

## HET BOS IN DE BOEKHOUDING

[76]

door

E. B. BONHOFF

### *I. Hoe het nu is.*

Wanneer men als administrateur de moed kan opbrengen zijn neus in bosbouwtechnische artikelen te steken, speciaal in die, waar kostprijs en rentabiliteit ter sprake komen, dan valt het op, dat reeds sinds 10-tallen jaren één roep algemeen is, hetzij direct, hetzij verborgen geuit, die naar een werkelijk goede bosbouwkundige boekhouding. Met enkele citaten uit een veelheid van artikelen moge dit worden aangetoond:

„Voorts zou ook een duidelijke verdeling van de werkgelden in cultuur-, inrichtings-, kap- en sleepkosten e.d. het inzicht in de huishouding van het bosbeheer kunnen verduidelijken”. (J. S. van Braam „Naar aanleiding van de eerste begroting van het Staatsbosbedrijf in Nederland”. „Vrije Arbeid”, Maandblad voor Nederland en Indië nrs 1 en 2, 1922).

„..... slechts aan de hand van een goede, alles zeggende administratie „kunnen wij een goed standpunt of goede maatregel verdedigen, kunnen „wij een foutieve dito ontdekken en nalaten, m.a.w. kunnen wij de goede „weg vinden en behouden.....” (Ch. Lugt „Productenboekhouding” Tectona XV, afl. 12, Dec. 1922);

„Men moet kunnen beschikken over de nodige gegevens om de voordeligste omloop te bepalen..... Het is vrijwel regel, dat, wat het geldelijk beheer van het Nederlandse bos betreft, op het gevoel wordt gewerkt. Daarin zal langzamerhand verandering moeten komen” (Ir H. W. Schenkenberg van Mierop, „Bosbouw en Rentabiliteit”, N.B.T. Dec. 1940, nr 12);

„Zelfs omtrent de allereerste grondslag: de opbrengsten per ha, bestaat „niet het geringste authentieke systematisch verzamelde materiaal”. (Dr J. R. Beversluis, „De Rentabiliteit van het Nederlandse Pijnbos en de behoefte aan onderzoek op dit en ander gebied” N.B.T. Febr. 1941, nr 2);

„Hiervoor moet men echter beschikken over uitvoerige prijsstatistieken „van de verschillende sortimenten, terwijl ook de oogstkosten van ieder „sortiment bekend moeten zijn. Dit had een onderzoek op zichzelf be„tekend” (Ir J. v. Soest „Rentabiliteit of Productiviteit”, N.B.T. Febr. 1941, nr 2);

„Wat de rentabiliteit van het Nederlandse pijnbos betreft, zo ontbreken „ons inderdaad in elk opzicht de meest elementaire cijfers en gegevens” (Dr G. Houtzagers in zijn naschrift op „De Rentabiliteit van het Nederlandse Pijnbos”, N.B.T. Maart 1941, nr 3);

„Een tamelijk grote mate van overzichtelijkheid kan echter worden verkregen, wanneer voor een bosbedrijf een zogenaamd bedrijfsplan wordt „gemaakt..... Zulks dient dan gepaard te gaan met een nauwkeurig bij „te houden administratie en boekhouding” (cursivering mijnerzijds B.)

(G. Gerbranda, „Productieverhoging van de Nederlandse Bossen”, N.B. T. Aug. 1949, nr. 8);

„Nagegaan werd in hoeverre de administratie van enkele bosbouw-„kundige instellingen als grondslag konden dienen.

„Hierbij bleek, dat zeer weinig gegevens direct uit de boekhouding zijn „af te lezen”. (Rapport nr 144 van het L.E.I., „Kostprijsberekening voor hout van groveden, douglas, inl. eik en populier).

Dat deze roep niet alleen bestaat in ons land, maar ook in het toch zo veel meer op bos ingestelde Duitsland, moge o.a. blijken uit het volgende tweetal publicaties, waarnaar verwezen moge worden om een overdaad van citaten te vermijden :

„Die kaufmännische Buchführung im Forstbetriebe mit Berücksichtigung der Amerikanischen Methode” von Hofrat Ing. Dr Adolf Stengel, Verlag Carl Gerold's Sohn, Wien und Leipzig, 1921,

en het artikel „Die Fortbildung der forstlichen Buchführung” von Regierungsförst Dr Wilhelm Mantel in „Allg. Forst- und Jagdzeitung, Jan. 1940”.

Inderdaad is het tot dusverre zo, dat men uit de bestaande boekhoudingen hoogstens gegevens kan putten die betrekking hebben op het bosbezit als geheel (in uitzonderingsgevallen misschien op blokken of vakken als zodanig). Gegevens omtrent kostprijzen per werkeenheid en opbrengsten per sortiment ontbreken vrijwel. Wel zijn incidenteel vaak met grote toewijding gegevens verzameld over onderdelen, doch dit geschiedde meestal te weinig samenhangend om een goed inzicht in de kosten te krijgen en vergelijkingsmateriaal ontbrak, omdat elders weer andere gegevens op vaak afwijkende wijze werden verzameld. „Und das Schlussergebnis sind grosse Zahlenfriedhöfe”, aldus Dr Wilhelm Mantel.

## II. Wat er aan ontbreekt.

Het afwezig zijn van gegevens moet m.i. worden gezocht in de omstandigheid, dat voor het bosbedrijf tot nu toe nimmer een afdoende methode van boekhouding is gevonden. Het enige wat, voor zover mij bekend is, tot dusverre op dit gebied in ons land is verschenen, is het rapport inzake „Richtlijnen voor het samenstellen van een bedrijfsregeling voor Bosbezit in Nederland”, uitgebracht door een daartoe door de N.B. V. ingestelde commissie.

Hierin wordt onder Hoofdstuk V een nauwkeurige omschrijving gegeven van wat men onder een Bedrijfsboekhouding wil verstaan, waarbij ook aanwijzingen worden gegeven omtrent het samenstellen van een Rentabiliteitsboek (blz. 40).

Aan de hand van de in dit rapport gegeven aanwijzingen kan men een registratie van het vermogen voeren en (bij nauwkeurige bijhouding) de uiteindelijke winst (of het verlies), bepalen, waarmede dus het resultaat is bereikt, dat ook de oorspronkelijke Italiaanse boekhouding beoogde.

Om aan de eisen, gesteld in de voorgaande citaten te kunnen voldoen, is deze vorm van boekhouding echter geheel onvoldoende. Hiervoor zou men moeten beschikken over een *bedrijfstechische* boekhouding, die niet alleen het vermogen registreert, maar die daarnaast op ieder gewenst tijdstip alle gevraagde technische gegevens (zoals kostprijzen) kan verschaffen. Bovendien zal de boekhouding gegevens moeten kunnen verstrekken ten behoeve van de calculatie, de bedrijfscontrole en de statistiek.

Een dergelijke boekhouding zal bovendien het materiaal moeten kunnen leveren voor taakstelling (opstellen van calculaties en vaststellen van budgetten) en voor *informaties* (over de gehele linie moet voortdurend belangstelling bestaan en zo nodig gewekt worden voor de resultaten van de arbeid).

Een goede administratie dient, zeer zeker ook voor de bosbouw, vorenoemde gegevens te kunnen verstrekken, omdat vooral in een bosbedrijf van enigszins behoorlijke omvang, de visuele controle spoedig verloren gaat.

### III. Hoe het moet worden.

Op grond van bovenstaande overwegingen ben ik gekomen tot het samenstellen van een boekhoudmethode, gebond op de zogenaamde Moderne Bedrijfsadministratie, die m.i. aan alle eisen hiervoor genoemd, kan voldoen en waarvan hieronder een uiteenzetting volgt. Het moge tevens een (zij het wat verlaat) antwoord zijn op de door Gerbranda in zijn artikel in het N.B.T. van Aug. 1949, nr 8 gestelde vraag: „Wat kan er gedaan worden om de productie in de bosbouw te verhogen”. Immers alleen door een nauwkeurig inzicht in gemaakte kosten en bereikte resultaten kan men „de goede weg vinden en behouden” (Ch. Lugt).

Het onder I en II genoemde kort samenvattende, kan worden gezegd, dat aan de boekhouding voor een bosbedrijf de volgende eisen moeten kunnen worden gesteld. Zij moet :

1. dynamisch zijn, opdat zij zowel voor grote als voor kleine eenheden gebruikt kan worden en zowel voor vele als voor weinige handelingen doelmatig kan worden toegepast ;
2. boeking mogelijk maken naar: soort van uitgaven, soort van (be)handeling, meerdere bedrijfseenheden en aandeel van kostensoort en (be)handeling per bedrijfseenheid (vak, afdeling);
3. kostprijzen kunnen geven ;
4. bedrijfscontrole kunnen uitoefenen ;
5. statistische gegevens kunnen verstrekken ;
6. taakstellende (= calculerende) functie kunnen vervullen ;
7. informaties kunnen geven ;
8. het vermogen registreren ;
9. de rentabiliteit vastleggen.

Zij zal dus haar gegevens moeten rangschikken naar kostensoort, (loon, materiaal, soc. lasten enz.); kostenplaats (soort van (be)handeling, spitten, planten enz.); kostendrager (bedrijfs- = boekingseenheid).

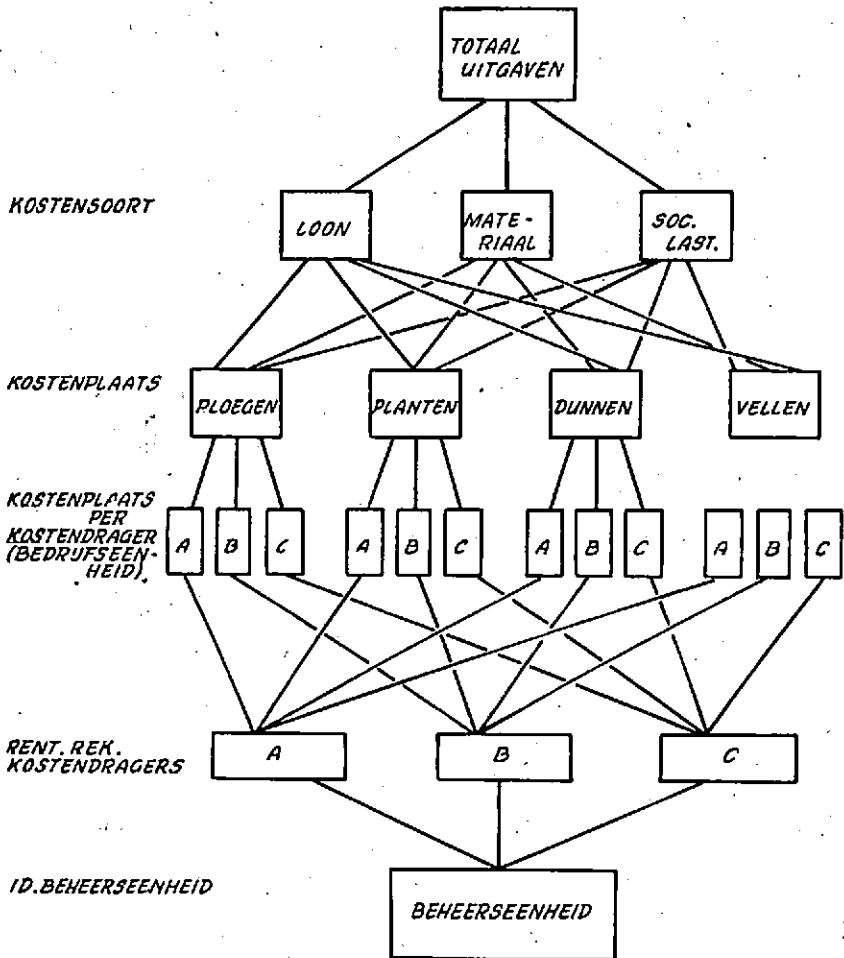
Op deze wijze krijgt men aan het einde van het jaar een nauwkeurig overzicht van :

- a. het totaal aan *kostensoorten* (lonen, materialen enz.);
- b. het totaal van de aan de verschillende *kostenplaatsen* (spitten, planten enz.) bestede kostensoorten ;
- c. het totaal van de aan de onderscheiden *bedrijfseenheden* bestede gelden, gesplitst naar de verschillende werkzaamheden.

Pas aan de hand van deze gegevens kan men overgaan tot het verstrekken van betrouwbare kostprijzen en *taakstelling*. Voorts kan alleen hierdoor tussentijdse *bedrijfscontrole* worden uitgeoefend en een overzichtelijke *statistiek* worden samengesteld.

Door haar gedifferentieerde wijze van boeken (doorbelasten genoemd) zal zij goede resultatenoverzichten kunnen verstrekken, dus haar *informatieve functie* kunnen vervullen.

*Grafische voorstelling van de wijze van boeking*



Ten slotte kan men per bedrijfseenheid *credietbewaking* (budgettering) toepassen. Voor iedere bedrijfseenheid (èn voor iedere soort van (be)-handeling) kan een bepaald bedrag worden gecalculeerd; door de bedrijfstechnische boekhouding heeft men controle op overschrijding van de budgets.

Waar bovendien de verkregen opbrengsten op eenzelfde wijze kunnen worden ondergebracht, kan men uiteindelijk een *rentabiliteitsrekening* van de bedrijfseenheden samenstellen, welke rekening tevens het *vermogen registreert*.

In het algemeen kan men de hiervoor geschetste boekhouding in het volgende schema tot uitdrukking brengen :

Om een dergelijk administratie-systeem te kunnen toepassen is de enige oplossing, dat men de verschillende werkzaamheden in een decimale code onderbrengt. Deze heeft immers de mogelijkheid in zich, zo beperkt en zo uitgebreid te kunnen worden als de omstandigheden wenselijk maken.

Neemt men als hoofdingelingen

- 0 = Kosten van verwerving en behoud
- 1 = Kwekerij
- 2 = Bebossing van woeste gronden
- 3 = Bestaand bos
- 4 = Bouw- en grasland
- 5 = Niet in cultuur zijnde grond
- 6 = Wegen, waterlopen en rijwielpaden
- 7 = Gebouwen
- 8 = Vee, werktuigen en materiaal
- 9 = Andere uitgaven,

dan kan ieder onderdeel op haar beurt weer in 10 andere delen worden gesplitst, deze 10 op hun beurt weer in tienenz.

Op deze wijze kan men de administratie zo beknopt en zo uitgebreid voeren als men wil.

Door de ontvangsten volgens eenzelfde methode te boeken, doorbelast naar dezelfde beheerseenheden, kan men aan het einde van het jaar een nauwkeurige rentabiliteitsrekening opstellen. Is een goede beschrijving van het bezit aanwezig, onderverdeeld in beheerseenheden, dan kan tevens jaarlijks per beheerseenheid nauwkeurig worden omschreven waaraan de uitgegeven gelden zijn besteed en waaruit de inkomsten zijn verkregen. De administratie dient namelijk niet alleen de gelden te registreren, maar ook de bewerkte eenheden, anders zou zij trouwens ook geen kostprijzen kunnen verstrekken.

Er blijven jaarlijks altijd een aantal posten (kostenplaatsen) over, die niet zonder meer naar de beheerseenheden kunnen worden doorbelast, zoals sociale lasten, kosten van verkoop producten, wegen, materialen, kosten van bewaking en kosten van toezicht.

Voor doorbelasting dezer kosten zal men volgens een bepaalde sleutel tewerk moeten gaan, waarbij de sociale lasten procentgewijze over de lonen kunnen worden uitgesmeerd, de kosten van verkoop producten over de beheerseenheden waaruit de producten zijn verkregen enz.

In de meeste gevallen zal de oppervlakte per beheerseenheid een getrouw beeld kunnen geven van het aandeel in de te verdelen algemene kosten, door deze algemene kosten te delen door de factor

$$\frac{\text{oppervlakte beheerseenheid}}{\text{oppervlakte totaal bezit}}$$

oppervlakte totaal bezit.

Er moet steeds naar worden gestreefd, dat aan het einde van het jaar alle „algemene” rekeningen schoon lopen.

Een punt apart vormt de eventuele kwekerij. Deze wordt geëxploiteerd omdat het goedkoper is het plantsoen zelf te kweken of door te kweken en omdat het zoveel gemakkelijker is als men het benodigde plantsoen „bij de hand” heeft. De aan deze kwekerij verbonden kosten mag men zeker niet doorbelasten naar alle bedrijfseenheden. Het is zeer de vraag of zij er allen dat jaar van hebben geprofiteerd of dit zelfs maar bij benadering de eerste 20 of 30 jaar zullen doen of hebben gedaan. Hoe moet dat dan? „De kosten verdelen over de eenheden die er wél van profi-

teerden" kan men aanvoeren. En wat dan met de kosten van zaaien en verspenen voor houtsoorten die volgend jaar pas op misschien heel andere beheerseenheden worden gebruikt?

De enige oplossing is hier m.i., dat de kwekerij als een zelfstandige onderneming wordt geëxploiteerd. De voortgebrachte producten dienen tegen kostprijs aan het bos in rekening te worden gebracht. Eerst dan krijgt men een zuiver overzicht van de kosten van een aangelegd bos. Bovendien dwingt deze handeling tot nauwkeurige registratie van de gemaakte kosten. Resultaat? Dat dan ook met gefundeerde cijfers kan worden aangetoond, dat het exploiteren van een eigen kwekerij economisch de voorkeur verdient boven het aankopen van plantsoen. (Ook het tegendeel zou natuurlijk kunnen blijken).

Juiste kennis van de verhoudingen tussen baten en kosten van het bos als geheel, zowel als van elk bedrijfs onderdeel\*), is de eerste voorwaarde om de wegen te leren kennen, waarlangs productie- en rentabiliteitsverhoging mogelijk is, alsmede om daarna de doeltreffendheid van de hiertoe aan te wenden middelen waar te maken. Het bovenstaande heeft ten doel gehad aan te tonen, dat dit langs administratieve weg mogelijk is.

Intussen worden de hier verkondigde gedachten reeds sinds enige tijd in toepassing gebracht op een groot boscomplex, waarbij de codering zeer ver is doorgevoerd en de beheers- = boekingseenheden vrij klein zijn genomen. Zodra hiermede een redelijke praktische ervaring is verkregen, hoop ik op het onderwerp „Het bos in de boekhouding" terug te komen en dan vooral de praktische zijde ervan te belichten. Bij die gelegenheid zal dan ook de decimale indeling onverkort worden weergegeven.

---

\*) Zoals kwekerij, houtwerf, dunnen, planten.