueelen kostprijs, de inrichting van het loopend bedrijf, moeten zij ook inlichtingen geven over de waarde van de verschillende delen daarvan. Gedeeltelijk bestaat dit in de gegevens, die betrekking hebben op de kosten van onderhoud der verschillende eenheden. Het is van belang op te merken, dat machines, die geheel gelijk aan elkander schijnen te zijn, zeer ongelijke kosten kunnen medebrengen. Soms kan dit liggen aan den bestuurder, soms komt dit uit de hoedanigheid der machines zelve voort. Een goede kosten-administratie zal door een analyse der kosten de oorzaken aan het licht brengen.

Het komt voor, dat een machine geruimen tijd stilstaat, niet wegens gebrek aan materialen, werk of een andere storing bij de voortbrenging, doch omdat haar capaciteit te groot is om deze aan te passen aan die van de overige inrichting der onderneming.

Ook is het niet zeldzaam, dat een machine technisch efficiënt, doch economisch schadelijk is, omdat haar productievermogen niet ten volle kan worden aangewend. De kosten-administratie behoort dit uit te brengen.

Wat moet gebeuren hangt van de omstandigheden af. Zoo kan het verstandig blijken, met het oog op een gewenschte speelruimte in de productie-capaciteit machines te behouden, die niet tenvolle kunnen worden ten nutte gemaakt.

Veelvuldiger zijn de gevallen, dat verliezen voorkomen, omdat machines stilstaan om andere redenen dan een excès van capaciteit. Het ontbreken van materiaal, van een bestuurder of van orders, defecten, ontbreken van drijfkraacht, zijn vruchtbare bronnen van groote verliezen. Het is noodzakelijk de waarde daarvan te kennen. Een goede kostenadministratie zal haar verschaffen.

Hoewel arbeid in een industriële onderneming relatief thans een minder groote factor is dan een geslacht terug, verdient hij toch niet minder, als element van productie, gecontroleerd te worden, dan de andere factoren. Het meest noodige daarbij is de voorkoming van tijdverlies. Dit kan zeer verschillende oorzaken hebben: 1. Gebrek aan een geregelden gang van het werk. Dit kwaad kan vaak worden verholpen voorzover het voorkomt uit gebrekkige leiding. 2. Plotselinge spoedorders, die een gedeelte van het bedrijf stopzetten. 3. Gebrek aan materialen, orders of instructies, werktuigen, stroom — dezelfde gebreken, die de machines doen stilstaan. In de meeste van die gevallen ligt de fout niet bij den arbeider, doch hooger op en soms bij hen, die zeer verantwoordelijke posities in de organisatie bekleeden. Vaak komt het voor, dat de oorzaak ligt bij den bedrijfsleider, die bij het opstellen van werk zijn plan niet ver genoeg vooruit heeft gezien: Materialen worden niet tijdig besteld, werk bestemd voor machines, die niet beschikbaar waren enz. Soms ook zijn de oorzaken zuiver accidenteel.

Er zijn echter ook tijdverliezen, die aan de arbeiders te wijten zijn. Zorgeloosheid, die tot gevolg heeft verkwisting van materiaal of defecten aan de machines, is een vruchtbare bron van werkloosheid van menschen en machines beide. Een tekort aan kennis en de poging om zich van een taak af te maken hebben eveneens ditzelfde gevolg.

Van het grootste belang is het voor de leiding het bedrag dier verliezen naar de verschillende oorzaken gesplitst te kennen. Eerst aan de hand van juiste statistische gegevens zal het

mogelijk zijn te beoordeelen of en door wie, hoe en waar zal worden ingegrepen.

Eengoed ingericht rekening-systeem behoort aanwezig te zijn tot het verstrekken der noodige desbetreffende gegevens.

Subtieler en moeilijker dan van arbeid, materiaal en inrichting is de controle van de kosten der administratie der verschillende afdelingen en der zaak als een geheel.

Om deze controle goed te doen is een zorgvuldige analyse dier onkosten noodig; om te beginnen naar de afdelingen, of andere eenheden van organisatie of administratie, waarin het bedrijf is verdeeld.

Wordt dan in de afdelingen een onkostensplitsing doorgevoerd, dan kan daarmee door samenvoeging een gedetailleerd overzicht over deze onkosten voor het geheele bedrijf worden verkregen.

Zorgvuldige analyse dezer onkosten heeft velerlei nut. Zij is een hulpmiddel tot het ontdekken van onnoodige uitgaven en van verkwistingen; waarvan sommige reeds hiervoren zijn besproken. Ten andere kan zij dienen om de verantwoordelijkheid te bepalen van leiders en afdeling-chefs en hun waarde voor het bedrijf te beoordeelen, daar het voor de hand ligt, dat het onkosten-overzicht aanwijst wie zuinig en wie zorgeloos is.

Verder zijn daar de vergelijkingen tusschen de opeenvolgende maanden en dezelfde maanden of langere perioden der vorige jaren, waartoe zij in staat stellen. En zoo is er meer te noemen.

Het is van het grootste belang bij het gebruiken van een begrooting of een overzicht der kosten van een vroegere periode, als uitgangspunt voor de beoordeeling van het beheer van een chef, er rekening mede te houden, dat de omstandigheden, die de onkosten bepalen radicaal kunnen gewijzigd zijn. Het saldo op een zeker hoofd kan buitengewoon hoog schijnen, doch bij onderzoek kan blijken, dat de prijzen plotseling gestegen zijn, terwijl tegelijkertijd het verbruik is afgenomen. Natuurlijk kan ook het omgekeerde voorkomen: Een rekening, die op het oog normaal is, kan een buitensporigheid verbergen, als gevolg van een prijsdaling. In één woord, er behoort intelligentie en kennis toe bij de leiders om de cijfers, die de kostenadministratie verschaft, met vrucht te gebruiken.

Een kostenoverzicht (begrooting) moet dienen als basis voor de standaard-opslagprocenten. Deze dienen om het product te belasten met een redelijk aandeel in de algemeene kosten, als uitdrukking van de waarde der diensten, die aan het product zijn bewezen. Op deze wijs dienen zij tevens als controlemiddel op de werkelijke kosten.

Deze standaard-opslagprocenten dienen verder om de gedekte van de ongedekte onkosten af te zonderen, een maatregel, die onmisbaar is, voor de toepassing van zekere gezonde zakenbeginselen.

Een der groote moeilijkheden bij vroegere kostprijsberekeningen was, dat tot deze afzondering geen poging werd gedaan, waardoor het voorkwam, dat het scheen, dat de productie-kosten waren gestegen, terwijl het vanzelf sprak, dat zij moesten zijn gedaald. Menig zakenleider heeft daardoor al zijn vertrouwen in zijn kosten-administratie verloren en, ziende, dat zij onjuist was, geconcludeerd, dat zij nutteloos was.

Het ontbreken van een berekening der ongedekte kosten maakte, dat de leiding geen middel had, om vast te stellen, op hoeveel het ledigstaan van de capaciteit der onderneming haar kwam te staan en daarmee miste zij de basis, om te beoordeelen, in hoeverre het gewenscht was werk te zoeken, dat weinig of geen winst beloofde.

Een ander nadeel van het leggen van de totale onkosten op

het product is, dat het leidt tot een geflatteerden inventaris. De vaststelling van goede opslagprocenten lost deze moeilijkheid op.

Een kostenschema is in wezen een maatstaf of standaard, waaraan de gemaakte kosten kunnen worden gemeten. Even belangrijk als voor de onkosten, is het voor alle productie-processen zulke standaarden op te stellen. Zij behooren te worden samengesteld uit de kosten van een standaardkwaliteit van het betrokken materiaal, dat geacht kan worden den loopenden, normalen prijs te hebben, de directe arbeidskosten noodig voor het product, en den opslag. De beide laatste gegevens zijn te baseeren op de standaardtijden voor het werken, zooals die door de afdeling voor bedrijfsstandaarden zijn berekend. Diezelfde afdeling pleegt ook de standaard-hoeveelheid voor de eenheid van het product te bepalen (los van de berekening daarvan door de ingenieurs). Met deze en andere gegevens, die noodig zijn, is het mogelijk, kostenstandaarden met groote nauwkeurigheid op te stellen. Zij hebben waarde, ten eerste voor de vergelijking der werkelijke kosten, op dezelfde wijze, als de werkelijke onkosten met de begrotingen van deze, terwijl er gelijke intelligentie bij noodig is, om ze goed te gebruiken.

Ten tweede kunnen zij dienen als basis voor begrotingen van opdrachten. Het spreekt vanzelf, dat hetgeen hier voor de kosten van een product wordt aanbevolen, evenzeer kan en moet worden uitgewerkt voor de kosten van al de arbeidsprocessen. Deze berekeningen, dat is duidelijk, zijn voor de leiding van groot nut. Zijn de gemaakte kosten hoog, zij zal de oorzaak opsporen en haar zoeken weg te nemen. Zijn zij ongewoon laag, zij behoort zich er van te vergewissen, of dit een gevolg van vergissingen in de opstelling is, of aanleiding moet geven om de standaarden te verbeteren. Worden in een industriële onderneming verschillende artikelen vervaardigd, een goede kosten-administratie zal in staat stellen, om de winsten en verliezen op ieder hunner zuiver te scheiden, opdat het blijke, welke branche winst, welke verlies oplevert.

Een belangrijk deel van de cijfers, die in de boekhouding worden opgenomen, worden door de kosten-registers geleverd. Van de inventarissen werd reeds gesproken, doch behalve van deze staten, die controle op de grootboek-rekeningen uitoefenen, is nog melding te maken van de loonen en de onkosten-rekeningen, alsmede van die der vaste inkomsten voor alwelke de kosten-administratie eveneens een groot deel of al de gegevens verstrekt. Omgekeerd krijgt deze administratie direct of indirect geen gering deel van haar materiaal van de algemeene rekeningen der boekhouding. Een deel van de gegevens omtrent de magazijnvoorraden, afschrijvingen, terugbetaalde kosten en al de gegevens, die betrekking hebben op de debiteuren- en crediteurenboeken komen uit die bron. Het is onmogelijk een goed rekening-systeem te hebben zonder een innig verband tusschen deze twee deelen.

Een der functies der industriële kostenadministratie, die te vaak over het hoofd is gezien, is de dienst, die zij bij de productiecontrole kan verlenen. De productiecontrole, in het bijzonder wat betreft den gang van het werk door de fabriek, gebeurt uit den aard der zaak met een zekeren spoed. Dit heeft tengevolge, dat er wel eens kleine fouten worden gemaakt, die de kosten-afdeling bereiken. Daarom behoort een van hare bezigheden te zijn de controle van de rekeningen, creditnota's, tijdbiljetten enz. die zij van de planning-afdeling ontvangt, teneinde zooveel mogelijk er voor te zorgen, dat deze gegevens juist zijn. Dit heeft niet slechts tengevolge, dat de kosten-registers zuivere gegevens leveren, doch het is ook een waardevol middel, om de bedienden van de planningafdeling tot grootere accuraatesse aan te sporen, terwijl het bovendien vaak gelegenheid geeft, om een fout te verbeteren, vóór dat zij kwaad heeft gedaan. De controle van de bewijsstukken der productiecon-

tiële moet door de kosten-afdeeling als een van haar belangrijkste functies worden beschouwd.

Tenslotte, op welke wijze moeten de gegevens door de kosten-afdeeling worden samengesteld, opdat de leiders er profijt van hebben? Een belangrijk deel is in de registers en staten der afdeeling vervat, dat in dien vorm kan dienen. Een ander deel moet eerst in goeden vorm worden gebracht. Bijv. een gespecificeerd overzicht van de kosten van ledigstaan, verdeeld naar de oorzaken daarvan.

Dit kan gebeuren, statistisch of graphisch, of op beide wijzen.

Het is vaak wenschelijk de gegevens der kosten-registers in statistischen of grafischen vorm te brengen, niet slechts, omdat zij daardoor begrijpelijker zijn voor hen, die ze moeten gebruiken, doch ook, omdat zij daardoor beter vergelijkbaar zijn met de andere rapporten, die in denzelfden vorm zijn opgemaakt.

Een ander voordeel van zulke overzichten bestaat in de mogelijkheid daardoor vergelijkbare gegevens in kort bestek te vereenigen. De onkosten-rekeningen van de maand kunnen worden vergeleken met die der voorgaande maand en van het voorgaande jaar, met de geraamde kosten, met het gemiddelde van de laatst verlopen twaalf maanden of met dat van de voorgaande twaalf, met het gemiddelde van het loopende jaar enz.

Tenslotte heeft het gebruik van staten en grafieken het voordeel, dat de registers aan de afdeeling in bewerking kunnen blijven.

Steeds moet worden bedacht, dat de kosten-administratie in de allereerste plaats deel uitmaakt van de interne controle-inrichting der onderneming. Zij moet der leiding de gegevens verschaffen, noodig om de zaken te besturen. Deze gegevens komen uit een groot aantal bronnen en moeten telkens juist in die vormen worden gebracht, die de omstandigheden van het oogenblik vereischen.

C. V.

---

## BOEKBEORDEELING

---

*De Gemeente-Financiën* door J. H. en J. A. Leppink.  
N. Samsom, Alphen a/d Rijn.

Naast het veelomvattende, indertijd in vier deelen uitgegeven werk van den Heer H. Keegstra, (Hand- en Leerboek der Gemeente-Financiën), een werk, dat zeer veel wetenswaardigs bevat en als hand- en leerboek een vooraanstaande plaats inneemt, doch dat voor den lezer, die slechts een beknopt overzicht verlangt, rijkelijk uitgebreid is, is thans het hierboven aangehaalde boek verschenen, dat het geheele terrein der Gemeente-Financiën in het kort behandelt.

In het prospectus, waarbij het werk wordt geïntroduceerd, staat vermeld, dat dit boek het eerste is, dat een bevattelijk, maar tevens een volledig en wetenschappelijk gefundeerd overzicht geeft van het geheele probleem der Gemeente-Financiën. Wij kunnen met den inhoud van deze aankondiging slechts ten deele accoord gaan. Bevattelijk en volledig, — voor zoover dit mogelijk is in een beknopt werk als het onderhavige —, is het boek zeker; dat het echter een *wetenschappelijk gefundeerd* overzicht geeft, ontkenmen wij te eenenmale. Wij missen te veel de causale redeneering, die een beschreven verschijnsel moet verklaren. Bovendien kan in een wetenschappelijk gefundeerd overzicht niet worden volstaan met eene beschrijving van feiten zonder te streven naar het, als sluitstuk van de causale redeneering, stellen van een

scherpe definitie. Indien wij echter goed zijn ingelicht was dit ook niet de bedoeling van de schrijvers, zooals zij in het voorbericht laten blijken. Het boek moet worden beschouwd als een inleiding tot verdere studie.

In dit licht bezien, meenen wij dat wij de Heeren *Leppink* en den uitgever voor dit werk dankbaar mogen zijn. Als wij niettemin bedenkingen hebben, dan is dat zeker niet omdat wij de waarde van deze vrucht van studie en practijk onderschatten. Wij hadden echter gaarne gezien, dat in het algemeen aan economische en bedrijfseconomische beschouwingen meer aandacht ware gewijd. Zooals in veel literatuur op het gebied der Gemeente-Financiën het geval is, wordt ook in dit boek de beteekenis van het publiek- en het administratief recht op den voorgrond geschoven zonder genoegzaam in het licht te stellen dat toch, afgezien van een zekere wisselwerking, alle rechtsregelen hun grondslag moeten vinden in maatschappelijke verhoudingen en dat, indien deze regelen met die verhoudingen in botsing komen, op den langen duur het recht moet worden gewijzigd. Indien in inleidingen en leerboeken als het hier besproken werk onder meer niet voldoende aandacht wordt geschonken aan economische en bedrijfseconomische grondslagen, ontstaat het gevaar, dat de studie der Gemeente-Financiën uitloopt op dilettantisme en aan wetenschappelijke waarde inboet. In het geheele boek komt de zucht naar overschatting van rechtsregelen te voorschijn.

Wij vinden het bijvoorbeeld niet juist, dat, indien de schrijvers op bladzijde 452 verklaren, dat zij het in strijd met de wet achten, indien de feitelijke uitoefening van de controle der Gemeente-Financiën wordt opgedragen aan een ambtenaar, die door den Raad inplaats van door het college van Burgemeester en Wethouders wordt benoemd, zij zonder meer daarin berusten.

Op bladzijde 218 verkondigen de schrijvers, dat aan de reserve van een gemeentebedrijf het karakter moet worden toegekend van een schuld aan de gemeente, welke te allen tijde kan worden opgevorderd. Met hunne meening, dat „daarom” over het bedrag der reserve rente moet worden berekend, kunnen wij evenwel om de hierboven aangegeven redenen niet accoord gaan. Het al of niet in de exploitatie-rekening opnemen van rente van het bedrag der reserve is afhankelijk van bedrijfseconomische principes en niet van de vraag of de reserve al dan niet juridisch als een schuld aan de gemeente is te beschouwen.

Op bladzijde 451 nemen de schrijvers onder de eischen, welke aan den controleur der Gemeente-Financiën moeten worden gesteld, wel op een uitgebreide rechtskennis, doch zij vergeten de bedrijfseconomische geschooldheid.

Op bladzijde 457 laken zij echter een controle, die zich niet inlaat met de bedrijfseconomie. Het is evenwel niet juist om, zooals de schrijvers doen, een dergelijke controle te betitelen als een verificatie van de boekhoudkundige juistheid zonder meer. Naast de controle, die tot doel heeft de vaststelling van de formeele boekhoudkundige juistheid, staat die, welke de vaststelling van de materiele juistheid eener verantwoording nastreeft, zonder dat deze laatste daarom de bedrijfseconomie behoeft te omvatten.

Met veel genoegen merken wij op, dat de schrijvers op bladzijde 249 pleiten voor de handhaving van het gemeentelijk vermogen. Wij zijn het er volkomen mee eens, dat de reserve, welke tot uitdrukking komt, indien in een grondbedrijf gronden voor een hoogere waarde dan het bedrag der daarop nog rustende leeningsschuld worden ingebracht, niet te eeniger tijd, in welken vorm dan ook, aan den gewonen dienst der gemeente mag ten goede komen. Dit standpunt wordt lang niet altijd ingenomen.

Ten slotte raden wij den schrijvers aan om bij een eventueelen herdruk enkele vergissingen, welke in het boek voorkomen