

IS DE KOSTPRIJS EEN VOLDOENDE MAATSTAF VOOR EFFICIENCYCONTROLE?

door W. N. de Blaey

Onder de doelstellingen van de kostprijsberekening vindt men in de bedrijfseconomische literatuur o.m. vermeld:

1e het aan de ondernemer verschaffen van een steunpunt voor de vaststelling of beoordeling van de verkoopprijs van een goed,

2e de beoordeling van de efficiency in de onderneming.

Aangenomen wordt dan veelal dat één en dezelfde kostprijsberekening voor beide doelstellingen bruikbaar is. Zo ook in Prof. Dr. S. Kleerekoper's *Vergelijkend Leerboek der Bedrijfseconomie*, dat dit jaar is verschenen. Men vindt nl. in par. 134 de opvatting naar voren gebracht dat er slechts één nevenfunctie van de kostprijsberekening genoemd kan worden, welke met de hoofdfunctie (het verschaffen van een steunpunt voor de prijsbepaling of beoordeling) *onafscheidelijk*¹⁾ is verbonden nl. de functie van efficiencycontrole. Deze onafscheidelijkheid wordt door de schrijver aldus gemotiveerd: 'Uit het economisch motief vloeit voort, dat de productie zodanig zal worden georganiseerd dat de kostprijs tot een minimum wordt neergedrukt. Hierdoor zal nl. de aanbiedingsprijs kunnen worden verlaagd, hetgeen de omzet en de winst gunstig beïnvloedt of ook zal bij gelijkblijvende omzet de winstmarge hierdoor worden gemaximaliseerd. Om de kostprijs als steunpunt voor de aanbiedingsprijs rationeel te kunnen gebruiken zal de producent dus moeten weten of op deze kostprijs nog verlagingen kunnen worden toegepast. Hierdoor is het nodig dat deze kostprijs tot in onderdelen wordt geanalyseerd. Door het opstellen van deze geanalyseerde kostprijsberekening met de bedoeling om het kritische minimum voor de aanbiedingsprijs te benaderen wordt de calculatie *eo ipso* een maatstaf voor de efficiencybeoordeling. De secundaire functie is dus onafscheidelijk aan de primaire verbonden'. Het komt, kort samengevat, er derhalve op neer dat de ondernemer trachten zal de productiekosten van een goed tot een minimum neer te drukken, waardoor automatisch gekomen wordt tot een kostprijsberekening welke - mits tot in onderdelen geanalyseerd - als maatstaf dienen kan voor efficiencycontrole.

Tegen de gegeven motivering heb ik bezwaren, welke eerst naar voren zullen worden gebracht, mede omdat ze ten dele samenhangen met mijn kritiek op de opvatting van de schrijver - en ook van anderen - dat de kostprijs een voldoende maatstaf voor de efficiencycontrole kan zijn.

Allereerst vraag ik me dan af of het theoretisch juist gesteld is om aan te nemen dat op grond van het economisch motief de productie zodanig zal worden georganiseerd dat de kostprijs tot een minimum wordt neergedrukt. Heeft de schrijver hierbij niet teveel het oog gericht op volledige mededinging waarbij de marktprijzen voor de ondernemer data zijn, zodat de winst maximaal wordt door de kosten minimaal te doen zijn?

In andere gevallen - en dan denk ik b.v. aan 'monopolie' of aan 'monopolistische concurrentie' - is toch denkbaar dat het ondernemingsbeleid meebrengt om onder ongunstiger kostenverhoudingen te produceren omdat zulks - gelet op het verloop van de vraagschaal - voor winstmaximalisatie noodzakelijk is. Men kan het ook anders uitdrukken nl. dat het technisch

¹⁾ Cursivering van mij, de Bl.

optimum, leidende tot minimale kosten per eenheid product en het economisch optimum leidende tot maximale winst per eenheid product *niet* onder alle omstandigheden behoeven samen te vallen. Toch zal, ook in de gevallen dat onder relatief ongunstige kostenverhoudingen wordt geproduceerd, efficiencybewaking noodzakelijk zijn. Men heeft dan echter, als maatstaf, niets aan een berekening van de kostprijs, gebaseerd op de laagst mogelijke kosten, waartegen geproduceerd *kan* worden. Immers zulks gebeurt dan juist niet. Men heeft dan te berekenen hoeveel de laagst mogelijke kosten, waartegen onder die ongunstige omstandigheden geproduceerd kan worden, bedragen. Dit wordt dan de maatstaf voor de efficiencybewaking.

Vervolgens vraag ik me af of het theoretisch juist gesteld is om, zelfs in de gevallen dat technisch- en economisch optimum samenvallen, bij de kostprijsberekening uit te gaan van minimale kosten. Men moet dan, evenals Prof. Kleerekoper in par. 137 doet, veronderstellen dat 'gewerkt wordt onder omstandigheden, waarvan het bekend is dat de offers geminimaliseerd worden, dat de arbeiders het werk verrichten, zoals dat door de stand van de techniek wordt vereist'. Zulks betekent het uitgaan van omstandigheden welke afwijken van de werkelijke. De structuur van het bedrijf, de samenstelling van het personeel etc. spelen bij dat laatste een voorname rol. Met deze feiten heeft men m.i. te rekenen als men zich heeft af te vragen hoeveel de noodzakelijke offers voor de vervaardiging van een goed in een bepaald bedrijf op een bepaald ogenblik belopen. Dit behoren dan bovendien nog niet de minimale offers te zijn, doch de *normale*, waarbij met een tolerantie voor afwijkingen van de minima wordt rekening gehouden.

Moge het juist zijn de normale offers als basis voor de kostprijsberekening te nemen, zulks impliceert echter niet dat het òók juist is deze als basis voor de efficiencycontrole te gebruiken. En juist daartegen gaat mijn hoofd-critiek. In hetgeen volgt zal dit uitvoerig worden gemotiveerd.

De functie van de kostprijsberekening is primair de ondernemer een steunpunt te verschaffen voor de vaststelling of beoordeling van de verkoopprijs van een goed op het moment van de ruil. De ondernemer zal vóór hij tot ruil besluit, willen weten welke offers hij daarbij brengt, welke opbrengst er tegenover staat.

Bij de bepaling van deze offers zal hij zich moeten afvragen wat noodzakelijk, voorzienbaar en meetbaar is, waarbij hij dan steunen zal, ten dele op genormaliseerde hoeveelheden welke door omrekening tegen (genormaliseerde) vervangingswaarde herleid worden tot bedragen, ten dele op genormaliseerde bedragen alleen nl. als het bepalen van de hoeveelheden practisch onmogelijk is, zoals dat bij inkoop-, bewerking-, verkoop-, en algemene kosten in belangrijke mate voorkomt. Uiteindelijk worden het derhalve *genormaliseerde bedragen*. (*Kostennormen!*)

Het moet toch uitgesloten worden geacht dat de ondernemer bij elke ruiltransactie afzonderlijke berekeningen zal maken, daarbij rekening houdende met de invloed welke de opeenvolgende ruiltransacties zullen hebben op het geheel van kosten over een bepaalde tijdsperiode. Het zou toch zeer onlogisch zijn de kostprijs van het $(n + 1)_e$ product op een andere wijze te bepalen dan geschiedde voor het $(n)_e$ - daaraan geheel gelijke - product, als althans de ruiltransacties elkaar zo snel opvolgen dat van ingrijpende kostenwijzigingen geen sprake kan zijn.

Indien zulks wel het geval is zullen uiteraard de kostennormen herzien worden. Wellicht zal men opmerken dat dit werken met genormaliseerde

bedragen slechts op gaat voor massa en serie - massaproductie en niet voor stuk en serie-stukproductie. Toch zou dit onjuist zijn. Zeker zal men bij stuk-productie nieuwe kostennormen moeten vaststellen voor zover de productieprocessen in verband met de aard der producten ongelijksoortig zijn. Dit moge wellicht belangrijk zijn in verband met de te verwerken grondstoffen etc., minder belangrijk is het in verband met hand- en machinale arbeid, alsmede met de meerderheid der overige kosten, zodat óók in dit geval overwegend tot genormaliseerde bedragen kan worden gekomen. Het gebruik van genormaliseerde gegevens geldt voor *alle kosten*, ongeacht of deze een constant of een variabel verloop te zien geven. Het is bekend dat de scheiding in constante- en variabele kosten arbitrair is. Van der Schroeff wijst daarbij op de wijze van reageren der kosten bij voortschrijdende productieomvang, op continuïteit, resp. discontinuïteit bij de veranderingen. J. L. Mey gaat in dezelfde richting als hij wijst op de intervallen tussen de veranderingen, alsmede op de mate waarin deze optreden. Is de scheiding tussen constante- en variabele kosten al arbitrair, eveneens is arbitrair de vaststelling van de sleutels voor de verbijzondering der kosten, uiteindelijk over de producten.

Uiteraard wordt bij deze verbijzondering gezocht naar causaal verband tussen kosten en producten. Zo worden de constante kosten veelal gerelateerd aan de bij oprichting of uitbreiding van het bedrijf tot stand gekomen *productiecapaciteit* van het bedrijf resp. van bedrijfscentra, rekening houdende met normale stilstand voorkomende uit technische- en/of economische oorzaken. Men vindt op deze wijze de '*normale productie*' voor het bedrijf. Seizoeninvloeden kunnen in bepaalde bedrijven tot afwijking van deze wijze van berekening leiden; de normale productie zal dan kunnen worden bepaald op een bij de projectie aangenomen percentage van de productiecapaciteit, eveneens rekening houdende met normale stilstand.

In elk geval is de normale productie een relatief stationair gegeven en zolang niet blijkt dat de projectie onjuist is geschied, is het een genormaliseerd gegeven voor de calculatie van de kosten per eenheid geworden. Variabele kosten kunnen eveneens worden gerelateerd aan de normale productie. Uit te gaan is dan van de kosten welke bij een projectie van die omvang behoren, m.a.w. ook dit is een genormaliseerd gegeven voor de calculatie van de kosten per eenheid geworden.

Het zal duidelijk zijn dat de verhoudingen tussen kosten en normale productie *niet* zullen overeenstemmen met de verhoudingen tussen kosten en productie beneden (of boven) de normale, zelfs al worden de berekeningen op principieel gelijke wijze gemaakt. Van een evenredig verloop, waarvan bij de berekening van de 'kostennormen' wordt uitgegaan, is in geen geval sprake. Stellig zijn bepaalde kosten absoluut constant, zijn andere kosten absoluut evenredig, doch dit alles is geen regel. Integendeel vele z.g. constante kosten zijn in de praktijk niet constant, vele z.g. variabele kosten, zoals grondstoffen, arbeidslonen etc. zijn in de praktijk niet evenredig. Ze verlopen dan of minder dan evenredig (degressief) of meer dan evenredig (progressief). En juist dat maakt de '*kostennormen*' *principieel ongeschikt* om als maatstaf te dienen voor *efficiencycontrole in engere zin, m.a.w. voor de controle op doelmatige aanwending der productiemiddelen*.

't Geheel leidt tot de conclusie dat '*kostennormen*' alleen kunnen dienen om '*in grote lijnen*' een beeld te verkrijgen van de wijze waarop het bedrijf

over een afgelopen periode heeft gefunctioneerd. Wil dit doeltreffend zijn dan zal zulks, op korte termijn moeten plaats vinden ¹⁾).

Voor efficiencycontrole heeft men *efficiëncynormen* nodig. Deze zullen, hetzij- als het niet anders mogelijk is - in geld uitgedrukt worden.

Ze moeten echter, in vergelijking tot de kostennormen, meer aangepast zijn aan de productieomvang.

Men kan de normen baseren op de meest gunstige, op de normale of op de werkelijke wijze van productie.

Vanzelfsprekend hebben alleen de beide laatste normen praktische betekenis. Het uitgaan van ideale verhoudingen is op zichzelf al onnatuurlijk. Vaststelling van de norm op basis van hetgeen als normaal wordt beschouwd heeft zin om vast te stellen of en in hoeverre bijzondere oorzaken - intern of extern - tot afwijking van het normale aanleiding hebben gegeven. Vaststelling van de norm op basis van hetgeen in de omstandigheden waaronder het bedrijf moet werken, bereikt kan worden heeft zin zowel om de omvang van de efficiency vast te stellen als om de verantwoordelijke functionarissen aan te wijzen.

Het zal duidelijk zijn dat men functionarissen alleen verantwoordelijk kan stellen voor eigen inefficiënte handelingen resp. voor die van anderen resorterende personen, niet voor inefficiënte handelingen van anderen.

Evenmin kan men ze verantwoordelijk stellen voor gevallen waarbij de inefficiency is toe te schrijven aan omstandigheden buiten het eigen bedrijf gelegen.

Ten einde met behulp van normen tot een goede efficiencybewaking te komen zullen de offers in principe in twee richtingen zijn te splitsen:

1°. categorische splitsing d.w.z. indeling naar kostensoorten.

2°. organische splitsing d.w.z. indeling naar productiecentra of naar groepen van werkzaamheden bv. bepaalde fabricageorders enz. Uitgegaan zal daarbij moeten worden van een meer of minder uitgebreid aantal 'schalen' aangevende de omstandigheden waaronder de productie plaatsvindt. Wetenschappelijke waarnemingen zullen daarbij niet gemist kunnen worden.

Sommige offers laten zich via de categorische splitsing veel beter beoordelen dan via de organische en omgekeerd. Voor zover het splitsen naar productiecentra e.d. betreft zal bovendien toch weer categorische indeling moeten plaats vinden om de efficiencycontrole in details te kunnen doorvoeren.

Steeds zal overwogen moeten worden of één van beide splitsingen gemist kan worden omdat de andere al voldoende mogelijkheid tot toetsing biedt.

De efficiencycontrole zal dan met behulp van 'efficiëncynormen', gebaseerd op een systeem van variabele budgetering, doorgevoerd kunnen worden. Men zal daartoe de kosten van grondstoffen, arbeid, hand- of machinale bewerking etc. hebben te bepalen welke toelaatbaar zijn te achten bij een beslag op de capaciteit van 100 of meer %, b.v. 100-110 %, van 100 %, van minder dan 100 %, b.v. 90-100 %, 80-90 % enz.

Of en in hoeverre dit daarbij voor de kosten individueel of per groep zal geschieden zal geval voor geval zijn vast te stellen. De basisgegevens zullen

¹⁾ Zie De Blaey: Periodieke bedrijfsoverzichten voor modern georganiseerde industriële ondernemingen (Jubileumuitgave M.A.B., Deel II, blz. 1)

- als er ingrijpende veranderingen in de kosten optreden - herzien moeten worden. Wil de controle doeltreffend zijn dan zullen afwijkingen van de normen ook in dit geval op korte termijn geconstateerd moeten worden ²⁾).

Indien de inefficiency welke op de geschetste wijze is bepaald volledig in geld wordt uitgedrukt kan als eindresultaat bereikt worden:

- a. de vaststelling van inefficiency, ontstaan door irrationeel handelen van de met uitvoering der werkzaamheden belaste personen, eventueel aan te duiden als '*directe efficiency verschillen*'. Men heeft daarvoor *effi-* nodig.
- b. de vaststelling van inefficiency ontstaan door andere interne- of door externe oorzaken, als abnormale kwaliteit van de grondstoffen, abnormale bedrijfsbezetting enz., eventueel aan te duiden als '*indirecte efficiency verschillen*'. Men heeft daarvoor *en kosten- én efficiëncynormen* nodig.

²⁾ Zie t.a.p., voetnoot no. 1.