

PROF. DR. R. SLOT

KOSTENVARIABILITEIT EN VARIABLE-KOSTENCALCULATIE

Stenfert Kroese, Leiden, 215 pag.

door Dr. A. de Jong

1. Het sedert de verschijning¹⁾ inmiddels zeer bekend geworden boek van de Utrechtse hoogleraar in de economie over direct costing, geeft een uitermate gedegen studie van de problematiek rondom de kostencalculatie. Slot heeft de problemen met betrekking tot de kostencalculatie weer in het centrum van de bedrijfs-economische belangstelling geplaatst. Want sedert diens publicatie zijn er weer verschillende nieuwe publicaties met betrekking tot de „direct costing” verschenen, trouwens ook al weer van Prof. Slot zelf.²⁾ Bezien wij de laatstgenoemde publicatie, dan blijkt weer duidelijk hoe helder Slot schrijft en formuleert en hoe hij bepaalde kritiek op zijn dissertatie weerlegt.

2. Men kan zich afvragen waarom de titel van het boek niet beter „Direct Costing” kan heten, want de gehele studie handelt daarover. Weliswaar geeft hij in hoofdstuk I (pag. 1 t/m 75) een gedegen en uitvoerig overzicht van de begrippen vaste en variabele kosten, maar dit dient „slechts” als onderbouw voor de bespreking van de methode der „Direct Costing” in de daarop volgende hoofdstukken II tot en met V. In deze hoofdstukken worden achtereenvolgens de volgende onderwerpen behandeld: Schets van de „Direct costing”-methode (II), „Direct costing” en winstbepaling (III), „Direct costing” en planning (IV) en „Direct costing” en bedrijfscontrole (V). Reeds uit deze opsomming blijkt welke functies Slot aan de direct costing toekent, zij het dat hij zich niet onder alle omstandigheden een voorstander van de direct costing calculatie methode toont.

3. Indien men het hoofdstuk over de vaste en variabele kosten heeft gelezen, kunnen verschillende reacties optreden. Onwillekeurig vraagt men zich nl. af of de veelheid en ver-

scheidenheid van terminologie wel verhelderend werkt en veel nut zal afwerpen voor het begrijpen van hetgeen in de rest van de studie volgt. Is hoofdstuk I niet te groot in vergelijking tot de andere hoofdstukken? Een antwoord op deze vragen kan worden verkregen door hoofdstuk I nog eens zeer kritisch te bestuderen. De tijd en inspanning daaraan besteed wordt dan ruimschoots beloond, want dan wordt duidelijk - zo is het schrijver dezes gegaan - dat in hoofdstuk I geen letter te veel staat! In dit hoofdstuk verkrijgt de lezer op gedegen en zeer gefundeerde wijze inzicht in de problematiek rondom de kostenvariabiliteit. Zo geeft de schrijver op pag. 25 een duidelijk overzicht van de verschillende typen van vaste- en variabele kosten, door na te gaan welke mogelijkheden er zijn indien een vraagverandering het wenselijk maakt tot kwantitatieve aanpassing van een bepaalde categorie van produktiemiddelen over te gaan. Op pag. 38 maakt Slot onderscheid in verschillende begrippen vaste- en variabele kosten. Zo vermeldt hij de „trapsgewijze” variabele kosten (curve B, fig. I, 5), „interval”-vaste kosten (curve C, fig. I, 5). Hij acht deze uitbreiding van het begrip vaste kosten om praktische redenen verdedigbaar, omdat in de praktijk het kostenverloop meestal bezien wordt voor een betrekkelijk korte periode, waarin de produktie slechts over een bepaald interval varieert. Samen met de vaste kosten in enge zin (dat zijn die kosten die ook op het bedrijf drukken bij een produktie van nul) vormen de interval-vaste kosten de vaste kosten in ruime zin. Laatstgenoemde kosten zijn kosten - aldus Slot - „waarvan het totale bedrag in de beschouwde periode en binnen de voor die periode geldende produktiegrenzen onafhankelijk is van de grootte van de produktie in die periode”. Belangrijk is Slot's kritiek op de onderscheidene opvattingen over vaste kosten, met name die op pag. 40, waar hij terecht schrijft: „Niet de breedte maar de duur van de kostentrede maakt deze kosten vast”. Hij verwijst in dit verband naar J. L. Mey, die op de betekenis van het tijdselement voor het

¹⁾ In 1962. Helaas is deze bespreking van Slot's dissertatie, door oorzaken gelegen bij schrijver dezes, uitermate vertraagd.

²⁾ Slechts enkele recente publicaties worden hier genoemd.

J. L. Mey, Direct costing. Een nieuwe methode van calculatie en planning? De Naamlouze Vennootschap van 1961/1962, pag. 207.

H. J. van der Schroeff, Kosten en kostprijs (5e druk van de leer van de kostprijs, Amsterdam 1963).

H. J. van der Schroeff, De variabele kostencalculatie („Direct costing” in vergelijking met de integrale kostenberekening, Amsterdam, Preadvies uitgebracht op de Accountantsdag van het NIVA, 1963).

R. Slot, Recente waarderingen van „Direct costing” in Cost en Baet, Leiden 1963, pag. 65-79.

vraagstuk van de vaste kosten heeft gewezen (pag. 40, noot 3).

Een kritische analyse van de variabele kosten geeft Slot in verband met de opvattingen van Mellerowicz (traditionele kostentheorie) en Gutenberg (moderne kostentheorie). Nadat de schrijver de opvattingen van Mellerowicz en Gutenberg tegenover elkander heeft gesteld, komt hij tot de conclusie dat Mellerowicz aan de „Ertragsgesetz” niet dezelfde specifieke inhoud geeft die Gutenberg er aan toekent, zodat de verschillen tussen deze beide auteurs met betrekking tot de kostencalculatie minder groot zijn dan zij aanvankelijk lijken (pag. 49).

Zeer verhelderend is Slot's beschouwing over de capaciteitskosten en bezetting. Op knappe wijze formuleert hij de begrippen capaciteits-bezettingsgraad, bezettingsgraad, intensiteitsgraad en knelpuntsfactor. De capaciteitsbezettingsgraad in een afdeling - aldus Slot - kan veranderen door de bezettingsgraad en/of de intensiteitsgraad van de knelpuntsfactor te variëren.

Aan het slot van hoofdstuk I wijst de auteur er op, dat zowel het theoretisch (deductief) als het empirisch (inductief) kostenonderzoek geleid heeft tot het inzicht dat de totale kosten van het industriebedrijf een *lineair* verloop hebben (pag. 75, cursivering van schrijver dezes).

4. Slot gaat bij zijn behandeling van de direct costing uit van een eenvoudige grondvorm nl. „een zodanige wijze van kostenberekening, dat de vaste en de variabele kosten consequent op afzonderlijke rekeningen worden geadministreerd, slechts de variabele kosten aan de verschillende kostendragers worden toegerekend en de vaste kosten rechtstreeks in één bedrag ten laste van de resultatenrekening worden gebracht” (pag. 77). Op deze grondvorm zijn verschillende varianten mogelijk.³⁾

Uitvoerige aandacht wordt besteed aan pro en contra „direct costing”. Daarbij - en dat is Slot's verdienste - verheelt de auteur niet dat onder de vele voorstanders ook veel kaf verborgen is. Zeer terecht besluit hij hoofdstuk II met de opmerking te trachten in de omvangrijke literatuur over „Direct costing” „het vele kaf van het koren te scheiden en het laatste te behouden”. Dit laatste - zo zouden wij er aan toe willen voegen - zijn dan de niet geringe voordelen aan de „Direct costing” verbonden.

5. Hoofdstuk III achten wij het belangrijkste

gedeelte van Slot's studie. Vooral hier geeft de schrijver blijk van een grote helderheid van geest. Aan de hand van een zeer eenvoudig en wellicht daardoor zeer duidelijk voorbeeld stelt hij de „Direct costing” methode tegenover de „Absorption costing” methode. Hierbij geeft hij tevens een duidelijke uiteenzetting van de „break even” analyse. Door middel van een aantal grafische voorstellingen (III. 2 en III. 3) maakt hij het gebruik daarvan en het verband met de direct costing duidelijk. Terloops zij hierbij opgemerkt dat figuur III. 2 niet geheel duidelijk is en tot misverstand aanleiding kan geven. In het aan de figuur ten grondslag liggende voorbeeld is de verkoopprijs een constante, nl. 2. Derhalve moet de tangens van de hoek die de totale opbrengstlijn met de positieve (horizontale) as maakt gelijk zijn aan 2. Dit is echter in de figuur niet het geval: de totale opbrengstlijn moet met 0 als rustpunt naar links gedraaid worden, totdat de tangens van de zo even vermelde hoek 2 is.

Zeer terecht wijst Slot er op (pag. 126/127) dat men bij de vraag „of het gewenst is van Absorption naar Direct costing over te gaan, dient uit te gaan van de „Absorption costing” methode in haar meest ontwikkelde vorm en niet van een - in de praktijk nog voorkomende - min of meer primitieve versie ervan”.

Opmerkelijk is het dat Slot schrijft (pag. 138) „dat het niet in de eerste plaats gaat om Direct costing geheel past in één of andere bedrijfseconomische waarde- of winstbepalingstheorie, als wel of die methode een geschikt hulpmiddel voor het bedrijfsbeheer kan worden geacht”. Wij achten deze uitspraak niet geheel ongevaarlijk. Want weliswaar moet de calculatiemethode - welke dan ook - het bedrijfsbeheer dienen en als zodanig een instrument ten behoeve van dat beheer zijn, niettemin dient zij tevens gefundeerd te zijn op de wetenschappelijke analyse en derhalve verankerd in een - op grond van deze analyse - verkregen winstbepalingstheorie. Wij vragen ons in dit verband af of deze uitspraak van Slot wel geheel te rijmen valt met hetgeen hij schrijft op pag. 167: „Anderzijds zou het onzes inziens te ver gaan om de tegenstelling tussen „Absorption costing” en „Direct costing” te zien als een gelegenheid van louter administratief-technische aard.” Het lijkt wel alsof Slot hier als het ware twijfelt aan de juistheid van zijn eerder vermelde uitspraak.

6. Terwijl bij de winstbepaling de activiteit

³⁾ Vgl. de omschrijving (en verdere uiteenzettingen) in Accountant's Cost Handbook, New York, Second Edition, pag. 9.50 e.v.

zowel naar omvang als naar aard bekend is, is dit bij de planning niet het geval. De schrijver confronteert nu de methode van „Direct costing” met de planning en maakt daarbij onderscheid tussen homogene en heterogene produktie.

Bij het laatste geval gaat hij in op de marginale analyse. Hij komt tot de conclusie dat de maastaf voor het verdelen van de beschikbare capaciteit van het bedrijf over twee produkten niet de netto-winst per eenheid produkt, noch de bruto-winst per eenheid produkt, maar de bruto-winst per uur is (d.i. per eenheid knelpuntsfactor). Hierbij merken wij op dat deze conclusie rechtstreeks volgt uit de gegevens waarvan Slot uitgaat. Uit deze gegevens worden vergelijkingen samengesteld (pag. 148). Door nu het maximum (een maximum dat in het onderhavige geval bestaat) van de desbetreffende functie te bepalen, wordt de oplossing van het door Slot gestelde probleem langs mathematische weg verkregen. Hierbij wordt de indruk gevestigd alsof een andere („enigszins andere”) weg wordt gevolgd. Dit is echter niet het geval: het is de alom bekende weg van de marginale analyse. Dat daarbij de vaste kosten bij de verschillende alternatieve mogelijkheden wegvallen, spreekt vanzelf.

In § 5 van dit hoofdstuk wijdt de auteur enige beschouwingen aan de planning in de Angelsaksische literatuur en gaat dan nogmaals in op het gebruik van de „break even charts” (pag. 151), „profit volume chart” en „profit volume analysis graph” (pag. 152).⁴⁾

Belangrijk is de opmerking van de auteur op pag. 158, wanneer hij schrijft dat de door hem geschetste toepassing van de „break even” techniek een praktische vorm van de marginale analyse is. Het is dan ook te begrijpen dat de meeste tegenstanders van het gebruik van deze techniek zich bevinden in het kamp der anti-marginalisten.

In § 8 gaat de schrijver uitvoerig in op de opvattingen over planning en Direct costing in de Nederlandse bedrijfseconomische literatuur. Met name op de inzichten van J. L. Mey (pag. 181 e.v.). Wij kunnen ons niet onttrekken aan de indruk dat de auteur „voortdraaft” en

zich (waarom?) niet geheel in bedwang heeft. De regels hier aan J. L. Mey gewijd geven een veel minder beheerste indruk dan de rest van zijn boek. Niettemin is de critiek die hij op J. L. Mey levert belangrijk.

De critiek van Slot op Mey's afwijzing van de marginale analyse is niet overtuigend. Terecht merkt hij op dat Mey zich niet schuldig maakt - zoals vele aanhangers van de vervangingswaardeleer - aan de misvatting dat de bepaling van de maximale winst (door gelijkheid van marginale kosten en marginale ontvangsten) impliceert dat nu ook marginaal gecalculeerd wordt⁵⁾. Mey heeft wel degelijk aandacht voor de complementariteit van verkoopprijs en verkoophoeveelheid.

7. In het laatste hoofdstuk merkt Slot op, dat de methode van direct costing voor de bedrijfscontrole zonder meer bruikbaar is, voorzover de vaste kosten rechtstreeks naar de resultatenrekening worden gebracht, met name indien de hoofden der afdelingen niet verantwoordelijk worden gesteld voor de vaste kosten, doch wel voor de variabele kosten. Met andere woorden Slot stelt in dit geval de indeling in vaste en variabele kosten praktisch gelijk aan die in „non controllable” en „controllable costs”. Maar terecht merkt hij op dat er bedrijven zijn waar ook de vaste kosten tot de „controllable costs” worden gerekend (pag. 195/6).⁶⁾

8. Tenslotte nog een enkele opmerking.

Uit ons gehele betoog moge gebleken zijn, dat wij Slot's boek als een onmisbare gids beschouwen voor hen die de bedrijfseconomie, en met name de theorie van de kosten en de kostprijs, tot voorwerp van hun studie hebben gemaakt. Want hoe men ook tegenover de methode van „direct costing” staat, zij begint ook in ons land in de praktijk meer en meer aanhangers te verkrijgen. Dit wil echter niet zeggen dat deze bedrijven overgaan tot de marginale calculatie. Immers - Slot's boek getuigt daarvan - toepassing van de direct costing betekent nog niet marginale calculatie zonder meer. Zij kan aangevuld worden tot integrale calculatie. Derhalve achten wij de recente critiek van Sorgdrager op de direct costing methode onbevredigend.⁷⁾

⁴⁾ Zie voor een uitvoerige beschrijving van deze technieken Accountant's Cost Handbook, t.a.p. pag. 18.13 e.v.

⁵⁾ Andriessen heeft hierop in zijn dissertatie de aandacht gevestigd. Vgl. J. E. Andriessen, Ontwikkeling van de moderne prijstheorie, Leiden 1955, pag. 134 e.v.

⁶⁾ J. L. Mey's critiek in De Naamlouze Vennootschap op Slot m.b.t. de „controllable” en „non controllable cost” is dan ook niet juist. Vgl. R. Slot in Cost en Baet, pag. 77.

⁷⁾ A. J. E. Sorgdrager, Die vergelijking en die beoordeling van die toepassing van die integrale kostprijsberekening en die differentiële kostekalkulasie, z.j. Vgl. in dit verband Slot's opmerkingen in Cost en Baet, pag. 73 en 74.