

zitten en mede als gevolg van de eigenaardigheid van het Engelsche bankwezen. Ook directeuren van verschillende ondernemingen in dat land schijnen zich tegen dezen vorm te verzetten, hetgeen onlangs nog bleek uit een persdebat over dat onderwerp in de „Times”.

Een vooraanstaand Engelsch accountant, een lid der firma *Price Waterhouse*, heeft enkele jaren geleden een lans voor dezen nieuwen balansvorm gebroken, en ofschoon hij het voor en tegen in zijn geschrift, in verband met de verschillende gezichtspunten, waaruit dit vraagstuk kan worden gezien, laat gelden, en verder als zijn meening uitspreekt, dat de accountants ook den ouden balansvorm kunnen onderteekenen, zoo komt hij ten slotte toch tot de conclusie, dat de nieuwe vorm groote voordeelen biedt boven den oude. Evenwel zal men den ouden balansvorm niet kunnen missen, omdat de boeken van het Hoofdkantoor er mede moeten worden afgesloten.

Hoe wordt nu de geconsolideerde balans samengesteld? Alvorens dit te beantwoorden, dient vooraf te gaan de vraag: „Wat wordt geconsolideerd”? een vraag, welke direct verband houdt met den eisch, welke aan de geconsolideerde balans wordt gesteld. Indien als eisch wordt gesteld, dat in de eerste plaats een inzicht in de liquiditeit van het concern moet worden verkregen, hetgeen naar mijne meening op den voorgrond behoort te staan, dan staat daarmee strikt genomen vast, dat behalve datgene, wat de Moedermij in direct beheer heeft, slechts die onderhoorige ondernemingen in de consolidatie mogen worden betrokken, welke voor honderd procent door de Moedermij worden bezeten.

Ik bedoel hiermede, dat de Moedermij de Gewone Aandeelen der dochterondernemingen, die dus het contrólerecht geven, ten volle in haar bezit moet hebben. Met een eventueel preferent kapitaal der dochterondernemingen behoeft dit dus niet het geval te zijn. En nu weet ik wel, dat er nog meer dan één andere doelstelling voor het samenstellen der geconsolideerde balans mogelijk is, doch in die gevallen wordt niet voldaan aan den eisch, dat een inzicht in de liquiditeit wordt gegeven, als gevolg waarvan mede geen juist overzicht over de kapitalisatie der onderneming wordt verkregen. En waar dit bestek niet toelaat alle gevallen te bespreken, zal ik dan ook hier op de bijzondere doelstellingen niet nader ingaan. Wij bezien dus de geconsolideerde balans uitsluitend in verband met den eisch, dat in de eerste plaats een inzicht in liquiditeit en kapitalisatie moet worden verkregen. En ofschoon in dit geval, zooals ik reeds opmerkte, uitsluitend de in vollem eigendom bezeten ondernemingen mogen worden geconsolideerd, zoo zou ik dat toch niet zoo willen opgevat zien, dat b.v. een onderhoorige onderneming, welke volledig door de Concern wone Aandeelen bezit, niet in de consolidatie zou worden betrokken. Ook hier geldt het, dat men streng heeft te zijn in het nemen der principiële beslissing, doch soepel in de uitvoering. Ik wil zelfs nog verder gaan en beweren, dat een onderhoorige onderneming welke volledig door de Concern Centrale wordt gefinancierd toch in de consolidatie moet worden opgenomen, ook al wordt de 100 % in het gewone aandeelenbezit op verre na niet bereikt.

Bezien wij nu de voornaamste posten, welke op de geconsolideerde balans voorkomen wat nader, de samenstelling blijkt dan vanzelf.

Nemen wij aan, dat de volgende posten er op voorkomen:

DEBET:	CREDIT:
Goodwill en Premium	Aandeelenkapitaal
Aandeelen in Onderh. Mijen	(verschillende soorten)
Voorshotten aan Onderh. Mijen	Reserves
Effecten en beleggingen	Obligatieleeningen
Vaste Activa	Banken
	Crediteuren

Vorraden	Nog te bet. kosten
Debiteuren	Winstsaldi
Vooruitbetaalde kosten	
Kas en Kassiers	

Het spreekt vanzelf, dat bij bepaalde ondernemingen een andere indeeling der balansposten gewenscht kan zijn, doch als algemeen schema lijkt me bovengenoemde opstelling voldoende.

Ik wijs er evenwel nogmaals op, dat ik bij deze bespreking de kwesties, welke zich voordoen bij de consolidatie van belangen gelegen in landen met schommelende valuta, absoluut buiten beschouwing laat, daar deze binnen het raam van deze inleiding niet volledig kunnen worden behandeld.

(Wordt vervolgd.)

iets over het verband tusschen kostprijsberekening en boekhouding

Meer dan eens treft men in de praktijk calculaties aan, die, in een speciaal boek verzameld, als kostprijsberekeningen aangeduid, den leider der onderneming tot steun dienen voor de door hem vast te stellen verkoopprijzen der producten zijner onderneming. Deze berekeningen berusten, wat de bij productie van het fabrikaat verbruikte grondstoffen betreft, op een meer of minder nauwkeurige schatting en ten aanzien van de loonkosten op eventuele stukloopprijzen of op een door waarneming bepaald aantal uurloonen, vermenigvuldigd met het uurloon. Voor den opslag voor onkosten wordt dan een dikwerf op traditie berustend percentage op de loonkosten aangenomen, welk percentage in een gunstig geval wijzigingen ondergaat op grond van ervaringen in vorige jaren opgedaan. Verhoogd met den winstopslag worden dergelijke calculaties dan benut als basis voor den vraagprijs.

Te dikwerf reeds wordt van accountantszijde op het fnuikend effect van een dergelijke methode gewezen, dat het op mijn weg kan liggen het funeste dezer handelwijze nogmaals in het licht te stellen. Anders evenwel is het gesteld met de vraag naar het verband tusschen kostprijscalculaties en boekhouding. Vooral voor studeerenden schijnt dit vraagstuk dikwijls een der struikelblokken te vormen bij de toch reeds niet eenvoudige stof der fabrieksadministratie. Mogelijk is het, dat de juist bij dit onderdeel sterk op den voorgrond tredende splitsing in de literatuur tusschen de bespreking van de voorkomende calculatietypen en de fabrieksadministratie zelve, aan dit feit niet geheel onschuldig is. Daarbij komt dat de taak van opstelling der kostprijscalculaties ook in bedrijven, waarin het verband tusschen deze berekeningen en de boekhouding zeer wel ingezien wordt, gemeenlijk aan een aparte afdeling is opgedragen, hetgeen mede aanleiding heeft kunnen geven tot de misvatting, dat deze kostprijscalculaties een specifiek op zich zelf staand verschijnsel in de industriële onderneming vormen.

Een en ander schijnt me van genoegzaam belang om op het verband tusschen kostprijsberekening en boekhouding nader de aandacht te vestigen. In het algemeen gezegd, beoogt de boekhouding van een onderneming de veranderingen in het daarin belegd kapitaal in zijn geheel en zijne onderdeelen weer te geven. Al naar gelang van de verschillen, die zich in deze veranderingen in de verschillende soorten huishoudingen voordoen, krijgt de boekhouding een verschillend aspect, dat bij de dubbele methode o.m. tot uitdrukking komt in de grootboekrekeningen. Een kenmerkend verschijnsel in de industriële ondernemingen is nu, dat de wijzigingen in de onderdeelen van het kapitaal binnen de onderneming, door de productie, zooveel grooter zijn dan in de andere ondernemingstypen. Daar het noodig is deze waardewijzigingen in de boekhouding tot uitdrukking te brengen, krijgt deze daardoor een van die van

andere ondernemingen afwijkend karakter. Dit komt nu in de allereerste plaats tot uitdrukking in de fabricagerekening, die de wijzigingen aangeeft door opoffering van grondstoffen, loonen en fabrikagekosten, tot product, in het kapitaal veroorzaakt. Waar meerdere productie-processen voorkomen zullen deze weer tot verschillende fabrikage-rekeningen aanleiding geven, terwijl bij andere ondernemingen, waar minder een bepaald productie-proces ter fabricering van onderling gelijksoortige producten, dan wel opoffering van waarden ten bate van een bepaald fabrikaat, onderscheiden kan worden, de wijzigingen in het kapitaal in dit product belichaamd in de boekhouding tot uitdrukking gebracht moeten worden. Deze aan de boekhouding te stellen eischen leveren, wat betreft de waardeverschuiving door materiaal- en loonopoffering veroorzaakt, geen bijzondere moeilijkheden. Anders evenwel is het gesteld met de z.g. onkosten (onderverdeeling hierin, laat ik hier buiten beschouwing). Als kenmerk dezer kosten treedt in de eerste plaats naar voren, dat dikwijls niet nauwkeurig valt aan te geven, ten behoeve van welk productie-proces of product deze gemaakt worden, terwijl bovendien het tijdstip, waarop ze gemaakt worden en de boekhoudkundige constatering, niet steeds samenvallen. Ter toerekening dezer kosten wordt daarom gebruik gemaakt van een zekeren opslag, die dan bepaald wordt in verband met ervaringen in voorgaande periode.

Echter verhinderd een economisch bedrijfsbeheer in sommige gevallen de consequente doorvoering van de noteering der verandering in het kapitaal door de boekhouding, zoodat soms, waarop nader teruggekomen wordt, met een totaalcaculatie van ook in aard verschillende fabrikaten genoegen moet worden genomen.

Uit de hierboven geschetste opvattig vloeit dus voort, dat de kostprijscalculatie, zij het in fabrieken met massa- of met stukproductie, eenvoudig behoort tot het terrein der boekhouding. De techniek hiervan verhindert evenwel een te groote combinatie van gegevens in de z.g. hoofdboeken. Dit is dan de oorzaak, dat de doorgevoerde weergave der veranderingen in het kapitaal in aparte boeken plaats vindt, die, dikwerf door bepaalde krachten gevoerd, veelal als kostprijsboekhouding aangeduid worden. Eenzelfde soort verschijnsel doet zich trouwens in de meeste ondernemingen voor bij de debiteuren- en crediteuren-administratie, waarvan onderdetaillering in bijboeken plaats vindt,

In de industriciele ondernemingen bestaan nu verschillen, wat de taak der z.g. kostprijsboekhouding betreft, alsook wat het verband betreft tusschen de hoofdboekhouding en kostprijsboekhouding gelegd.

Wat de taak der kostprijscalculatie betreft, wordt gemeenlijk onderscheiden tusschen fabrieken met massaproductie en die met stukproductie, waarbij die met serieproductie onder de laatste groep gerekend worden. Bij de eerste kan n.l. volstaan worden met een fabrikage-rekening voor de productie van een groep soortgelijke producten, waarbij dan de kostprijs per eenheid door deeling der totaalkosten op de totale hoeveelheid eenheden verkregen kan worden. Complicatie's kunnen zich hierbij voordoen, doordat productie plaats vindt van groepen artikelen in aard of kwaliteit van elkaar verschillend, in welk geval een fabrikage-rekening voor elk dezer groepen geopend moet worden. Passeert een product, alvorens tot finale gereedheid te geraken, verschillende afdelingen, dan kan van elk dezer afdelingen, beschouwd als zelfstandige productie-eenheden, een fabrikage-rekening geopend worden, waardoor dus de kostprijs in ieder stadium van productie bekend is. Als typeerend voor elk dezer vormen van kostprijsberekening kan gelden, dat de kostprijs steeds bepaald wordt aan het eind van een bepaalde periode.

Bij de stukproductie kan men onderscheiden in fabrieken, waar geen en die, waarbij duidelijke afdelingssplitsing binnen

de fabriek optreedt. In het eerste geval is de taak der kostprijsafdeeling den kostprijs van ieder product te calculeeren, terwijl in het 2e geval tevens een calculatie van de afdelingskosten gewenscht is. Bij deze groep fabrieken komt de kostprijs tot stand bij gereedheid van het product.

Echter zijn er fabrieken, waarin het praktisch ondoenlijk is de waardeverschuivingen van grondstoffen, loonen en onkosten tot het product administratief zuiver te volgen. Dit is het geval in de complexe industriën, waarin een groot aantal artikelen van onderling verschillende aard geproduceerd wordt, b.v. blikwerkfabrieken, ijzerwarenfabrieken, fabrieken van koperen artikelen, slotenfabrieken etc. Kostprijsberekening per eenheid of serie is praktisch ondoenlijk, terwijl globale kostenberekening tot onjuiste resultaten zou voeren. In dit geval neemt men zijn toevlucht tot extra comptable calculaties de z.g. technische kostprijzen, waarbij, gemeenlijk door den fabricatiechef de kostprijzen naar min of meer nauwkeurige waarneming bepaald worden.

Hoe nu wordt in elk der bovengenoemde gevallen het verband gelegd tusschen de berekende kostprijzen en de boekhouding? Veelal ziet men in fabrieken met massaproductie, vooral waar slechts weinig fabrikagerekeningen noodig zijn, dat de kostprijscalculatie binnen de hoofdboekhouding plaats heeft. In gevallen, waarin het aantal fabricagerekeningen te groot zou worden om in het gewone grootboek verwerkt te worden, kan één centrale fabrikagerekening in het grootboek geopend worden, en de nadere detaillering in een sub-grootboek plaats vinden. Een sluitrekening hierin, kan dan als controle op de juistheid der verwerkte gegevens dienen. Periodiek worden de fabrikagerekeningen belast voor de verwerkte grondstoffen, de loonen en de verrekenende onkosten, waartegenover de grondstoffenrekening, loonrekening en de rekening verrekenende onkosten ontlast worden. De juistheid der fabrikagerekening blijkt dan, wat de grondstoffen betreft, uit de overeenstemming tusschen extracomptable inventarisatie en de voorraden en de grondstoffenrekeningen, wat loonen betreft uit het gladlopen dezer rekening en wat de onkosten aangaat uit de overeenstemming van de rekening verrekenende onkosten met de werkelijk gemaakte onkosten (het onderhanden werk is hierbij uitgeschakeld).

Formeel anders wordt dit verband gelegd bij de fabrieken met stukproductie. Het verst ten deze gaat wel *L. W. Hawkins* in zijn werk „Cost accounts”. Hij wenscht n.l. een algeheele scheiding tusschen de „General accounts” en de „Cost accounts”, terwijl beide onderdeelen in aparte grootboeken volgens de dubbele methode gevoerd worden. Beide grootboeken bieden de mogelijkheid van een berekening der fabrikatiewinst, doordat in de „General ledger” verantwoord zijn de ingeboekte materialen, de betaalde loonen en gemaakte onkosten terwijl het materialenverbruik gesteld wordt op het verschil tusschen de debiteering der grondstoffenrekeningen en den eindvoorraad volgens inventarisatie, tegenover welk totaal de opbrengst gesteld wordt, terwijl de „Cost ledger” de verschillende orderekeningen heeft gedebiteerd voor te verrekenen materiaalkosten, loon- en onkosten, waartegenover eveneens de opbrengst gesteld wordt. Overeenstemming in het winstsaldo geeft de proef op de juistheid der kostprijscalculatie, terwijl de oorzaak van eventueele verschillen, mogelijk door onjuiste verrekening van materiaalkosten of onkosten door vergelijking der elementen van beide resultatenrekeningen kan blijken. Op soortgelijke wijze wordt in de fabriek van *Ludwig Loewe* te Berlijn volgens beschrijving van *J. Lilienthal* de noteering van de interne waardeverschuivingen aan een apart onderdeel de z.z. Betriebsbuchhaltung overgelaten, die, op dezelfde wijze als bij *Hawkins*, periodiek zich van de juistheid der kostprijscalculatie op de hoogte kan stellen. Daar evenwel de opbrengsten niet, echter wel de voorraadsrekeningen en de loonreke-

ningen in de bedrijfsboekhouding verwerkt worden, is een sluitrekening tusschen het grootboek der hoofdboekhouding en bedrijfsboekhouding noodig. Blijkt dus bij beide sehrijvers het verband tusschen kostprijscalculatie en boekhouding dermate nauw, dat afsluiting automatisch de verschillen tusschen verrekend en werkelijk grondstoffenverbruik en onkosten tot uitdrukking brengt, toch behoeft dit verband niet noodwendig uit de boekhouding zelve te blijken. Houdt men n.l. kostprijskaarten voor de diverse gefabriceerde orders, dan kan, door een eenvoudige recapitulatie dezer kaarten aan het eind eener periode, de juistheid van de in den kostprijs verrekende kosten geconstateerd worden. Echter is dit tevens de minimum eisch, die gesteld mag worden ten opzichte van de controle op de juistheid der kostprijscalculatie.

Tenslotte nog iets over het verband tusschen kostprijscalculatie en administratie in fabrieken, waarin om praktische redenen zoomin globaal- als stukecalculatie mogelijk is. Hier zal de totaalkostprijs van groepen, zooveel mogelijk gelijksoortige, of onder soortgelijke omstandigheden geproduceerd, op één fabriekage-rekening verzameld worden. Binnen dit raam worden door den technischen dienst extra-comptable calculaties opgesteld. In dit geval kan dus, indien zoowel verrekende materiaalwaarden als de verrekende onkosten op de fabriekage-rekening juist blijken te zijn, ten aanzien van de betrouwbaarheid der technische calculaties geen conclusies getrokken worden. Registreert men evenwel de geproduceerde fabrikaten en totaliseert men de onderdeelen, volgens welke de kostprijs berekend is, dan geven deze totalen als bij de stukproductie een inzicht in de sommarische juistheid der verrekende kosten. Weliswaar is hierdoor geen zekerheid verkregen, over de individuele juistheid der berekende kostprijzen, echter geeft een dergelijke methode, gedurende eenige jaren toegepast, voldoende waarborgen te dezen opzichte.

S. WIJNBERG

T.O.P.A.

Tentoonstelling voor Openbare en Particuliere Bedrijfsadministratie. Amsterdam, 19 Juni—19 Juli 1926

De Redactie ontving het onderstaand communiqué:

Wij vernamen, dat de vooruitzichten voor het welslagen dezer Tentoonstelling gunstig zijn, daar de belangstelling zich op zeer voldoende wijze door toezegging van inzendingen voor de verschillende afdelingen heeft bevestigd. De wandruimte, waarover in de toegewezen 6 zalen van het Stedelijk Museum kan worden beschikt, is reeds geheel voor het aangeboden benodigd en moet door het plaatsen van schotten worden uitgebreid. Daar waarschijnlijk nog over eenige binnenlandsche inzendingen overeenstemming zal worden verkregen en bovendien wordt onderhandeld over buitenlandsche zendingen van eenigen omvang, is het niet onmogelijk, dat bij de Directie van het Museum om meer ruimte zal aangeklopt moeten worden.

De Centrale Commissie is over dit verloop zeer tevreden, vooral omdat het tentoonstellingsplan in zoover nieuw is, dat in het bijzonder is gevraagd, datgene te toonen, wat zich onderscheidt door originaliteit van opvatting, toepassing van nieuwe methoden enz., zodoende strekkende tot kenmerking van den vooruitgang op administratief gebied. Het is haar een bijzondere voldoening, dat zoowel van de zijde der particuliere ondernemingen als van de overheidsinstellingen, veel medewerking wordt ondervonden.

Gedurende de Tentoonstelling zal een bibliotheek van vak-

literatuur met daaraan verbonden leeszaal ter beschikking zijn van de bezoekers. De Heer Dr. T. P. Sevensma, Bibliothecaris der Universiteitsbibliotheek van Amsterdam, werd bereid gevonden als Voorzitter der Bibliotheek-commissie op te treden en Mejuffrouw H. M. Tetrode, assistente aan de Handels-Economische Bibliotheek, als Secretaresse, met de Heeren Prof. Th. Limperg Jr., H. Keegstra en Ir. F. Donker Duyvis als commissieleden.

Verder zullen in een afzonderlijke zaal van het Museum vergaderingen plaats hebben van vereenigingen, welke zich in eenig contact met de Tentoonstelling willen bevinden. Er is nog gelegenheid hiervoor op eenige data beslag te leggen. In dezelfde zaal zullen lezingen worden gehouden over onderwerpen, welke ter Tentoonstelling zijn gedemonstreerd, in welk geval de lezing zal dienen als inleiding tot een bezoek aan de betrokken inzending of inzendingen, of welke verband houden met het Tentoonstellingsprogramma. In den Catalogus zullen hieromtrent alle aanwijzingen te vinden zijn.

Het Algemeen Secretariaat is sedert 1 April gevestigd in het Stedelijk Museum, Kamer 31, te Amsterdam.

EFFICIËNTIE

Red. L. POLAK

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

BEPERKING VAN WASTE BIJ VERPAKKINGS-MATERIAAL

Een dezer dagen zagen wij in een bedrijf van massa-productie een aardige toepassing van een vergelijking tusschen vóór- en nacalculatie bij het onderdeel emballage. Het was in een fabriek, waar artikelen gemaakt worden, die stuk voor stuk in een vloeipapiertje gepakt worden, vervolgens worden twee stuks tezamen in een flink stuk papier gewikkeld en daarna in een carton gedaan en zoo worden zij in kisten, die ieder 100 cartons inhouden, dat is dus 200 stuks, in den handel gebracht

Bij de vóórcalculatie werden met die verschillende papieren rekening gehouden; het vloeipapier, het inwikkelpapier, en de cartons werden ieder op zich zelf in rekening gebracht. *Wekelijks* wordt nagegaan of de in de voorecalculatie opgenomen hoeveelheden overeenkomen met wat werkelijk verbruikt werd.

Voor ieder soort verpakkingsmateriaal is een kaart ingericht in een zichtbaar kaartsysteem (kardex), dat behalve voor deze controle tegelijkertijd dienst doet als magazijnkaart voor de voorradige hoeveelheden. Verder is er op aangegeven de maximum- en minimumhoeveelheden, die in voorraad mogen worden gehouden, terwijl met gekleurde ruiters op den rand wordt aangegeven als er van een bepaald artikel besteld moet worden, als het bestelde geheel of gedeeltelijk werd afgezonden. De kaart geeft daardoor alle inlichtingen, die omtrent de verschillende artikelen gewenscht kunnen worden.

De controle om na te gaan in hoeverre de werkelijk verbruikte hoeveelheden van iedere soort verpakkingsmateriaal overeenstemmen met de hoeveelheden, waarmede in de voorecalculatie werd gerekend, wordt op de volgende wijze verkregen: De magazijnbaas heeft ook de verpakkingsmaterialen onder zijn beheer. Hij geeft aan den baas van het verpakkingslokaal slechts verpakkingsmaterialen af tegen afgifte van bons. Van die bons maakt de magazijnbaas wekelijks per verpakkingsartikel een afgiftelijst. Op het eind van de week moeten alle nog ongebruikte verpakkingsmaterialen, die in het paklokaal