

OVER ERVARINGEN BIJ DE INVOERING VAN STANDAARDKOSTEN

door Drs Sj. Muller

Zijn praeadvies voor de accountantsdag 1951 heeft Prof. Dr H. J. van der Schroeff gewijd aan de vraag aan welke eisen de administratie moet voldoen ter vervulling van haar functies in het bedrijf. Hij uit daarin (m.i. gerechte) twijfel of aan deze eisen in de praktijk wordt voldaan, hoewel zijn pessimisme in deze wellicht wat overdreven is. In elk geval staat wel vast, dat de bedrijfseconomische theorie de praktijk ver vooruit is. Ontegenzeggelijk is dat ten dele het gevolg van moeilijkheden bij de praktische toepassing. In ten minste even grote mate is de oorzaak hiervan te zoeken bij de onbekendheid met de theorie bij degenen, die geplaatst zijn op posten, van waar uit de toepassing van de conclusies waartoe de bedrijfseconomie gekomen is, mogelijk is.

Het zal voor de lezers van dit blad wellicht interessant zijn iets te vernemen omtrent de ervaringen, die bij de toepassing van de theorie in de praktijk zijn opgedaan. In een enkel artikel kan vanzelfsprekend niet over de toepassing van alle conclusies der bedrijfseconomie gesproken worden. Daarom zal deze uiteenzetting beperkt blijven tot een voor de praktijk belangrijk deelgebied, nl. het gebied der standaardkosten.

Een systematische beschouwing over de voordelen daarvan ligt niet in de bedoeling, al zullen deze wel tot uitdrukking komen. Evenmin zal worden ingegaan op de theoretische gedachten, die aan het begrip der standaardkosten ten grondslag liggen. Deze mogen bij de lezers van dit blad als bekend worden verondersteld.

Spreeken over toepassing der standaardkosten in de praktijk betekent spreken over moeilijkheden en over weerstanden die overwonnen moeten worden. De grootste moeilijkheid is wel het overwinnen van de tegenzin tegen het verlaten van de „werkelijkheid” bij de opstelling van calculaties en resultatenoverzichten. De gedachte dat de „werkelijke” kosten de veilige basis van het kostprijssysteem behoren te zijn is dermate vastgeroest, dat dit in vele gevallen een welhaast onoverkomelijk struikelblok is. Tegen deze stelling als zodanig is weinig in te brengen. Het is slechts de vraag wat de „werkelijke” kosten zijn. In de praktijk houdt men zich daarbij krampachtig vast aan hetgeen de boekhouding heeft geregistreerd en het mag wel als algemeen bekend worden verondersteld, dat deze registratie alleen de uitgaafprijzen van alle offers omvat (een enkele uitzondering misschien daargelaten). Men heeft meestal onbegrijpelijke angst deze „veilige basis der werkelijkheid” te verlaten en weert zich, bij wijze van spreken „met handen en voeten” tegen een systeem, waarvan men het gevoel heeft, dat het in de lucht zweeft, omdat het niet steunt op de in de boekhouding geregistreerde historie.

Naar de inhoud gerekend wijken de standaardkosten in hoofdzaak in twee opzichten van deze geregistreerde historie af en wel:

- a. ze omvatten slechts die hoeveelheden, die voor de voortbrenging als onvermijdelijk beschouwd dienen te worden (waarbij de voortbrenging in ruime zin dient te worden opgevat, dus b.v. ook de verkoop);
- b. de waardering dezer hoeveelheden is niet noodzakelijk gelijk aan hetgeen men daarvoor in het verleden heeft betaald.

Hoewel uiteraard eerst van standaardkosten gesproken kan worden

als aan beide genoemde voorwaarden is voldaan, zal bij de verdere bespreking de laatste voorwaarde buiten beschouwing blijven. Niet omdat mijn persoonlijke waardering voor deze eis een geringere is, maar omdat de toepassing van deze eis in de praktijk op uitermate veel tegenstand stuit. Weliswaar zal deze opmerking enigszins merkwaardig aandoen in een tijd, waarin het leger der aanhangers van de vervangingswaarde haast dagelijks toeneemt. Het is echter zeer de vraag of al deze aanhangers werkelijk overtuigd zijn en of velen hun steun aan deze bedrijfseconomische leerstelling niet zullen onttrekken als de prijzen enige jaren achtereen een dalende tendentie te zien zouden geven of de belasting naar de winst zou worden omgezet in een belasting over uitgekeerde bedragen. Dit wil geenszins zeggen, dat in de praktijk met de zich wijzigende vervangingswaarde bij de resultatenberekening geen rekening wordt gehouden. De jaarverslagen veler maatschappijen bewijzen het tegendeel. Deze voorzieningen worden echter meestal achteraf getroffen en men kan hieruit met vrij grote stelligheid afleiden, dat dus blijkbaar bij de kostprijsberekening zelf is uitgegaan van een andere dan de vervangingswaarde, i.c. van de uitgaafprijzen.

Deze tegenkanting van de praktijk tegen de toepassing der vervangingswaarde in de calculatie is overigens niet geheel van goede gronden ontbloomt. Ten eerste stuit deze toepassing op moeilijkheden, die bij de gebruikelijke wijze van boekhouding niet licht te overwinnen zijn (hetgeen overigens niet wil zeggen dat ze niet opgelost kunnen worden). Doorslaggevend is echter het feit, dat de fiscus zich op een ander standpunt stelt (of moet ik zeggen stelde?). Ook deze omstandigheid zou aan een toepassing van een calculatie op basis van vervangingswaarde niet in de weg behoeven te staan, maar toegegeven kan worden, dat de resultatencijfers door de fiscus gemakkelijker aanvaard zullen worden als men in de eigen administratie zich ten aanzien van dit punt op een gelijk standpunt stelt als de fiscus. Of deze toegeeflijkheid t.a.v. het fiscale standpunt juist is, moge hier in het midden blijven. In elk geval is ze verklaarbaar.

Onder deze omstandigheden zou men zich op het standpunt kunnen stellen, dat men dan maar van een toepassing der standaardkosten zou moeten afzien, nu de volledige toepassing op te grote weerstanden stuit. Persoonlijk ben ik deze mening niet toegedaan. Integendeel meen ik te moeten betogen, dat onder deze omstandigheden „gered moet worden wat er te redden valt”.

Nu aan de tweede eis veelal niet voldaan kan worden zal men de eerste niet moeten laten vallen. Zou men dat doen, dan zal men nog lang kunnen wachten, voordat modernere kosten opvattingen in de praktijk worden toegepast. Beter een vogel in de hand dan tien in de lucht. De „verovering” van de praktijk zal langzaam gaan en stap voor stap. Elke stap die genomen kan worden, zal echter ook genomen moeten worden. Gelukkig kan ook gezegd worden, dat deze stappen worden genomen. Het is over de ervaringen daarbij dat in het volgende nader zal worden ingegaan.

Standaardkosten zijn in de praktijk geen onbekend begrip meer, al is men zeker nog niet zo ver als in de Ver. Staten, waar ongeveer de helft der bedrijven deze methode schijnt toe te passen (zie „Management Accountancy, Productivity Report Anglo-American Council on Producti-

vity", pag. 38 e.v.). Het doel dat men daarbij nastreeft is echter niet altijd hetzelfde. Dit kan zijn:

1. het sneller en met minder kosten verkrijgen van kostprijsgegevens en resultatenoverzichten;
2. het uitschakelen van te sterke schommelingen in de kostprijzen;
3. het invoeren van een systematische kostencontrole.

ad. 1. Dat Europa, wat betreft snelheid waarmee periodieke resultatenberekeningen worden vervaardigd nog veel van de Ver. Staten kan leren behoeft voor degenen, die de praktijk kennen geen betoog.

Zo schrijft bv. de Anglo-American Council on Productivity op pag. 45 van haar rapport, dat in Amerika „all cost returns are completed by „the third of the following month, and operating profit and loss accounts are available by the fifth of the month”. Hoe armzalig doet hiertegenover de praktijk aan aan deze zijde van de Atlantische Oceaan: periodieke resultatenberekeningen binnen 2 à 3 weken acht men hier al een hele prestatie en het is niets buitengewoons als hiermee de dubbele tijd gemoeid is. Het gaat zeker te ver te beweren, dat dit uitsluitend het gevolg is van het in Europa nog algemeen gebruikelijke systeem van calculatie op basis van „werkelijke” kosten, maar vast staat wel, dat laatstgenoemd calculatiesysteem in vergelijking met elk systeem van „predetermined costs” zeer veel meer tijd en moeite vergt. Dit is met name het geval t.a.v. de calculatie der bewerkingskosten. Als men daarvoor elke periode de werkelijke kosten per product wil bepalen is men gedwongen deze kosten eerst te verdelen over een groot aantal kostenplaatsen, aan de hand daarvan de kosten per prestatieeenheid van elk dezer kostenplaatsen te bepalen om daarna met behulp van de uitkomst dezer berekeningen de calculatie per product of per order op te stellen. Niet alleen is deze bewerking op zichzelf tijdrovend, ze vergt ook een onnodige gedetailleerdheid in de aantekeningen (b.v. gewerkte uren per bewerking i.p.v. per afdeling). Het feit, dat de berekeningen soms niet direct „kloppen” (als alle afgeleverde producten en alle goederen in bewerking volgens deze kosten zijn gewaardeerd moeten alle geregistreerde kosten zijn opgedeeld!) blijft dan nog buiten beschouwing.

In de praktijk ziet men deze bezwaren meestal wel in en men brengt dan ook veelal „vereenvoudigingen” aan. Gelijksortige bewerkingen worden b.v. t.b.v. de calculatie samengevoegd ten einde het aantal verdelingen te verminderen, de verdelingen worden wat globaler gekozen etc. Desondanks blijft de calculatie veelal geruime tijd vergen, vooral in bedrijven waar veel bewerkingen voorkomen en bij een groot aantal producten of orders.

Om deze bezwaren te ontgaan introduceert men daar soms een calculatiesysteem, waarbij de kosten per product of order niet achteraf op grond van de kosten van die periode worden bepaald, maar voor het einde van de periode worden gecalculeerd, hetzij op grond van schattingen, van ervaringen in het verleden of van standaarden. Uiteraard kan alleen in het laatste geval van toepassing van standaardkosten gesproken worden. Toch is er ook reeds winst als men niet zover gaat en b.v. de calculatie opstelt op grond van gemiddelde kostencijfers van vroegere perioden. De techniek van de standaardkosten calculatie is dan in elk geval geïntroduceerd en daardoor zal het gemakkelijker vallen naderhand de volgende stap te doen. Als voordeel is er voorlopig alleen

maar het sneller gereed zijn en de werkvermindering. Deze laatste vloeit grotendeels voort uit het feit, dat niet meer tegelijkertijd aan de calculaties, aan de gevraagde resultatenoverzichten en aan de kostenverdelingen behoefte te worden gewerkt, maar dat de laatste werkzaamheden los van de andere en dus op een ander moment en door andere personen kunnen worden uitgevoerd.

In de gevallen, dat de praktijk om deze redenen en op deze wijze tot invoering van „standaard”kosten overgaat, is zij niet meer dan 3 decennia achter bij de theoretische ontwikkeling, want zo lang is het geleden dat Charter Harrison zijn boek schreef „Cost accounting to aid Production”, waarin dit systeem werd aanbevolen.

ad 2. Soms is het doel van invoering van standaardkosten (nog steeds in de oneigenlijke zin) al te grote schommelingen in de calculatie uit te schakelen. Men gaat dan tot invoering over, niet vanwege de werkbesparing of kostencontrole, maar om te vermijden dat kostenfluctuaties, die zich in het verleden hebben voorgedaan en die tot kritiek aanleiding hebben gegeven zich herhalen. Tot goed begrip van hetgeen kan gebeuren als men zich strikt aan de regels der historische calculatie houdt, zij vermeld, dat het niets uitzonderlijks is als de kosten van een prestatie de ene periode vele keren groter zijn dan de andere, b.v. doordat een grote reparatie heeft plaats gehad of is betaald, de productieomvang zich plotseling sterk heeft gewijzigd of iets dergelijks. Als anekdote zij verteld, dat in de praktijk eens werd geconstateerd, dat enige producten plotseling veel duurder werden omdat enige maanden tevoren wegens gebrek aan aanvoer tot gebruik van ander stookmateriaal was overgegaan. Dit had nl. geleid tot hoge stookkosten in de volgende periode, tot hoge kosten van tussenvoorraden aan halffabrikaten in een daaropvolgende en na enige maanden werden ook enige eindproducten plotseling duur. Zelfs de meest tolerante Directie slikt dit niet op de duur en het is begrijpelijk, dat men, als zulke gevallen zich vaker voordoen, naar middelen zoekt om deze gevolgen te bestrijden. Ook hier geldt weer, dat er nauwelijks van een principiële verandering sprake is als men tot een ander calculatiesysteem overgaat om dergelijke uitwassen te vermijden. Maar ook hier geldt weer, dat het gewenst is van dergelijke omstandigheden gebruik te maken om het bestaande systeem omver te gooien en te vervangen door een ander, dat de eerste stap betekent in een andere (en betere) richting. Als de eerste stap is gedaan om de „werkelijkheid” als basis van de calculatie te verlaten, zullen de volgende stappen gemakkelijker gedaan worden, al dient hieraan te worden toegevoegd, dat niet het doel alle middelen oirbaar maakt. Men zal echter de praktijk tijd moeten laten het belang van de toepassing van modernere opvattingen in de calculatie tot zich te laten doordringen en elke stap in de gewenste richting moet worden toegejuicht.

ad 3. De gevallen, dat bij toepassing van standaardkosten het doel voorzit een systematische kostencontrole te verkrijgen, zijn misschien niet zeer talrijk. Geconstateerd moet echter worden dat ze er zijn. Slechts in deze gevallen kan eigenlijk van toepassing van standaardkosten gesproken worden en ook alleen in deze gevallen zullen de voordelen geheel aan het licht komen, t.w. een analyse der resultaten naar oorzaken en een systematische kostencontrole. In het volgende zal nader over de ervaringen daarbij opgedaan worden gesproken.

In zeer grote trekken gaat het erom in de resultatenberekening de invloed zichtbaar te maken van:

- a. een van de normale afwijkende bezettingsgraad;
 - b. van de normale afwijkende kosten;
- waarbij de verschillen naar aard en plaats moeten worden geanalyseerd.

ad a. De eerste vraag die zich zal voordoen is, hoe de normale capaciteit te bepalen is. In feite is op deze vraag meestal wel een bevredigend antwoord te verkrijgen, hetzij door bespreking met de technici uit het bedrijf, hetzij door het nemen van inzage in de berekeningen die zijn opgesteld bij de aanschaffing van productiemiddelen of door vaststelling wat in het verleden bereikbaar is gebleken. Uiteraard zal men niet een onbereikbaar ideaal als norm moeten stellen en rekening moeten houden met onvermijdelijke stilstandtijden voor schoonmaken, reparatie enz.

Een andere vraag is of men zich bij de berekening der capaciteit moet instellen op productie in een of meer ploegen. Het antwoord op deze vraag is uiteraard afhankelijk van de omstandigheden. In de eerste plaats zal men zich richten naar hetgeen in het betrokken bedrijf en in de betrokken bedrijfstak gebruikelijk is.

Een derde vraag is of men zich zal moeten baseren op de capaciteit van het complex of van elk der productiemiddelen afzonderlijk. Het komt mij voor, dat aan het laatste de voorkeur moet worden gegeven. Een onderzoek naar de capaciteiten van elk der productiemiddelen doet vaak zien, dat deze zeer slecht op elkaar zijn afgesteld.

Alleen reeds het doel dit permanent zichtbaar te maken, zodat daarmee bij voorgenomen uitbreidingen rekening kan worden gehouden, maakt het kiezen van de capaciteit der afzonderlijke productiemiddelen verantwoord. Hoe vaak komt het niet voor, dat met betrekkelijk geringe investeringen een belangrijk grotere productie bereikt kan worden. En hoe vaak komt het ook niet voor, dat men ter vergroting van de productie plannen tot uitbreiding koestert in afdelingen, die geenszins de „bottle-neck” zijn in de stroom van de goederen door het bedrijf. Het voortdurend tot uitdrukking brengen van plaatselijke over- en onderbezetting kan het inzicht slechts ten goede komen. Een onderzoek naar de capaciteiten der individuele installaties zelf levert veelal reeds op zichzelf veel wetenswaardigs op. Een theoretische juistheid kan aan het kiezen van de capaciteit der afzonderlijke productiemiddelen niet altijd worden toegekend. Het kan immers zijn, dat van enig productiemiddel slechts een enkele eenheid aanwezig is, dat deze in het geheel onmisbaar is, maar dat de capaciteit daarvan, gezien de capaciteit der andere productiemiddelen, nooit geheel zal worden benut. In dergelijke gevallen is het theoretisch onjuist de capaciteit van dit werktuig als basis te kiezen voor de calculatie. Men zal er echter goed aan doen zich beperkingen op te leggen met het maken van uitzonderingen voor gevallen als deze als men wil vermijden, dat een strijd ontbrandt over de vraag in welke gevallen de capaciteit van het complex en wanneer de capaciteit van het enkele productiemiddel het uitgangspunt der berekeningen behoort te zijn. Deze strijd, waarin weldra velen zich zullen mengen, kan beter vermeden worden.

Na het voorgaande zal het duidelijk zijn, dat m.i. de calculatie haar basis behoort te vinden in de capaciteit van de productiemiddelen en niet in het opnemingsvermogen van de markt. Ook hierop zijn uiteraard

uitzonderingen, die theoretisch een andere berekeningswijze gewenst maken. In dit verband kan b.v. gewezen worden op de capaciteit, welke alleen in piekperioden kan worden benut. Alweer zou ik ervoor willen pleiten alleen in evidente gevallen met dergelijke omstandigheden rekening te houden, daar men anders het gevaar loopt, dat men door de vele uitzonderingen de regel uit het oog verliest. Niets is onaangenaamer dan dat men, na invoering van één uitzondering eindeloos moet onderhandelen over de vraag of ook in andere gevallen geen afwijking van het grondprincipe moet worden gemaakt, zonder dat dit effect van enige betekenis heeft op de uitkomsten der berekeningen.

Tegen het calculeren op basis van productiecapaciteit ondervindt men veelal een sterke tegenzin. Het is natuurlijk ook niet aangenaam als voortdurend op bestaande overcapaciteiten en niet op elkaar afgestemde productieve mogelijkheden wordt gewezen. Ook de invloed van de prijsbeheersingsmaatregelen is aan deze tegenzin niet vreemd. Men zou het de controleurs wat te gemakkelijk maken als men zelf het bedrag aangaf, dat niet ten laste der producten hoort te komen. De laatste oorzaak speelt dezer dagen gelukkig nog slechts een ondergeschikte rol.

De toch nog aanwezige tegenzin kan men enigszins wegnemen, door, althans aanvankelijk, een deel der onbevredigende bezetting in te calculeren. Het doel, de gevolgen van onvoldoende of onregelmatige bezetting te tonen, behoeft daarbij nog niet overboord te worden gegooid. Men kan de aldus te verwachten verliezen nl. „als zodanig” calculeren. De resultatenopstelling komt er dan vereenvoudigd aldus uit te zien:

Resultaat op artikel A	f 1.000,—	
Resultaat op artikel B	„ 2.000,—	
Totaal resultaat op producten	f 3.000,—	
Verlies door onderbezetting	f 1.000,—	
waarvan gecalculeerd	„ 900,—	„ 100,—
Totaal resultaat	f 2.900,—	

Degenen, die er zich nog niet mee hebben kunnen verenigen, dat niet alle kosten worden „opgedeeld” hebben dan hun zin, terwijl het doel, het effect van de onderbezetting tot uitdrukking te brengen, toch wordt bereikt.

ad b. De grote vraag bij toepassing der standaardkosten is, hoe men tot goede, of eerlijker gezegd, tot bruikbare normen komt. Uiteraard is dit een moeilijk probleem. Het verwijt dat men te horen krijgt als men bij toepassing van standaardkosten de efficiencyverschillen toont, dat deze te groot zijn en dat men dus blijkbaar geen goede normen heeft kunnen vinden, is echter niet gerechtvaardigd, tenzij men zich van elk oordeel over de kosten zou willen onthouden en dat is uitgesloten. Van de controle op de goederenbeweging zou niets terecht komen als normen t.a.v. rendementen geheel zouden ontbreken en daarmee zou de waarde van de accountantscontrole tot wel zeer geringe proporties worden gereduceerd. Wie oordelen wil moet een norm hebben aan de hand waarvan geoordeeld kan worden. Zonder norm is geen oordeel mogelijk. Hoe beter de norm, hoe zekerder en gerechtvaardigder het oordeel. Echter beter een slechte norm dan geen, want een betrekkelijk oordeel is altijd nog beter dan geen oordeel. Zonder oordeel groeien alle kosten tot onwaarschijnlijke hoogte. Het gaat er in de praktijk niet om ideale maar

bruikbare normen te vinden. Daar men dagelijks bruikbare oordelen velt moeten er dus blijkbaar ook bruikbare normen zijn. Het gaat er bij toepassing der standaardkosten hoofdzakelijk om deze normen vast te leggen en de toetsing der werkelijkheid hieraan niet af en toe maar systematisch te doen geschieden.

Een van de belangrijkste elementen van de kostprijs der producten wordt veelal gevormd door de grondstofkosten. Normale rendements- en verliescijfers zijn meestal wel te verkrijgen bij technici, in de literatuur, door ervaring in soortgelijke bedrijven enz. Ideaal zijn deze normen doorgaans niet, tenzij ze zijn vastgesteld op grond van ervaring in vele bedrijven. Men kan zich in de praktijk echter, als deze ervaring niet ter beschikking is, op twee wijzen behelpen, nl. door navraag bij de technici (die veelal gunstiger cijfers noemen dan bereikt worden) en door analyse van het verleden. Is het verlies b.v. thans x , maar is in het verleden ook het cijfer $\frac{1}{2} x$ waargenomen, dan kan men b.v. $\frac{3}{4} x$ of zelfs $\frac{1}{2} x$ als norm kiezen. Wordt b.v. $\frac{3}{4} x$ als gevolg van stelselmatige controle niet meer overschreden, dan zal een nieuw berekend gemiddelde, dat iets lager zal liggen, als norm dienst kunnen doen. Dit is dus zo iets als het „snijden” van tarieven naarmate de praktijk gunstiger cijfers te zien geeft. Voor de werktijden heeft men dit systeem terecht afgeschaft. Voor rendementen blijft het bruikbaar, al zijn er ook daar nadelen aan verbonden. Slechts door een vergaande uitwisseling van ervaring zou een betere wijze van normstelling van deze kosten mogelijk worden. Het is echter niet gewenst te wachten totdat deze uitwisseling tot stand komt.

Ten aanzien van de werktijden en daarmee van alle kosten die geheel of grotendeels daarmee samenhangen zal men verstandig doen een deskundige in de arm te nemen. Niet om op grond van de door hem vast te stellen tijdnormen tot invoering van een premiestelsel over te gaan, maar in dit geval om juiste normen voor de beoordeling der kosten te verkrijgen. Uiteraard zijn aan de werkzaamheden van zulke deskundigen kosten verbonden, maar de praktijk heeft zo langzamerhand toch wel aangetoond, dat deze kosten volkomen gerechtvaardigd zijn en meestal in zeer korte tijd worden terugverdiend.

Kent men normale rendements en normale bewerkingstijden, dan heeft men meestal t.a.v. de voortbrengingskosten het meeste gedaan wat er te doen is. In sommige gevallen spelen ook de energiekosten nog een rol van betekenis. Veelal kunnen hier op grond van berekeningen bevredigende normen vastgesteld worden. Moeilijker wordt het doorgaans als ook andere kosten een rol van betekenis spelen en men dientengevolge ook deze in de kostencontrole wil betrekken. Het heeft geen zin te verhalen, dat men in die gevallen vaak tot weinig fraaie noodoplossingen zijn toevlucht zal moeten nemen. Gelukkig kan gezegd worden, dat deze gevallen weinig talrijk zijn. In de meeste gevallen heeft men met de rendementen, de lonen, alle van de tijd afhankelijke kosten en de energie een dermate groot % van de totale kosten gevat, dat men gevoeglijk met de rest enigszins de hand kan lichten door daarvoor de „ervaring” tot norm te verheffen. Reparatiekosten b.v. zijn uiterst moeilijk te normaliseren. Het beste waartoe men daarvoor kan komen is een vergelijking van „begrote” en werkelijke kosten over grotere tijdvakken buiten de eigenlijke calculatie om, waarbij op korte termijn de begrote kosten als de werkelijke worden aangenomen. Ten aanzien van bedrijfsmateriaal zij er nog op gewezen dat een bevredigend resultaat bereikt kan worden door op korte termijn opstellingen te maken van het verbruik per afdeling en

het verloop hiervan met de technische leiding en vooral ook met de bazen te bespreken. Op de duur kunnen zodoende ook hier bevredigende normcijfers verkregen worden.

Er resteert dan nog altijd een belangrijke kostengroep, n.l. alle kosten die geen directe samenhang vertonen met de productie in eigenlijke zin, zoals algemene leiding, administratie, verkoop enz. Ook voor deze groep is het uiterst moeilijk tot normen te komen. Hoewel niet bevredigend is het toch bruikbaar hier de bestaande toestand als uitgangspunt te nemen. Op grond van het bestaande worden budgetten opgesteld, waarbij tevens rekening gehouden wordt met noodzakelijk geachte uitbreidingen en mogelijk gedachte besparingen. Men komt dan terecht bij de budgettering, hetgeen eigenlijk niets anders is dan toepassing van de standaardkosten op een ander gebied. Al beperkt men zich ertoe het bestaande als normaal aan te nemen, dan nog is dit beter dan het geven van cijferopstelling zonder normcijfers. Nagenoeg overal ziet men de laatste decennia een voortdurende toeneming dezer kostengroep en het zou al veel gewonnen zijn als men alleen maar elke toeneming zou registreren. Laat men dit na, dan valt de toeneming niet of onvoldoende op. Toont men elke toeneming als een overschrijding (in rode cijfers!) dan wordt althans de aandacht daarop gevestigd en wordt althans bevorderd dat over de toeneming dezer kosten rekening en verantwoording moet worden afgelegd, waardoor ongerechtvaardigde toenemingen worden vermeden.

Betere normen kunnen voor deze groep van kosten verkregen worden door bedrijfsvergelijking. Op grond daarvan kunnen zeker voor de kosten per reizigersbezoek, de behandelingskosten per opdracht en dergelijke normen worden vastgesteld. Men kan het betreuren, dat men meestal niet zover komt. De grote concerns, die deze vergelijkingen intern kunnen doorvoeren, zijn hier ontegenzeggelijk in het voordeel.

Alvorens dit artikel te beëindigen wil ik niet nalaten nog enige opmerkingen te maken, t.a.v. enige punten, die voor het succes van de toepassing der standaardkosten van veel belang zijn.

Het ligt in de aard der zaak, dat het belang van de invoering van standaardkosten vooral dan groot is, als de bezetting onvoldoende of onregelmatig is en de prestaties onvoldoende zijn. Er zij tegen gewaarschuwd bij de invoering onder deze omstandigheden van een al te groot „radicalisme” blijk te geven. Houdt men zich bij de opstelling der calculaties precies aan de normen en aan de capaciteitscijfers, dan loopt men het gevaar dat men aan de uitkomsten geen geloof hecht, omdat men zich niet kan voorstellen dat een dergelijk groot bedrag aan kosten als vermijdbaar moet worden aangezien. Beter doet men er aan in een dergelijk geval de vermoedelijk optredende verliezen althans ten dele in te calculeren. Bij toepassing van een methode als hiervoor op pag. 6 uiteengezet t.a.v. de onderbezetting kan men toch aantonen hoe groot het bedrag aan vermijdbare offers is geweest. Men wekt op deze wijze minder tegenzin en bereikt toch het doel.

Ten tweede zij er op gewezen, dat men de geconstateerde verschillen alleen geloofwaardig zal achten, als op korte termijn een analyse daarvan is gegeven. Ik herinner mij een geval, dat een belangrijke overschrijding van de normale kosten voor verpakkingsmateriaal als ongeloofwaardig van de hand werd gewezen, totdat op grond van wekelijkse opstellingen werd aangetoond dat een onwaarschijnlijk hoog breukpercentage voor

flessen viel te constateren, hetgeen op onvoldoende kwaliteit was terug te voeren.

In een ander geval kon men niet geloven, dat het juist kon zijn, dat het aantal arbeidsuren bijna 50 % hoger was dan op grond der standaarden verwacht mocht worden. Een jaar later was het „verlies” echter nagenoeg verdwenen ondanks het feit, dat de normen intussen krappere gesteld waren (tot welk resultaat ook andere factoren hadden bijgedragen). Had een wekelijks nauwkeurige analyse bestaan, dan had men de aanvankelijke twijfel direct kunnen wegnemen door aan te tonen waar en wanneer de geconstateerde overschrijdingen waren voorgevallen. Uiteraard zou het permanent op korte termijn analyseren van alle verschillen te kostbaar worden. Naast de globale verschillen-analyse door de „boekhouding” over grotere tijdvakken, zal echter de analyse in hoeveelheden op korte termijn ontwikkeld moeten worden, op straffe van het steriel blijven van het gehele systeem. Met het constateren 3-6 weken na afloop, dat de verliezen te groot zijn geweest kan men niets beginnen, wel echter als men na 1 of 2 dagen aan kan tonen waar overschrijdingen zijn voorgevallen.

Ten derde zou ik er zeer nadrukkelijk op willen wijzen, dat de toepassing der standaardkosten niet radicaal, maar wel integraal dient te zijn. Bij gedeeltelijke toepassing is het gevaar groot, dat men door de mazen van het net leert glippen, waardoor het effect illusorisch wordt. De prestaties der direct productieve arbeiders is dan b.v. bevredigend, maar alle overbodige arbeidskrachten vindt men terug in de algemene transportploeg, welks prestaties niet gecontroleerd worden. Zelfs de algemene kosten zullen onder controle moeten komen, als men het volledige effect wil bereiken. Het moge schijnen, dat dit wel een wat erg vergaande eis is, dat ze niettemin gesteld dient te worden, moge geïllustreerd worden met het voorbeeld, waarin de uren van een arbeidskracht ter vermijding van al te grote overschrijdingen ten laste van het laboratorium werden gebracht. Men beriep zich op het feit, dat de betrokken persoon was ingeschakeld ten behoeve van de kwaliteitscontrole en dat hij het laboratorium van zijn bevindingen op de hoogte stelde. Misschien kan men t.a.v. de juistheid van deze redenering van verschillende mening zijn, maar niet als zijn uren in de norm zijn begrepen en voor het laboratorium de kosten niet zijn gebudgetteerd. Het doel is dan wat al te duidelijk. Uiteraard is het ook noodzakelijk, dat men de afwijkingen tussen norm en standaard aan alle belangstellenden bekend maakt, wil men ten volle nut hebben van de gemaakte vergelijkingen. In de praktijk voelt men hier althans in het begin meestal niet veel voor. Is dit een uitvloeisel van het standpunt, dat de administratie er alleen toe dient de resultaten voor de Directie te bepalen?

Men hoeft hier echter geen angst te hebben, want dat men op grond van een deel der kostencijfers iets zou kunnen zeggen t.a.v. de bedrijfsresultaten, is wel uitgesloten. Gelukkig kan men echter constateren, dat de kring dergenen, die inzage krijgen in de kostenanalyse, steeds groter wordt, al kan men wensen dat die kring nog ruimer getrokken zal worden.

Tenslotte zij er nog op gewezen, dat toepassing der standaardkosten veelal vereenvoudigingen in de administratie mogelijk maakt, merkwaa- digerweise ten dele zelfs daartoe dwingt. Teneinde dit aan te tonen zij gewezen op het feit, dat het bij de vergelijking tussen norm en werkelijkheid in principe steeds gaat om een vergelijking in hoeveelheden en

dat de waardebedragen alleen een rol spelen om alle factoren op gelijke noemer en om de relatieve betekenis tot uitdrukking te brengen. Bij de vergelijking tussen „soll” en „ist” der waardebedragen moeten dus prijsinvloeden worden uitgeschakeld. Dit opent de mogelijkheid, ja dwingt b.v. tot een verdeling der loonkosten over de afdelingen op basis der gewerkte uren, onafhankelijk van de individuele uurlonen. Dit is zeer veel eenvoudiger dan het verdelen van de „juiste” bedragen. Een overeenkomstige omstandigheid doet zich voor ten aanzien van de grondstoffen en bedrijfsmaterialen, waar toepassing van vaste verrekenprijzen voor de hand ligt. Prijsinvloeden moeten worden uitgeschakeld. Technisch geschiedt dit het eenvoudigst door op basis van vaste prijzen te calculeren en het verbruik op basis van dezelfde prijzen te waarderen. Het voor de berekening van de waarde van het grondstoffenverbruik noodzakelijke berekenen van prijsgemiddelden komt te vervallen en de berekeningen worden eenvoudiger, doordat voor de vaste prijzen afgeronde bedragen gekozen kunnen worden. Onjuistheden in de aldus bepaalde kostprijzen behoeven niet op te treden, want de prijsverschillenrekening zal aangeven, wanneer correctie nodig is en als bekend is welk deel elke grondstof of groep van grondstoffen uitmaakt van de kosten van het eindproduct, kan de correctie eenvoudig worden aangebracht. Voor de bepaling van de kostprijs der verkopen kan men nl. eenvoudig de betrokken kostenfactoren, die op basis van vaste prijzen in de standaardcalculatie zijn opgenomen met een percentage corrigeren. Als men dit systeem heeft ingevoerd heeft men tevens in vele gevallen het administratief-technische apparaat opgebouwd om tot een voor de praktijk bevredigende toepassing van de vervangingswaarde over te gaan. Indien men de genoemde „correctie” niet aanbrengt als het bedrag der prijsverschillen t.o.v. de voorraad maar t.o.v. de inkopen een zekere minimumhoogte hebben overschreden, bereikt men (onder bepaalde voorwaarden) hetgeen de vervangingswaarde beoogt.

Dit verwijzen naar de mogelijke vereenvoudigingen in de administratie bij toepassing van standaardkosten is van veel belang, daar dit in vele gevallen de doorslag zal geven als men overweegt tot toepassing ervan over te gaan. Als de geconstateerde verschillen maar niet leiden tot „onverdeeld” blijven van offers en als het systeem kan leiden tot een geringer bedrag aan administratiekosten, is men eerder geneigd tot invoering over te gaan, ook zelfs in de gevallen dat men van de principiële juistheid ervan niet overtuigd is en het wel „griezelig” vindt de grondslag van de in de boekhouding geregistreerde historie te verlaten. En waarom zouden wij van deze instelling geen gebruik maken om datgene in te voeren wat wij als vakmensen nodig achten?

De tegenstand in de praktijk tegen de invoering van modernere kostprijsoпvattingen zal de eerste decennia nog groot blijven. Het is nu eenmaal moeilijk af te stappen van opvattingen waaraan men gewend is en het kan niet ontkend worden dat toepassing der standaardkosten eist, dat een principieel ander uitgangspunt wordt aanvaard. Dat het nog geenszins zover is, zal ieder beamen die getracht heeft op dit gebied iets van zijn wensen te realiseren. In de praktijk vindt men het nog onlogisch als beweerd wordt, dat de „kosten” onafhankelijk zijn van de omvang van de productie. Kenmerkend voor de algemene heersende opvatting is de volgende anecdote, welke zich voordeed bij een gesprek over de vraag of vermijdbare kosten mede ten laste van de producten moesten komen. In dit gesprek werd, om het onlogische van het standpunt der aanhangers

der „werkelijke kosten” scherp te doen uitkomen, de vraag gesteld of:

- a. als een auto werd aangeschaft en niet gebruikt, de kosten per K.M. oneindig waren;
- b. als er iemand op kantoor zich bezig hield met het verbranden van bankbiljetten (geldige), het daardoor ontstane verlies over de producten moest worden verdeeld.

Of de voorbeelden onjuist waren gekozen weet ik niet, maar het antwoord op beide vragen was bevestigend. Tegen deze opvattingen zullen wij moeten vechten. Het zal een lange en moeizame strijd zijn, maar wie van de juistheid van de conclusies der bedrijfseconomie overtuigd is, zal daar niet voor op zij gaan. Langzame en geleidelijke invoering enerzijds en het voortdurend vestigen van de aandacht op de gevolgen van het verwaarlozen der theoretische kennis anderzijds, zullen op de duur tot het gewenste resultaat leiden. Voor de toepassing van de bedrijfseconomie moet deze gepopulariseerd worden, in de goede betekenis van het woord. Voor de accountants, extern of intern werkzaam, is hier een schone taak weggelegd.

Ook bij de controle zal men er ruimschoots van kunnen profiteren als alle kosten aan de hand van normen beoordeeld kunnen worden.