

VEREENVOLDIGING IN DE MODERNE BEDRIJFS- ADMINISTRATIE DOOR TOEPASSING VAN WETENSCHAPPELIJKE TARIEVEN

door Dr A. L. S. P. Stallaert

„Evenals de theorie van de vervangingswaarde de in het verleden betaalde prijs voor de verwerving van de productiemiddelen als waardegrondslag voor de kostprijs loslaat, verwerpt de standaardkostentheorie de in het verleden verbruikte kwantiteiten als grondslag voor de hoeveelheid.”

Prof. Dr H. J. van der Schroeff

In zijn prae-advies „Aan welke eisen moet de administratie voldoen ter vervulling van haar functies in het bedrijf?” heeft van der Schroeff ¹⁾ milde critiek geleverd op het feit, dat de inrichtingsleer bij de ontwikkeling van de bedrijfseconomie ten achter is gebleven.

Als één der oorzaken wordt door hem aangegeven het feit, dat de inrichting — behalve op een deugdelijke kennis van de administratieve techniek — moet steunen op een juist inzicht in de organisatie van het bedrijf en zijn interne verhoudingen.

De inrichtingsleer zal, aldus schrijver, zodanig moeten worden ontwikkeld, dat zij „een toepassing vormt van de uitkomsten van de bedrijfseconomie en daarvan inzonderheid van de leerstukken van de waarde, van de kostprijs en van de organisatie”.

Hier worden derhalve drie gebieden genoemd, die van invloed zijn.

Ik geloof, dat de eerste twee nl. waarde en kostprijs, reeds een grote invloed hebben gehad op de moderne bedrijfsadministratie. Het derde gebied, dat der organisatie, is weliswaar geen „terra incognita” meer, doch zowel in praktijk als in theorie wordt ook naar mijn mening nog te weinig in de bedrijfsadministratie met de uitkomsten der bedrijfseconomie op het gebied der organisatie rekening gehouden.

Enige maanden geleden werd een dergelijk geluid gehoord van de zijde van Drs C. L. Janssens ²⁾ in een artikel, waarin — sprekende over de variabele budgettering — werd geconstateerd, dat dit systeem wat de bruikbaarheid in de praktijk betreft, voor een middelgroot en klein-bedrijf slechts in gewijzigde vorm aanvaardbaar is te achten.

De critiek die werd geuit, had in hoofdzaak betrekking op bezwaren uit organisatorische gronden.

Als uitgangspunt neem ik dan de uitspraak van Van der Schroeff, hierboven aangehaald, nl. dat de standaardkostentheorie *de in het verleden verbruikte kwantiteiten als grondslag voor de hoeveelheid verwerpt*. Deze zin zegt niets anders, dan dat de in het verleden verbruikte kwantiteiten van geen waarde zijn voor de standaardkosten en derhalve daarvoor niet worden gebruikt.

Deze in het verleden gebruikte kwantiteiten hebben voor de standaardkosten daarom geen waarde, omdat men bijv. voor bepaling van de standaard-arbeidstijd in vele bedrijven over wetenschappelijke tarieven beschikt d.w.z. objectieve normen, die de in het verleden verbruikte arbeidstijd als grondslag voor de hoeveelheid te presteren arbeid verwerpen.

¹⁾ De accountant - September 1951 (prae-advies).

²⁾ „Budgetteringsproblemen” — T.E.D., Juli 1951.

Indien het nu mogelijk was de in het verleden verbruikte arbeidstijd als grondslag voor de hoeveelheid — niet alleen voor de standaardkosten maar ook voor de loonbetaling, de efficiency-contrôle en nacalculatie — te laten vervallen, zou dit betekenen, dat een dergelijk systeem van grote invloed zijn zou op de organisatie der bedrijfsadministratie met name loonadministratie, bedrijfsafrekening, budgetoverzichten, rekeningstelsel, werkregeling enz.

De bovenaangehaalde zinsnede zou dan kunnen luiden: bij toepassing van tarieven verwerpt niet alleen de standaardkostentheorie, maar ook de gehele organisatie der bedrijfsadministratie de in het verleden verbruikte kwantiteiten als grondslag voor de hoeveelheid. Daarmede zou de toepassing van de uitkomsten der bedrijfseconomie in het bijzonder t.a.v. waarde, kostprijs en organisatie mogelijk een stap nader tot het doel zijn gebracht.

De vereenvoudiging van het systeem der moderne bedrijfsadministratie door verwerping van de in het verleden verbruikte kwantiteiten als grondslag voor de hoeveelheid in de gehele organisatie, is in het onderstaande nader toegelicht t.a.v. de toepassing van wetenschappelijke tariefstelsels.

Het is duidelijk, dat het al of niet vaststellen van de verbruikte arbeidstijd in dit verband van kardinaal belang is ten aanzien van een mogelijke vereenvoudiging. De redenering is dan als volgt.

1. In zeer veel tariefstelsels is de per bewerking verbruikte tijd voor de *loonvaststelling* niet meer nodig. Het tijdschrijven per bewerking van tariefarbeid kan vervallen uit o.a. een oogpunt van *loonbetaling*.
2. Voor de standaardkostprijsberekening is de vaststelling van de verbruikte tijd per bewerking evenmin van belang, daar men uitgaat van normen nl. tarieven. Dit geldt ook, indien de tarieven niet zuiver rechtevenredig zijn met gemaakte stuks, maar voor de *loonbetaling* min of meer worden afgevlakt.
3. Indien het tijdschrijven voor directe arbeid noch voor de verloning noch voor de standaardkostprijsberekening nodig is, kan worden overgegaan tot het systeem van de voorcalculatie per artikel, nacalculatie per kostenplaats. De al of niet gecorrigeerde voorcalculatie geeft dan alle gegevens voor de standaardkostprijs, de nacalculatie per kostenplaats alle gegevens voor de efficiencycontrôle zonder met gewerkte tijden rekening te houden.
4. Toepassing van de systemen sub 1 t/m 3 geeft niet alleen belangrijke besparingen in de dagelijkse bedrijfsopschrijvingen, maar vereenvoudigt tevens in hoge mate de gehele bedrijfsadministratie en vereenvoudigt de bedrijfsoverzichten zonder aan de eisen van de moderne leer over waarde, kostprijs en organisatie afbreuk te doen.

ad 1 en 2.

Er is een tijd geweest, dat men gedwongen was de voorcalculatie resp. voorgerecalculeerde tijd van een artikel per bewerking vast te stellen en deze tijden te vergelijken met de werkelijke tijden, waarnaar verloond werd. Deze handelingen waren het logische gevolg van het feit, dat op geen andere manier kon worden voorgerecalculeerd, terwijl voor de nacalculatie de vaststelling van de werkelijk gewerkte tijd noodzakelijk was. Door de arbeider zelf, door de werkmeester of door een tijdschrijver werden deze tijden al of niet met een tijd klok vastgesteld. In vele fabrieken, waar niet op tarief wordt gewerkt of waar „ervaringscijfers resp.

ervaringstarieven" gelden of premiestelsels, gebeurt dit nog. De huidige moderne tariefstelsels gaan niet meer uit van de per bewerking werkelijk gewerkte tijd, daar de te presteren tijd volgens het tarief naar een objectieve maatstaf is vastgelegd. De maatstaf voor de verloning wordt dan niet de gewerkte uren per bewerking doch de gepresteerde uren volgens het tarief.

De gewerkte tijd per bewerking is in veel tariefstelsels dus niet gerelateerd aan het tarief en is in zoverre slechts met de *tariefverloning* verbonden, dat de vaststelling van aanwezige tijd van de arbeider per dag of per week wordt gebruikt om de verloning volgens prestatie te doen plaats vinden. De gewerkte tijd per bewerking heeft dus vaak noch met het tarief noch met de tariefverloning meer iets te doen.

Dit eenvoudige feit — zoals zo dikwijls gebeurt met nieuwigheden — is aanvankelijk over het hoofd gezien. Van administratieve kant werd, mede door de ontwikkeling van de huidige bedrijfsadministratie, de gelegenheid aangegrepen om de tarieftijd — dus de te presteren tijd of arbeid — te vergelijken met de werkelijk gewerkte tijd. In de zin van de standaardcalculatie lag het zeker op de weg de tarieftijden voor de kostprijs te gaan gebruiken. Dit was nieuw en goed. Waar de gewerkte tijd per bewerking voor de verloning niet meer nodig was, bleef men echter deze goede gewoonte getrouw gebruiken voor de vergelijking met gevonden standaarden volgens het tarief. Dit was niet zo goed.

Immers, het gewerkte uur en het tariefuur zijn voor de bedrijfscontrole twee geheel verschillende grootheden, die niet met elkaar vergeleken kunnen worden of waarvan de vergelijking niet zeer interessant is.

Stel, dat het tarief 10 stuks per uur is. Per gewerkt uur kunnen echter 9, 10 of 11 stuks gemaakt worden en zelfs meer of minder.

In termen van gepresteerde uren gesproken vergelijk ik derhalve tijd en kosten van 10 stuks (tarieftijd) met tijd en kosten van 9, 10 of 11 stuks (gewerkte tijd). De vergelijking van de gewerkte uren met de tariefuren heeft naar mijn mening dan ook geen zin, behalve voor de verloning en dan nog maar alleen per dag of per week om de prestaties uit te drukken en daarnaar te betalen.

Om deze gewerkte tijden bovendien nog administratief te gaan verwerken, daarvoor te blijven tijdschrijven en bovendien gewerkte uren in deze vergelijking te gaan relateren aan werkelijke of gecalculeerde kosten, wordt ingewikkeld en gaat m.i. te ver.

Deze methode van doen ontkent één van de wezenstrekken van een modern tariefstelsel, nl. dat per week of per maand gezien de tarieven zo gesteld zijn, dat vrijwel een constante beloning — dus prestatie — mag worden verwacht.

Het is duidelijk, dat een afvlakking van de tarieven bij de loonbetaling niets afdoet aan de bruikbaarheid van de tarieven voor de kostprijsberekening, immers deze afvlakking heeft met het tarief als norm voor de kostprijs niets te doen doch is een kwestie van loonpolitiek.

Dikwijls wil de chef der administratie de gewerkte tijden per bewerking of product vaststellen om fouten in de tarieven op te sporen.

Dit is m.i. het paard achter de wagen spannen en dit ontkent wederom één der essentialia van het tarief nl. dat het objectief en goed is. Mogelijke fouten dienen door de tariefafdeling of loonbureau te worden achterhaald. Men moet daar echter niet een gehele tijdadministratie, dikwijls met tijdschrijvers, voor opzetten. Vergeten we overigens niet, dat dit tijdschrijven, hetwelk geheel overbodig is, tijd kost, ook van de arbeiders zelf, die hierdoor minder aan de productie kunnen blijven.

Er zal misschien een tijd komen, dat de consequenties van de moderne tariefstelsels op de bedrijfsadministratie op enkele uitzonderingen na zodanig zijn aanvaard, dat men de verwerking van gewerkte uren als een anachronisme uit de tijd van de historische kostprijs en alles wat daarmee annex was, zal beschouwen en als ten onrechte ingeslopen in de leer van de moderne bedrijfsadministratie.

ad 3.

Inzake dit onderwerp is in de literatuur het systeem van voorcalculatie per artikel en nacalculatie per kostenplaats bekend; ook voorstanders van de huidige budget-administratie hebben op de mogelijkheid ervan gewezen.

In het kort komt het systeem hierop neer, dat voorgerecalculeerd wordt met een standaardkostprijs-tarief. Afwijkingen van deze standaardkostprijs worden niet nagecalculeerd per artikel doch alle afwijkingen — dus ook door prestatie — worden afdelings- of kostenplaatsgewijs uitgeworpen.

Dit systeem vindt in de huidige literatuur steeds meer aanhang, hoewel de toepassing in de bedrijven nog zeer miniem is.

Zoals gezegd, worden afwijkingen per afdeling uitgeworpen en hun verschijning kan worden geanalyseerd naar oorzaken van bezetting, efficiency enz. Slechts in uitzonderingsgevallen vindt een kleine correctie op de voorcalculatie plaats, wanneer er bijvoorbeeld technische wijzigingen tijdens de productie hebben plaats gevonden of wanneer tijdens de productie een tarief dat in de voorcalculatie is gebruikt, onjuist blijkt te zijn of om andere redenen verandering behoeft.

Het is duidelijk, dat dit systeem, vooral in fabrieken met vele artikelen, die bovendien zeer vele bewerkingen ondergaan, grote waarde heeft. Het uitgangspunt van dit systeem is aantrekkelijk vanwege zijn eenvoud en mogelijk daarom voor veel bedrijven kenmerk van het ware; in het systeem van de standaardkostprijs is nacalculatie per artikel niet interessant, immers deze nacalculatie kan alleen maar aantonen of het artikel duurder, dan wel goedkoper geworden is, dan volgens de aangenomen standaarden. Deze afwijkingen van de standaardkostprijs, die per artikel kunnen optreden, hebben echter met het artikel als zodanig niets te doen — aldus wordt geredeneerd — doch moeten als resultaat van de afdeling worden beschouwd. Aldus ontstaan dan dekkingen of onderdekkingen tegenover standaarden.

Voorbeeld in de meest eenvoudige vorm:

	Afd. A.	Afd. B.	Afd. C.	Afd. D.
Kosten gecalculeerd per tariefuur	2.00	1.75	3.50	2.75
Kosten werkelijk per tariefuur	2.11	1.72	3.24	2.98
+ of — per tariefuur	— 11	+ 3	+ 26	— 23

Het artikel wordt gecalculeerd met de gecalculeerde kosten. De werkelijke kosten liggen gedeeltelijk hoger, gedeeltelijk lager dan die, waarmee gecalculeerd wordt. Veronderstel, dat een artikel in elk der afdelingen één tariefuur doorloopt volgens voorcalculatie, dan zijn de werkelijke kosten afwijkend; deze afwijkingen compenseren echter elkaar vrijwel onderling en het artikel wordt dus vijf cent te goedkoop gecalculeerd.

De werkelijke afwijkingen per afdeling zijn veel groter en deze kunnen geanalyseerd worden. Wijziging van calculatie in dit geval is niet interessant, terwijl toch per afdeling een goed inzicht wordt verkregen en in het bedrijf kan worden ingegrepen. Waar voor de verloning het tijdschrijven per bewerking steeds vermeden kan worden, is ditzelfde tijdschrijven voor de nacalculatie in het bovenomschreven systeem eveneens in het geheel onnodig, omdat de nacalculatie komt te vervallen, althans per artikel. Waar bij de tariefverloning de totaal gewerkte tijd alleen nodig is voor de beoordeling van de prestatie per arbeider met betrekking tot de tariefuren, zo is voor de nacalculatie per kostenplaats alleen nog maar het tarief nodig voor de controle van de prestaties der afdelingen i.c. bezetting en efficiency.

Het vaststellen van de gewerkte tijd per bewerking als hulpmiddel voor de calculatie- en efficiencycontrole vervalt dus bij een combinatie van de systemen sub 1, 2 en 3 geheel.

ad 4.

Indien het tijdschrijven per bewerking komt te vervallen, betekent dit uiteraard een grote besparing; minder werk in de bruto loonberekening, geen tijdschrijven, geen tijd klokken, geen geloop van de arbeiders enz. Nodig blijft echter wel het vaststellen van de aanwezige tijd op de gewone wijze. De vaststelling van de op tarief gewerkte tijd wordt dan gevonden door de aanwezige uren met de indirecte uren te verminderen. Hiervoor moeten uiteraard de tijden worden genoteerd. Derhalve alleen tijdschrijven voor indirecte uren en dit laatste dient zo min mogelijk te geschieden.

Ook de nacalculatie vervalt in het besproken systeem, wat in vele bedrijven een niet onaanzienlijk voordeel en tijdsbesparing kan betekenen. Met dit alles hangt ook een verdere vereenvoudiging in de boekhouding samen.

Doch we gaan verder. In één der handboeken komt een voorbeeld voor, dat wij als schema 1 hieronder hebben overgenomen, teneinde aan de hand van dit voorbeeld enkele wijzigingen te bespreken, die in het door ons voorgestelde systeem optreden ³⁾.

De veronderstelling is, dat in een bepaalde maand in een afdeling 600 directe uren zijn verloond bij een gemiddeld uurloon van 62 cts.

Het tarief bedraagt 540 uur. Het standaardtarief per arbeidsuur bedraagt f 1.30, samengesteld uit 60 cts direct loon en 70 cts voor bijkomende indirecte kosten.

Schema 1

1. Resultaat op direct loon en onkosten	
600 uur loon à f 0.62 = f 372.—	Verbruikte uren tegen standaardtarief
Indirecte kosten „ 480.—	600 uur a f 1.30 p. u = f 780.—
	Nadelig resultaat f 72.—
<u>f 852.—</u>	<u>f 852.—</u>

³⁾ Drs A. M. Groot - „Werkwijze bij invoering van de moderne bedrijfsadministratie“, pag. 190.

2. Resultaat op orders

Verbruikte uren tegen standaardtarief $600 \times f 1.30 = f 780.-$	Noodzakelijk verbruik aan arbeidstijd voor 100 prestaties tegen standaard- tarief $100 \times 5.4 \times f 1.30 = f 702.-$ Nadelig resultaat <u><u>f 78.-</u></u>
<u><u>f 780.-</u></u>	<u><u>f 780.-</u></u>

Ik heb t.a.v. dit voorbeeld twee opmerkingen:

- Het tegenover elkaar stellen van gewerkte uren en tariefuren als twee vergelijkbare grootheden en de afrekening van beide tegen eenzelfde uurtarief acht ik ongewenst uit hoofde van bovenstaand betoog.
- De veronderstelling, dat over 540 uur resp. tariefuren, 600 uren zouden zijn gewerkt, is een veronderstelling, die in de praktijk als een uitzondering moet worden beschouwd. Meestal schommelt deze om de 100 %, althans bij een goed tariefstelsel.

Indien nu deze prestaties steeds rond de 100 % liggen, is een vergelijking van gewerkte uren en gepresteerde uren nog minder interessant, omdat de verschillen gering zijn.

Werken wij het bovenstaande voorbeeld uit volgens de regels, reeds eerder hierboven uiteengezet, dan ziet dit er als volgt uit:

Schema 2

1. Resultaat per kostenplaats

540 tariefuren à f 1.58 *) = f 853.-	540 tariefuren gecalculeerd à f 1.30 = f 702.-
<u><u>f 853.-</u></u>	Nadelig resultaat <u><u>f 151.-</u></u>
	<u><u>f 853.-</u></u>

*) naar beneden afgerond

2. Resultaat op orders (vervalt)

540 tariefuren à f 1.30 = f 702.-	540 tariefuren à f 1.30 = f 702.-
<u><u>f 702.-</u></u>	<u><u>f 702.-</u></u>
Saldo	Nihil

In schema 2 valt te zien, dat de werkelijke kosten per tariefuur zijn genomen en daartegenover zijn gesteld de gecalculeerde kosten per tariefuur. Onmiddellijk spreekt het verschil van 28 ct per tariefuur tussen werkelijke en gecalculeerde kosten. Het nadelig resultaat kan op dezelfde wijze verklaard worden als in schema 1, nl. f 78.- „verlies” door te lage prestatie ($60 \text{ uren} \times f 1.30$), f 12.- door te hoog loon, de rest f 61.- indirecte kosten.

Het resultaat op orders in de zin van een prestatieresultaat geeft dan geen saldo en vervalt.

Het resultaat op direct loon en onkosten alsmede het resultaat op orders is in schema 2 als het ware samengetrokken tot één resultaat per kostenplaats of afdeling.

Uiteraard heeft één en ander vereenvoudigende gevolgen voor het rekeningstelsel, die thans niet besproken worden.

Ik ben mij er van bewust, dat in het bestek van dit artikel de problemen summier behandeld zijn en dat zij zeer zeker een meer uitvoerige behandeling verdienen. Evenzeer ben ik er zeker van, dat niet steeds en onder alle omstandigheden de door mij voorgestane oplossingen de juiste zijn. De toepassingen dienen voorzichtig en deskundig te worden gebruikt en zullen niet zonder meer door elke boekhouder van elk bedrijf kunnen worden gebezigd.

De juiste toepassing vergt een vrij groot organisatorisch inzicht en ervaring; dit trouwens geldt voor het gehele gebied der moderne bedrijfsadministratie.

Samenwerking tussen accountants en bedrijfseconomen is in deze zeer gewenst. Ook hier geldt de opmerking van Van der Schroeff „dat men de vraagstukken die zich voordoen niet langer beziet door de bril van de boekhouder maar door die van de organisator”.

Indien dit artikel hiertoe zou bijdragen en indien — naar ik hoop — het aanleiding zou geven tot discussie, zou mogelijk een stap gezet zijn op de weg naar toepassing op de moderne bedrijfsadministratie van de uitkomsten der bedrijfseconomie, niet alleen met behoud van de leerstukken van waarde en kostprijs, maar ook van die der organisatie.