

UIT HET BUITENLAND

EEN NIEUWE CALCULATIE- EN BUDGETTERINGSMETHODE?

door H. Vermeulen

In de U.S.A. wordt sedert enige jaren in de literatuur betreffende de calculatie en de budgettering grote aandacht besteed aan wat men noemt de "direct costing" methode, een term welke wij hierna onvertaald willen blijven gebruiken. In het N.A.A. Bulletin, een maandschrift uitgegeven door de National Association of Accountants, van mei 1959 spreekt Warren H. Kelly zelfs van een „dramatic increase of interest” en een „rapid rise in popularity.” In genoemd tijdschrift, in *The Controller* en in de moderne Amerikaanse handboeken treft men over dit onderwerp algemene verhandelingen of case studies aan. De N.A.A. gaf reeds in 1953 een research rapport over direct costing uit; in het najaar van 1958 werd er door dezelfde vereniging een meerdaagse studie-conferentie aan gewijd, welke, gezien de grote belangstelling, in september j.l. herhaald werd.

Het is opmerkelijk, dat in de Nederlandse vakliteratuur aan deze in de U.S.A. aan de gang zijnde ontwikkeling op het gebied van de calculatie- en budgetteringsmethodiek vrijwel geen aandacht wordt besteed. Anderzijds is het merkwaardig, dat er in de laatste maanden enkele artikelen verschenen, die weliswaar niet inhaakten op de Amerikaanse literatuur, maar in hun strekking toch verwantschap tonen met de grondgedachten van de direct costing methode. Wij doelen dan op een bijdrage van drs. Sj. Muller in het M.A.B. van mei 1959, getiteld „Gebruikelijke en wenselijke kostenverbijzonderingen” en een artikel van drs. J. van der Linden in E.-S.B. van 10 juni 1959 getiteld „Kostprijzen in de praktijk en kostprijsentheorie”. Een en ander is voor ons aanleiding over dit onderwerp enkele aantekeningen te maken, voornamelijk aan de hand van de meest recente publikaties in het N.A.A.-Bulletin.

Kenmerkend voor de calculatie en budgettering volgens de direct costing methode is dat men een nauwkeurige scheiding tussen variabele en vaste kosten aanbrengt, en vervolgens alleen de variabele kosten ten laste van het produkt brengt. De vaste kosten worden als tijdsgebonden kosten (period costs), zonder verbijzondering naar kostendragers, gebudgetteerd en ten laste van de resultatenrekening gebracht. Robert J. Donachie noemt in zijn artikel „Converting To and Using Direct Costing” in het N.A.A.-Bulletin van maart 1959 de volgende voordelen van de directe costing methode:

1. Winstbegrotingen kunnen gemakkelijker worden opgesteld.
2. Realistischer kostenbudgetten kunnen worden opgesteld voor zowel vaste als variabele kosten.
3. De samenhang tussen de winst en verkoopprijzen, verkochte kwantiteiten, vaste en variabele kosten is eenvoudig te bepalen en beter te begrijpen voor alle niveaus van leiding.
4. De bijdrage tot de winst van elk produkt, afzetgebied, enz., kan worden vastgesteld en geanalyseerd zonder dat een toerekening van vaste kosten het inzicht verstoort.
5. De winst ontwikkelt zich in dezelfde richting als de verkopen, onder overigens gelijkblijvende omstandigheden.

6. De voorraadwaardering op basis van de variabele fabricagekosten geeft duidelijker aan wat de directe uitgaven voor de fabricage van het produkt zijn geweest.

Al met al een indrukwekkende opsomming van voordelen, waaraan dan nog wordt toegevoegd: vereenvoudiging van het administratieve werk. De ingreep waarmee dit wordt bereikt is wel drastisch: de vaste kosten elimineren uit de kostprijzen van de produkten. Geen wonder dat de hiervoor genoemde heer Warren H. Kelly zijn korte beschouwing de titel geeft „Shall We Join the Revolution”, en waarschuwt tegen een overhaast invoeren van met elan gebrachte maar niet voor elk bedrijf in alle omstandigheden geschikte nieuwe ideeën.

Robert J. Donachie behandelt in zijn artikel uitvoerig de splitsing in vaste en variabele kosten. Hij wijst er op, dat de kosten per afdeling per kostensoort moeten worden gezien, om tot een juist uurtarief te komen voor de variabele kosten die in directe en indirecte afdelingen fluctueren met de directe uren. Per afdeling worden voor de vaste kosten, die de semi-vaste mede begrijpen, zogenaamde „step budgets” opgesteld. Die budgetten geven de toegestane kosten bij verschillende bezettingsgraden. Hier is sprake van een combinatie van direct costing met flexibele budgettering, welke men vaak in de literatuur beschreven vindt.

Deze auteur geeft een hulpmiddel om bij de voorraadwaardering toch tot de integrale kostprijs te komen, als dat bijvoorbeeld in verband met fiscale aspecten noodzakelijk wordt geacht. Dit hulpmiddel is een ratio, ontwikkeld op budgetbasis, welke de verhouding tussen variabele kosten en vaste kosten weergeeft: m.a.w. een toeslag op de variabele kosten. Hiermede tracht hij tevens tegemoet te komen aan de door velen geuite critiek, dat een kostprijs die alleen uit variabele kosten bestaat niet tot een juiste balanswaardering leidt.

Uiteraard ontbreekt het niet aan auteurs, die een middenweg trachten aan te wijzen, teneinde de voordelen welke men aan de direct costing methode verbonden ziet te verbinden met die van de integrale calculatiemethode, met vermindering van de nadelen van elk. In hetzelfde N.A.A.-Bulletin van maart 1959 komt een artikel voor van J. M. Pompan, getiteld: „Direct and Absorption Costing in One System”, waarin een dergelijke poging wordt ondernomen. De schrijver geeft een zakelijke uiteenzetting betreffende de voor- en nadelen verbonden aan beide calculatiemethoden, waarbij hij de nadruk legt op het verband tussen de aard van het bedrijf en de meest geschikte calculatiemethode. Zo stelt hij, dat een hotelbedrijf minder geïnteresseerd is in de integrale kostprijs per kamer dan in de „direct cost” per kamer en die bezettingsgraad waarbij de „period costs” juist zijn gedekt.

Wat de industrie betreft bespreekt Pompan in de eerste plaats de bedrijven welke produkten fabriceren voor een stabiele markt, waarbij in feite de machine-uren worden verkocht, die door het bedrijf zijn aangewend om bepaalde grondstoffen en/of halffabrikaten om te zetten in eindprodukten. Dan moet men ook weten hoeveel machine-uren (vaste kosten!) voor de verschillende produkten gebruikt zijn, en is de integrale kostprijs primair. De fabrikanten, die steeds nieuwe produkten aan de markt moeten brengen met een korte looptijd en snelle economische veroudering, hebben, aldus deze auteur, minder behoefte aan het nauwgezet volgen van de bezettingsgraad. Deze categorie bedrijven moet zo snel mogelijk de grootst mogelijke aantallen verkopen van die artikelen, welke een groot overschot boven de direct variabele kosten opleveren.

Ook in de commerciële beleidsfeer zijn elementen te vinden die tot het gebruik van de „direct costing” methode kunnen leiden, en wel als men met een onderneming te maken heeft waar op korte termijn veel beslissingen genomen moeten worden ten aanzien van verkoopprijzen, aanwending van het verkooppotentieel, veranderingen in het produktenassortiment, en dergelijke.

In het vervolg van zijn artikel werkt deze schrijver een voorbeeld uit, waarin de twee calculatiemethoden worden gecoördineerd. Hij splitst daartoe in de budgetten alle kosten consequent in vaste en variabele, ook bij de onderlinge doorrekeningen, zodat de kostprijs van elk gereed produkt gesplitst kan worden in een variabele en een vaste component. Aan de hand van deze gegevens kan enerzijds snel worden bepaald wat de invloed op de winst is van de commerciële geste, anderzijds heeft men het materiaal voorhanden om de bezetting van het machinepark te bewaken, en heeft men een aanknopingspunt voor de bepaling van de verkoopprijs, met name voor lang zicht beslissingen.

Toepassing van de methode van direct costing in de voor derden bestemde publikaties van financiële gegevens heeft, aldus Pompan, zijn eigen moeilijkheden. De voorraadwaarde (alléén direct costs) kan sterk dalen, de liquiditeitspositie schijnt te verslechteren, de fiscus accepteert de methode niet en het publiek zou verkeerde conclusies kunnen trekken. Het is bovendien niet te verwachten, dat de Amerikaanse accountants zonder meer hun certificaat willen verlenen aan een jaarrekening, die volgens de direct costing methode is opgesteld. Vandaar dat hij, en met hem vele andere schrijvers over dit onderwerp, de direct costing methode alleen voor intern gebruik toepasbaar acht.

Donachie noch Pompan maken zich erg bezorgd over de theoretische fundering van hun opvattingen. Laatstgenoemde motiveert zijn preferenties als volgt: „cost accounting is primarily a management technique and management considerations must prevail”. Dit is een instelling, die men in de Amerikaanse literatuur veelvuldig aantreft, en welke de Nederlandse theoretische bedrijfseconoom licht als te pragmatisch verwerpt. Voor de praktiserend bedrijfseconoom, die voldoende vast staat in de zuivere leer van de integrale kostprijs, kan het toch van nut zijn kennis te nemen van deze pennestrijd in de Amerikaanse literatuur, en de uitkomsten te toetsen op hun bruikbaarheid voor de eigen onderneming.