

heid, Handel en Nijverheid; de overigen het Instituut. De Voorzitter wordt door den Raad uit de vier door het Instituut benoemde leden gekozen. Jaarlijkse aftreding volgens rooster; leden van het Instituut zijn niet terstond herkiesbaar.

- b. Een Raad van Tucht, door den Raad van Beheer gevormd; evenwel wijst de Minister van Arbeid, Handel en Nijverheid den Voorzitter en diens plaatsvervanger, uit de leden, aan.
- c. Een Raad van Beroep van zeven met zeven plaatsvervangers. Vier van iedere groep, onder wie de Voorzitter en diens plaatsvervanger, worden door den Minister van Arbeid, Handel en Nijverheid gekozen; de overigen wijst het Instituut aan. Jaarlijkse aftreding volgens rooster; leden van het Instituut zijn niet terstond herkiesbaar.
- d. Een Bureau der Examens, benoemd door den Raad van Beheer; de leden worden voor ten hoogste drie jaren benoemd en zijn terstond herkiesbaar. Zij treden als examinatoren op in het vak accountancy. Het Bureau kiest uit zijn midden zijn Voorzitter en diens plaatsvervanger.
- e. Een Curatorium van zeven leden; vier, waaronder de Voorzitter, benoemt de Minister van Arbeid, Handel en Nijverheid; de overigen kiest het Instituut.

Paragraaf 4 behandelt *Inschrijving in het Register en lidmaatschap Instituut*.

Uitsluitend de ingeschrevenen kunnen leden zijn (zie verder hierboven in den tekst van het verslag pag. 51). Een afgewezenen door den Raad van Beheer heeft gedurende vier maanden recht van beroep op den Raad van Beroep.

Schrapping door den Raad van Beheer van een lid geschiedt: op diens verzoek; bij diens overlijden; ingeval van faillissement; bij ondercurateelestelling; op grond van een beslissing van den Raad van Tucht; bij wanbetaling t.o.v. het Instituut.

Paragraaf 5 behandelt *Toezicht en Tucht*.

De Raad van Tucht houdt toezicht, dat de registeraccountants zich aan de verplichting der geheimhouding en aan het Reglement van arbeid houden; niet tegen de goede trouw handelen, en zich waardiglijk hun beroep gedragen. De Raad kan zoowel op klacht als ambtshalve optreden; hij kan handelen op grond van onberechte tekortkomingen, voorgekomen binnen 5 jaren vóór de inschrijving van den schuldlige in het register. Bij iedere procedure moeten ten minste twee van de door den Minister van Arbeid, Handel en Nijverheid benoemde leden zitting nemen. De Raad kan straffen met:

- a. berisping;
- b. doorhaling der inschrijving in het accountantsregister voor een bepaalden tijd;
- c. idem voor altijd.

Een onherroepelijke beslissing kan door den Raad van Tucht openbaar worden gemaakt. Klager en beklagde hebben recht van beroep op den Raad van Beroep.

Paragraaf 6 behandelt *de Examens en de Opleiding daarvoor*.

Het Instituut zorgt „in den door den Raad van Beheer te bepalen omvang” voor leergangen tot opleiding voor en voor de gelegenheid tot het afleggen van het accountantsexamen. Dit examen wordt ten minste éénmaal per jaar afgenomen overeenkomstig een reglement dat, alsmede eventuele wijziging daarin die, de goedkeuring behoeven van den Raad van Beheer. Het Bureau der Examens is belast met de regeling en leiding der Examens en de regeling der leergangen. Het Curatorium oefent toezicht op de opleiding en de examens.

Paragraaf 7 behandelt *de geldmiddelen*.

Het Instituut draagt alle kosten en is gerechtigd tot alle baten, die aan de uitvoering dezer wet zijn verbonden. Het Instituut vordert in en betaalt uit. De Raad van Beheer is

bevoegd de administratie van het Instituut te controleeren of te doen controleeren.

Paragraaf 8 behandelt *de aantastbaarheid van bepaalde besluiten*.

Geregeld wordt de procedure van verzet tegen zekere besluiten van het Instituut, die niet betrekking hebben op een der onderwerpen in deze wet voorzien.

Paragraaf 9 behandelt *Overgangsbepalingen*.

Men vindt het voornaamste hierboven in den tekst van dit verslag (pag. 51/52). De Raad van Beheer, resp. de Raad van Beroep kan om redenen van billijkheid bepalen, dat aan een of meer der daargenoemde bepalingen niet behoeft te worden voldaan. Ook kan de Raad van Beheer bepalen, dat een accountantsdiploma, of bewijzen van aflegging-met-goed-gevolg van voor het verkrijgen daarvan vereischte examens, vrijstelling zal (zullen) geven van aflegging van een of meer onderdeelen van de onder Paragraaf 6 bedoelde examens.

C. V.

---

### ANALYSE VAN DE EXPLOITATIEREKENING

---

Dat de functieverdeeling tussehen ingenieur en accountant op het gebied van de wetenschappelijke bedrijfsorganisatie tot op heden nog slechts geringe vorderingen heeft gemaakt is onlangs op het International Congres voor Wetenschappelijke Bedrijfsorganisatie weer eens zeer duidelijk gebleken. De eenige Nederlandsche vereeniging, die zich actief bezig houdt, met de verbreiding van de efficiencygedachte en met de oplossing van het efficiency-vraagstuk vaardigde naar dit congres een ingenieur af om prae-advies uit te brengen over het vraagstuk: De analyse der exploitatierekening.

Ofschoon in tal van gevallen twijfel zal kunnen bestaan of de technische dan wel de bedijfeconomische zijde van een vraagstuk, de meest interessante is, meenen wij, dat het nimmer een strijdvraag kan zijn, of de analyse der exploitatierekening behoort tot de bedijfeconomische dan wel tot de technische vraagstukken, en het is daarom te meer teleurstellend, dat ook voor de behandeling van dit vraagstuk een ingenieur werd afgevaardigd.

Wellicht zal de verklaring van dit betreuenswaardig verschijnsel mede dienen te worden gezocht, in de omstandigheid, dat de activiteit van de ingenieurs op het gebied van den practischen efficiency-arbeid ook hier te lande belangrijk grooter is geweest, dan die van de accountants en bedijfeconomen, doch meer dan een gedeeltelijke verklaring van het gehekelde feit, kan hierin toch nimmer worden gevonden. Indien de onvoldoende activiteit van de groote meerderheid der accountants inderdaad één van de factoren is, welke het Nederlandsche Instituut voor Efficiency heeft geleid tot de afvaardiging van een ingenieur, dan moge dit een nieuwe prikkel zijn, om accountants en bedijfeconomen aan te sporen tot verhoogde activiteit, ter verwerving van het hun rechtmatig toekomend aandeel in den efficiency-arbeid, opdat op den duur inderdaad de, bij zoovele gelegenheden geloofde, gelijkwaardige samenwerking van ingenieur en accountant, welke naar aller meening een eerste voorwaarde is voor het welslagen van den efficiency-arbeid, verwezenlijkt zal worden.

Het was Ir. J. M. Louwerse, die op het congres te Parijs het in den aanhef genoemde prae-advies uitbracht en verdedigde. Zoowel wat den inhoud als wat den vorm betreft, vertoont het prae-advies op enkele belangrijke punten duidelijk sporen van een zuiver technische beschouwingswijze. Voordat wij hierop nader ingaan, willen wij trachten het probleem, dat hier aan de orde is gesteld, nader te definieeren.



De exploitatierekening is te zien, als de kwantitatieve uitdrukking van de economische beteekenis van alle factoren, die in de onderneming eenigerlei invloed hebben uitgeoefend op het bedrijfsresultaat. Een gedetailleerde analyse der exploitatierekening dient dus aan te geven met welke kracht deze factoren hebben gewerkt en welk onderling verband tusschen deze factoren in een bepaalde periode heeft bestaan. Het hier gestelde vraagstuk, is dus wel zeer veel omvattend, immers de efficiency-arbeid, streeft naar de opheffing van verspilling, in den zin van de vermijding van overmatig of ondoelmatig gebruik der productiemiddelen. Elke verspillingsoorzaak beïnvloedt het bedrijfsresultaat en komt dus in meer of minder gedetailleerden vorm tot uitdrukking in de exploitatierekening. Een werkelijk gedetailleerde analyse van de exploitatierekening dient derhalve een inzicht te geven in alle verspillingsoorzaken.

In het genoemde prae-advies wordt slechts een onderdeel van dit vraagstuk behandeld nl. de vergelijking van kosten en opbrengst en ofschoon dit zeer zeker een belangrijk onderdeel is van de analyse der exploitatierekening, dient er toch ter vermijding van het ontstaan van nieuwe misvattingen, op gewezen te worden, dat deze beide vraagstukken elkaar geenszins volledig dekken.

De door den prae-adviseur gekozen methode van behandeling vertoont buitengewoon veel overeenstemming met de methode, die in de Amerikaanse organisatieliteratuur algemeen gevolgd wordt. Het prae-advies behandelt de moeilijkheden, die bestaan in een *bepaald* fabrieksbedrijf en de wijze waarop de moeilijkheden in dit bedrijf tot oplossing zijn gebracht. Het geheel is dus een bespreking van een *individueel geval*, de behandeling van één van de vele „cases”, waarmede vrijwel de geheele Amerikaanse organisatieliteratuur, zich bezig houdt.

Of de wetenschappelijke bedrijfsorganisatie zich in een voorspoedige ontwikkeling zal mogen verblijden, indien de wetenschappelijke bestudeering van het efficiency-vraagstuk ook in de toekomst op deze leest geseheid zal worden, achten wij twijfelachtig en althans komt het ons onwaarschijnlijk voor, dat deze nieuwe tak zijn wetenschappelijk karakter zal kunnen handhaven, indien niet in de eerste plaats alle aandacht wordt besteed aan de opsporing van de grondwetten der efficiency.

Indien men echter deze methode van behandeling wenscht toe te passen, dan geve men toch tenminste een gedetailleerde beschrijving van het te behandelen geval, opdat de lezer zich zelf een oordeel zal kunnen vormen over de juistheid van de door den schrijver getrokken conclusie en opdat het tevens mogelijk zal zijn te beoordeelen, of de voorgestelde of gevonden oplossing van de moeilijkheden, welke zich in dat individuele geval hebben voorgedaan, ook doelmatig toepassing zullen kunnen vinden in andere bedrijven.

In het bedoelde prae-advies wordt omtrent het te behandelen geval slechts medegedeeld, dat het betreft een fabrieksbedrijf van metalen fabrieksvoorwerpen, met 120 arbeiders; dat in deze fabriek vijf afdelingen kunnen worden onderscheiden en dat de geproduceerde artikelen in enkele groepen kunnen worden ingedeeld, groepen, welke inmiddels niet nader worden aangeduid. Tenslotte blijkt uit enkele kostengraphieken, dat de constante kosten een gering percentage vormen van de totale kosten en bovendien blijkt uit deze graphische voorstellingen welke verhouding bestaat tusschen de totale jaarlijkse kosten van loon, materiaal en indirecte kosten.

Noch omtrent de marktpositie van de in het bedrijf geproduceerde artikelen, noch omtrent den invloed, welke een wijziging van de samenstelling van de productie op de kosten zal

uitoefenen wordt iets vermeld, en al evenmin vinden wij eenige aanwijzing omtrent de verhouding, welke bestaat tusschen loonmateriaal- en indirecte kosten voor de verschillende groepen van producten. De mogelijkheid van productieve aanwending van een overschotcapaciteit, die bij de, in het prae-advies voorgestelde productie-beperking, ontstaat, wordt geheel buiten bespreking gelaten.

Toch zijn al deze ontbrekende elementen van eminente beteekenis voor de beoordeeling van den inhoud en van de conclusie van dit geschrift en hierdoor verliest naar onze meening het prae-advies zeer veel van haar waarde.

Schrijver stelt zich speciaal ten doel het verband tusschen bedrijfsdrukte en bedrijfskosten te behandelen. Bij zijn desbetreffende beschouwingen verdeelt hij de kosten in constante en variabele. Bij deze indeeling gaat hij uit van de wel zeer verouderde veronderstelling, als zouden de constante kosten geheel onafhankelijk zijn van de grootte van de productie, terwijl de variabele kosten geheel evenredig met de productie zouden variëren. Wel maakt de prae-adviseur het voorbehoud, dat de variabele kosten een spronggewijze verloop vertoont, doch in zijn verdere beschouwing stelt hij dit verschijnsel als onbelangrijk terzijde.

Zou het verband tusschen productiegrootte en productie-kosten inderdaad zoo eenvoudig zijn, dan zou de oplossing van tal van zeer gecompliceerde bedrijfseconomische vraagstukken geen bijzondere moeilijkheden opleveren en de taak van de ondernemer zou in dat geval wel ten zeerste vereenvoudigd worden. Reeds sinds vele jaren is echter bekend, dat de classificatie van de kosten in constante en variabele een zeer onvolledige is, dat een groote groep van kosten bestaat, die niet in een bepaalde verhouding met de wisseling in de bedrijfsdrukte variëren. Het verband, dat tusschen deze kosten en de productie-grootte bestaat, is niet eenvoudig waarneembaar en het is juist deze kostengroep, welke de grootste moeilijkheden opleveren. *J. M. Clark* heeft in zijn „*Economics of Overhead Costs*” de onderscheiding van variabele en constante kosten aan een zeer scherpe critiek onderworpen en aan de hand van talrijke aan de practijk ontleende voorbeelden, aangetoond, hoe bijzonder gecompliceerd dit verband tusschen kosten en bedrijfsdrukte is. De door hem gegeven oplossing moge al velen weinig bevredigen, tegen de door hem geleverde critiek op de bestaande onderscheiding zijn tot op heden nog geen steekhoudende argumenten aangevoerd. Is het, nadat de bedrijfseconomie zoover gevorderd is, vededigbaar te achten, dat leidende personen op het gebied van de bedrijfsorganisatie, in hunne publicaties terugkeeren tot een zoo simplistische voorstelling van het verband tusschen kosten en productiegrootte, zonder dat zelfs met een woord gerept wordt, over de nieuwe opvattingen, welke tot nog toe onbestreden, de oplossing van het vraagstuk in andere richting zoeken?

In het door *Ir. Louverse* gestelde geval blijkt, dat de constante kosten een gering percentage vormen van de totale kosten. Een productieuitbreiding zou derhalve in dit bedrijf een niet dan geringe daling van den kostprijs met zich brengen. Schrijver toont aan de hand van enkele graphische voorstellingen aan, welke veranderingen de totale kosten zullen ondergaan bij variatie van de productie, en enkele daaraan toegevoegde becijferingen dienen om aan te toonen, welke geringe daling de kostprijs per product zal ondergaan bij een belangrijke uitbreiding van de productie. Deze graphische voorstellingen en becijferingen zijn uit den aard der zaak alle gebaseerd op de uitgangsgedachte, dat de variabele kosten, in gelijke evenredigheid met de productie variëren, terwijl de constante kosten geen wijziging ondergaan.

Op grond van het feit, dat een beperking van de productie



een order-selectie zal mogelijk maken, is het mogelijk bij inkrimping van de productie de opbrengstprijzen te verhoogen. Opnieuw wordt aan de hand van becijferingen aangetoond, dat de kostprijsverhoogen, die tengevolge van deze productie-vermindering ontstaat, zeer gering is en dat deze ongunstige omstandigheid ruimschoots wordt gecompenseerd, door de verhoogen van den opbrengstprijs, welke hierdoor wordt mogelijk gemaakt.

Prae-adviseur heeft derhalve in het bedoelde geval geadviseerd over te gaan tot productiebeperking en hij heeft dit advies geformuleerd in dezen zin, dat orders met minder dan 10% winst marge geweigerd dienen te worden.

In verband met het feit, dat de prae-adviseur slechts een zeer beperkt aantal gegevens ter beschikking van den lezer stelt, is het niet mogelijk een definitief oordeel te vellen, over de juistheid van dit advies. Juist zal dit advies slechts zijn, indien de verhouding van loon, materiaal- en machinekosten van de verschillende groepen van producten gelijk zijn en indien de verschillende producten bovendien in gelijke verhouding beslag leggen op de capaciteit van de verschillende afdelingen. Maar zelfs indien deze omstandigheden zich in het bedoelde bedrijf inderdaad voordoen, dan nog achten wij de wijze, waarop het advies is uitgebracht, weinig gelukkig gekozen, omdat de foutieve gedachte, dat de winstgevendheid van verschillende producten zou kunnen worden vergeleken door een vergelijking van de winstmarge, die bestaat tusschen totaal kostprijs en opbrengstprijs, hierdoor ten onrechte zou worden versterkt.

Het mag niet worden ontkend, dat velen nog immer de winstmarge uitgedrukt in procenten van den kostprijs zien, als den bij uitstek geschikten maatstaf voor de beoordeeling van de winstgevendheid van de verschillende producten. Bij een nader onderzoek blijkt echter, dat deze winstmarge in tal van bedrijven als zoodanig geheel onbruikbaar is. Immers het streven dient er op gericht te zijn, de capaciteit van het bedrijf op zoodanige wijze aan te wenden, dat de maximale netto-winst wordt behaald. Om dit doel te bereiken, moet elk gedeelte van de capaciteit worden aangewend voor de vervaardiging van dat product, dat het grootste overschot oplevert. Derhalve is voor de winstgevendheid van een product bepalend, welke verhouding bestaat tusschen de bruto winst, welke dit product oplevert en de mate, waarin dit product op de capaciteit van het bedrijf beslag legt.

Indien in een arbeids intensief bedrijf de kostprijs van twee producten zich als volgt samenstelt:

	Product a	Product b
Materiaal .....	50	10
Loon .....	10	50
Indirecte kosten .....	20	20
Totaal .....	80	80

dan zal het product a. belangrijk meer winstgevend zijn, indien de beide producten met gelijke winstmarge van b.v. 25% kunnen worden omgezet. In dezelfde periode, waarin 1 product B gemaakt kan worden, kunnen 5 producten a. vervaardigd worden, indien wij althans aannemen, dat in het gestelde voorbeeld het loonbedrag maatstaf is voor de vergelijking van de mate, waarin beide producten beslag leggen op de capaciteit. Wordt het bedrijf bezet met product b., dan zal in den productietijd, die noodig is voor den aanmaak van een product b., een winst gemaakt worden van 20, terwijl in de zelfde periode een winst van 5 maal 20 gemaakt zou kunnen worden, indien het bedrijf met product a. wordt bezet. Zou men zich in dit geval laten leiden door een ver-

gelijking der winstmarges, dan zou het zeker niet denkbeeldig zijn, dat een ondoelmatige keuze zou worden gedaan. Het behoeft wel geen afzonderlijke vermelding, dat hetzelfde verschijnsel zich eveneens zal voordoen in elk bedrijf, waar de relatieve beslaglegging van de capaciteit door de verschillende producten minder groote verschillen vertoont. Wij achten het een groote onvolledigheid van het prae-advies, dat aan dit onderdeel van het vraagstuk geen aandacht is besteed.

Resumeerende komen wij tot de volgende bezwaren tegen den vorm en inhoud van het prae-advies:

A. De gekozen methode van behandeling is naar onze meening niet die, welke zal kunnen leiden, tot de algemeene oplossing van het gestelde vraagstuk.

B. De gegevens, die noodig zijn voor de beoordeeling van de doelmatigheid van de in het individueele geval gegeven oplossing, zijn verre van volledig.

C. In het prae-advies wordt slechts een der talrijke facetten van het gestelde vraagstuk belicht.

D. De onderscheiding en definieering van de begrippen constante en variabele kosten en het daaruit afgeleide verband tusschen kosten en bedrijfsdrukke is niet getoetst aan de moderne opvattingen, die te dien aanzien bestaan.

E. De conclusie, waartoe de beschouwingen leiden, wekt zoowel door haren vorm als door haren inhoud den indruk, dat de prae-adviseur bij de vergelijking van de winstgevendheid van verschillende producten een onjuisten maatstaf aanlegt.

Drs. A. M. GROOT

#### BEDRIJFSWINST DOOR NIET VOLLEDIGE VOLDOENING VAN CREDITEUREN

Bij een arrest van den Hoogen Raad van 28 September 1927, B. i. b. no. 4124, werd beslist, dat uit de omstandigheid, dat een crediteurenpost in een bepaald jaar, als niet meer verschuldigd, zonder tegenpraestatie werd afgevoerd, afgeleid kon worden, dat het afgeboekte bedrag tot de winst *over dat jaar* behoorde. Het gold hier blijkbaar een bedrijfsschuld, die te niet ging anders dan door betaling en het geschil liep over de voor art. 13 der wet op de inkomstenbelasting van belang zijnde vraag over welk jaar dit voordeel behoorde gerekend te worden. Dat het bedrijfswinst was, was hier geen geschilpunt en moest dus stilzwijgend worden aangenomen. Of niet volledige voldoening van crediteuren bedrijfswinst oplevert, is derhalve een vraag, die hier nog niet implicite werd beslist. Bevestigende beantwoording dier vraag laat zich oppervlakkig zeker aanvoelen. Immers wordt daardoor de koopsom van goederen slechts gedeeltelijk voldaan, worden verschuldigde gelden niet integraal terugbetaald. Het uit dien hoofde genoten voordeel verschijnt dus als winst in de boeken, wat toch echter nog niet insluit, dat het voor de heffing der inkomstenbelasting bedrijfswinst is.

Anders dan hier was de kwestie, waarop het opschrift van dit artikel wijst, wel een litigieus punt bij een viertal arresten van den Hoogen Raad, chronologisch aldus te vermelden:

22 Februari 1917, B. i. b. no. 1564, 9 Maart 1927, B. i. b. no. 4032, 5 December 1928, B. i. b. no. 4405 en 5 December 1928, B. i. b. no. 4406. Onbetwistbaar toch loopt in die vier arresten de strijd over het tot de bedrijfswinst van den debiteur rekenen van het kwijtscholden gedeelte eener bedrijfsschuld. In eerstgenoemd arrest, B. i. b. no. 1564, is waarschijnlijk sprake van een insolvelabelen debiteur, die een accoord treft met zijne crediteuren, welke laatsten daarbij prijsgeven reeds geheel waarde-looze deelen van vorderingen, althans vorderingen op de vol-