

van de bezoeken van accountants, die, ieder voor hun bijzondere taak, onderzoekingen in de administratie verrichten; ondoelmatig is, dat de belastingdienst, de verzekeringskamer — om een paar voorbeelden te noemen — zelf een volledige staf van deskundig personeel tot hun beschikking houden om een deel, soms een groot deel, van het werk te herhalen, dat reeds door public-accountants is verricht. Ik ben van oordeel, dat, door een doeltreffende organisatie in dit opzicht belangrijke besparingen van tijd en geld zouden kunnen worden verkregen. Een verandering van den bestaanden toestand zal echter niet binnen korten tijd mogelijk zijn. Eenerzijds zal de verhouding cliënt-accountant, in het belang der vrije beroepsuitoefening, zich moeten aanpassen aan nieuwe gedachten, anderzijds zal de samenwerking tusschen accountant en overheid moeten worden georganiseerd. Maar ik acht het mogelijk, dat ten deze een bevredigende oplossing zal kunnen worden verkregen, welke voor alle belanghebbenden bij het bedrijfsleven aanvaardbaar is, zonder dat wij in Nederland een instituut van „wirtschafsprüfer“ creëeren, die de belangen van den Staat in eerste instantie voorstaan en zich eerst daarna vertrouwenslieden van het maatschappelijk verkeer gevoelen. Mocht er gelegenheid zijn hieromtrent meer uitgewerkte gedachten op schrift te stellen, dan zal, naar ik hoop, de redactie aan een artikel hierover een plaats in het Maandblad willen geven.

J. VAN HAMERSVELD.

ENKELE OPMERKINGEN NAAR AANLEIDING VAN HET ARTIKEL „DE VERTRAAGDE AANPASSING DER FABRICAGEKOSTEN IN INDUSTRIEELE ONDERNEMINGEN”, OPGENOMEN IN HET M.A.B. VAN DECEMBER 1946

door J. van de Graaf

In dit artikel stelt Drs. J. van der Velden voor, om bij toepassing van het systeem der variabele budgettering *) , de werkelijke kosten van degressief-variabel karakter bij boeking op de resultatenoverzichten te splitsen in een vast en een variabel deel. Dit teneinde in een periode van stijgende productie een juister beeld te verkrijgen van het kostenverloop.

Het is echter de vraag, of de wijze waarop schrijver het vaste bestanddeel der uitgaven bepaalt, wel geheel juist is. Want wat is bepalend voor de grootte van het vaste deel der kosten als indirecte lonen en salarissen? Zoals schrijver zelf reeds opmerkt, is dit voor indirecte lonen bv. de omstandigheid, dat enkele opzichters zodanig deskundig zijn, dat vervanging zeer moeilijk is en men deze krachten dan ook indien enigszins mogelijk, in dienst zal houden. Het is in feite zo (of het zou m.i. althans zo moeten zijn), dat de directie per afdeling bepaalt hoeveel functionarissen als specialisten of deskundigen voor het bedrijf nodig zijn en dus in principe behouden moeten blijven.

*) Kennelijk is hier het systeem bedoeld dat uit de publicatie van Drs. A. M. Groot bekend is. Blijkens het art. van Ir. T. J. Bezemer „De berekening van onderbezettingsverliezen” in Oref dd. Oct./Nov. '46 bestaat hier te lande ook een budgetteringssysteem waarbij het door Drs. v. d. V. genoemde gevaar van een te ruim budget bij hoge bezetting niet voorkomt.

Als criterium ter bepaling van het aantal specialisten of deskundigen dat per afdeling nodig is kan al naar gelang van de bedrijfspolitiek der directie de normale- of een lagere bezetting dan deze gelden. Het toepassen van een maatstaf welke hoger ligt dan de normale bezetting is zeer onwaarschijnlijk.

Voor de bepaling van de hoogten der op te nemen vaste loon- en salarisbedragen kan de directie zich op verschillende standpunten stellen. Zo kan men rekenen met de als norm geldende loon- en salarisbedragen of als men bij toepassing van een gedeeltelijk vast budget wil voorkomen dat het budget in tijden van depressie te hoog wordt, kan men de hoogte van het vaste bedrag bepalen door loon- en salarisbedragen in te calculeren die in een dergelijke tijd van dalende conjunctuur naar schatting als normaal zullen kunnen gelden. Door zich op het laatste standpunt te stellen bewerkstelligt men in het budget ten tijde van lage bezetting a.h.w. automatisch een zekere aanpassing van de vaste loon- en salarisbedragen aan de gestegen geldswaarde.

Men kan zich voorstellen dat de directie een lijst heeft aangelegd waarop alle „onmisbare” krachten vermeld zijn. Wanneer op deze lijst nu tevens de loon- en salarisbedragen vermeld zijn, kan zij getotaliseerd de bedragen aangeven die in de laatste kolom van de tabel op blz. 357 voor indirecte lonen en salarissen zijn opgenomen.

De gesignaleerde toeneming aan vaste kosten voor salarissen is blijkens de opmerking op blz. 358 veroorzaakt door vergroting van de capaciteit in de leiding van de fabricage afdeling en het productiebureau. Waarschijnlijk heeft de bedrijfsleider er dus assistenten bij gekregen omdat hij in verband met de hoogconjunctuur het werk niet alleen af kon. De capaciteit van de leiding is dus vergroot, doch m.i. is er geen reden aanwezig, om deze uitbreiding „vast” te noemen. Nu kan men beweren, dat de nieuwe assistenten zo zij het al niet zijn, op de duur toch niet gaarne gemiste krachten zouden worden. Daar staat evenwel tegenover, dat deze krachten klaarblijkelijk eerst nodig zijn in een tijd van hoge conjunctuur en het is zeer te betwijfelen of het economisch zou zijn in depressietijden een werkkrachten-capaciteit aan te houden die slechts bij volledige of nagenoeg volledige bezetting benut wordt.

Trouwens, hoe zou men volgens de door schrijver aangegeven methode in de praktijk de splitsing „vast-wisselend” in de uitgaven moeten tot stand brengen? Uit de reeds aangehaalde conclusie op blz. 358 kan men afleiden dat dit geschied is door de kosten van uitbreiding van het aantal leidinggevende functionarissen als vast te beschouwen. M.a.w. dus door het salaris van elke leidinggevende kracht als vast aan te merken. Afgezien nog van het principiële bezwaar dezerzijds zou de voor het budgetresultaat verantwoordelijk persoon mogelijk het vaste karakter van de uitbreiding kunnen bestrijden omdat hij de onderhavige uitbreiding in het geheel niet als vast beschouwd, iets waartegen men tenslotte weinig steekhoudends zal kunnen inbrengen.

Het constante salaris- en indirecte loonbedrag is m.i. dus een op lange termijn onveranderlijk bedrag. Aanvaarding van deze opvatting leidt tot de conclusie, dat het door schrijver aangehaalde gevaar van capaciteitsuitbreiding, bij de hier behandelde kostencategorieën niet bestaat.

Nemen we aan dat het vaste salaris bedrag ad f 1166.— opgenomen in de laatste kolom van de tabel op blz. 357 volgens een hier beschreven opvatting bepaald is, dan zouden de 5e t/m de 10e kolom van deze tabel er aldus uitzien:

Werkel. uitgaven		Dekking		W. & V.	
vaste kosten	wisselende kosten	vaste kosten	wisselende kosten	vaste kosten	wisselende kosten
f 1.166.—	f 534.—	f 1.860.—	f 240.—	+ f 694.—	— f 294.—

Het resultaat, t.w. f 400.— winst, dat als conjunctuurreserve beschouwd moet worden, blijft dus gelijk aan dat hetwelk door Drs. J. v. d. Velden werd berekend.

Door de hier behandelde berekeningswijze wordt dus geen ander saldo verkregen, doch wel wordt de resultatenberekening in zijn samenstelling m.i. juist.

Naschrift.

Naar aanleiding van de opmerkingen van den Heer van de Graaf zou ik het volgende naar voren willen brengen:

De organisatie van de onderneming zal in principe ingesteld zijn op een normale bezetting. Een andere instelling is irrationeel. Men kan zoo'n organisatie niet gedeeltelijk afbreken in tijden van onderbezetting, op straffe van in beter tijden genoodzaakt te worden veel geld te moeten uitgeven voor aanvulling (kosten voor werving en opleiding), hetgeen bovendien aanzienlijke tijd vergt, waardoor de organisatie niet paraat is.

Ditzelfde geldt in gelijke mate voor de uitbreiding van de organisatie. Tot het maken van de bovengenoemde „initiale kosten" zal men als regel niet overgaan, indien men verwacht bij daling van de productie deze uitbreiding als waardeloos te moeten afstooten, tenzij de initiale kosten in enkele jaren tot aan de productiedaling zullen worden gedekt.

De splitsing van de uitgaven in vaste en wisselende kosten kan vaak lastig zijn, maar verschil van meening behoeft er niet over te bestaan. Een assistent voor den bedrijfsleider neemt men in verband met de opleidingstijd en -kosten niet voor enkele jaren aan, tenzij, zooals reeds gezegd, deze kosten geheel in deze korte periode gedekt worden. Dit zal eerder het geval zijn, naarmate de opleidingskosten lager zijn.

De splitsing van de kosten in een vast en wisselend deel eischt inzicht van den administrateur, hetgeen hij vooral in overleg met de voor een budget verantwoordelijke leiding moet verdiepen.

Of men bij het vaststellen van budgetten de geldende loon- of salarisbedragen in aanmerking moet nemen, resp. bedragen welke als normaal voor een bepaald tijdsbestek zijn aan te merken, valt zonder twijfel, in verband met het taakstellend element van het budget, de keuze op de tweede mogelijkheid.

De omvang van de conjunctuurreserve bestaat uit de volledige overdekking op het vaste kosten bestanddeel. Volgens de opstelling van den Heer van de Graaf bedraagt deze voor de post indirecte salarissen f 694.— en volgens mijn voorbeeld f 560.— en niet, zooals hij suggereert, f 400.— in beide gevallen.

De door den Heer van de Graaf voorgestelde uitwerking van mijn voorbeeld heeft alleen nog maar beteekenis voor het reserveeren van overbezettingswinsten, en dan nog tegen m.i. onjuiste bedragen, maar het inzicht in de capaciteitsuitbreiding gaat verloren. Om dit laatste is mijn geheele betoog tenslotte begonnen.

Wat betreft de onvolledigheid van de definitie van progressieve kosten zij het volgende opgemerkt:

Bij stijgende productie zouden de kosten inderdaad progressief kunnen stijgen door de volgende oorzaken:

- a. het vaste bestanddeel stijgt in onevenredige mate, omdat men de capaciteit zoodanig uitbreidt, anticipeerend op een verder doorzettende stijging van de productie, dat tijdelijk een overcapaciteit ontstaat.
- b. het wisselend bestanddeel stijgt meer dan evenredig door inefficiency.
- c. er treedt prijsstijging bij één van de, of bij beide elementen op.

Onder c. valt het door den Heer van de Graaf genoemde geval van kostenstijging door overwerk. Overigens dient men voor goede analyse van het kostenverloop prijspeil-veranderingen uit te schakelen. Naar mijn meening zal de mogelijkheid a. wel alleen theoretisch zijn, terwijl geval b. stelig practisch is, maar door het zich vertraagd aanpassende vaste kostenbestanddeel de kostensoort zelden progressief zal doen verlopen.

J. VAN DER VELDEN.

UIT HET BUITENLAND

Nogeens: Restitutie van Excess Profits Tax.

In aansluiting op het artikel, voorkomende in het October nummer van het M.A.B. vermeld ik nog, dat de Council van het Institute zich met deze zaak heeft bemoeid en richtlijnen heeft aangegeven hoe in dezen het beste gehandeld kan worden. Dat het om groote belangen gaat, blijkt wel uit het rapport van de Unilever Ltd., waarin vermeld wordt, dat zij een bedrag van £ 872.213 uit dien hoofde wegens onzekerheid omtrent de daaraan te geven bestemming als reserve in haar balans per ulto 1945 heeft opgenomen. De volgende „aanbevelingen” heeft de Council, blijkens een artikel van The Accountant van 20 Juli 1946 opgesteld.

Het is niet juist om geen rekening te houden met de mogelijkheid, dat belangrijke bedragen te vorderen zullen zijn. De instelling van een Excess Profits Tax Post-War Refund Suspense Account wordt aanbevolen. Het woord „Suspense” is opzettelijk gekozen, omdat het volmaakt onzeker is hoe over het saldo zal worden beschikt ofwel, dat het als een verplichting moet blijven bestaan.

Er kunnen zich verschillende omstandigheden voordoen. Vooreerst kan het zijn, dat het niet mogelijk is de grootte der restitutie eenigermate te bepalen. In dat geval moet een informatieve noot bij de jaarrekening worden gevoegd, indien het bedrag van belang kan worden geacht. Het kan ook zijn, dat nadere gegevens bekend zijn op het tijdstip van de ondertekening der balans (dus niet op balansdatum); dan moet de jaarrekening hiervan doen blijken. Onder de activa moeten bedragen, welke nog niet ontvangen zijn opgenomen worden onder „Account recoverable in respect of E.P.T. post-war refund”. Hiertegenover staat de opname van de bovenbedoelde Suspense Account.

Indien het geld ontvangen is, doet zich de vraag voor of het in de algemeene middelen van de onderneming kan worden opgenomen, of dat dit op een afzonderlijke bankrekening moet worden gestort. Het laatste is te prefereren, vooral indien er een bankschuld is. Als de bank hierop beslag zou willen leggen, kan overwogen worden het geld bij een andere