

## „UIT HET BUITENLAND”

### MEER AANDACHT VOOR DE BEDRIJFSECONOMISCHE ONDERSTEUNING VAN DE COMMERCIELE FUNCTIE

*door H. Vermeulen*

Het is niet alleen in Nederland zo, dat de bedrijfseconomie in zijn theoretische analyse en praktische toepassing een grote voorliefde aan de dag legt voor de vraagstukken in de sfeer van de produktie. Buitenlandse auteurs, die zich wagen op het achtergebleven gebied van de bedrijfseconomische problematiek in de commerciële sector, beginnen vrijwel steeds met dezelfde constatering. In het tijdschrift *Cost and Management*, uitgegeven door de Society of Industrial and Cost Accountants of Canada, waarin met name in 1960 opmerkelijk veel aandacht wordt besteed aan de beheersing en analyse van kosten en opbrengsten in verkooporganisaties, schrijft Maheux <sup>1)</sup>: „In planning for better profits, far too often the marketing segments are ignored or neglected. In most enterprises, the production problems are of first importance and receive nearly all attention and concern. Fabulous sums of money are spent to improve production methods. . . . No money, at least not enough, is budgeted for marketing research. The problem of reducing marketing costs is not receiving enough attention. . . .”. Hij vermeldt voorts nog dat in de U.S.A. volgens bepaalde schattingen slechts een bedrag gelijk aan 2 à 5 % van de totale research uitgaven in de produktiesector, ten koste wordt gelegd aan onderzoeken die moeten leiden tot een meer efficiënte afzet van de produkten.

Er zijn uiteraard redenen aan te wijzen waarom deze situatie zo is gegroeid. De doelmatigheid van gebrachte offers ten behoeve van de afzet is dikwijls moeilijk te beoordelen, omdat het verband met het afgeworpen nut niet kan worden bepaald. De verbijzondering van overheads of samengevoegde dan wel gemeenschappelijke kosten brengt veel arbitraire elementen in de calculatie. De mentaliteit van de verkoper is anders dan die van de fabrikant. Kelley <sup>2)</sup> wees er echter onlangs op, dat de ontwikkeling in de structuur van de afzet een dringende aanleiding moet zijn voor de bedrijfseconoom dieper door te dringen in de vraagstukken die samenhangen met de verkoopactiviteit. Er wordt niet alleen absoluut gemeten, maar ook verhoudingsgewijs steeds meer uitgegeven voor de afzet van de produktie. Mede hierdoor ontstaat de behoefte aan een meer systematische of zelfs wetenschappelijk verantwoorde uitoefening van de commerciële functie. Marktonderzoek, lineaire programmering, speltheorie, meting van reclame-effect, en dergelijke komen tot ontwikkeling; maar waar, aldus Kelley, blijft de bedrijfseconomische deskundige? Een vraag die men zich niet alleen in de U.S.A. maar ook in verschillende andere landen stelt.

Tegen de achtergrond van deze situatie is het bijzonder verheugend kennis te nemen van het door Eberhard Gau gepubliceerde werk „Die Kalkulation der Vertriebskosten” <sup>3)</sup>. De eerste druk van dit boek verscheen in 1959 en was in enkele

<sup>1)</sup> Ernest Maheux, „Controlling Marketing Cost”, *Journal of the Society of Industrial and Cost Accountants of Canada*, januari 1959, pagina 19.

<sup>2)</sup> E. W. Kelley, „Marketing Cost Analysis: Neglected Opportunity”, *The Controller*, november 1960, pagina 517.

<sup>3)</sup> Eberhard Gau, „Die Kalkulation der Vertriebskosten”, Forkel-Verlag, Stuttgart, 1960, 184 pagina's.

maanden uitverkocht (aldus het voorwoord bij de in 1960 verschenen tweede druk). Dit behoeft geen verwondering te wekken, want nog afgezien van de vlotte schrijfrant die men in een Duitse publikatie niet direkt zou verwachten, is het een voor de praktijk bruikbaar boek, dat bovendien getuigt van een behoorlijke theoretische fundering. Enkele hoofdgedachten uit dit boek willen wij hieronder nader weergeven.

Dat de kostprijs onder andere als functie heeft grondslag te zijn voor de bepaling van de verkoopprijs, is in ons land geen onbekend geluid. Gau wijst er op, dat in toenemende mate de prijs op de markt tot stand komt zonder dat de individuele verkoper daarop grote invloed kan uitoefenen. Allerm minst mag daaruit echter de conclusie worden getrokken dat het nut van een nauwkeurige calculatie daarmede minder wordt. Immers alleen aan de hand van een betrouwbare calculatie kan worden vastgesteld wat de resultaten zijn van de onderscheidene artikelen. En die kennis is van levensbelang voor de verkoper, die moet weten wat de winstgevende artikelen zijn, en waar sprake is van minder interessante of zelfs verliesgevende verkopen. Deze accentverschuiving van kostenberekening naar winstberekening is meer dan een woordenspel. De doelstelling van de calculatie wordt erdoor in een verband geplaatst dat de commerciële leiding apprecieert. Het kostenbesef, dat er vanzelfsprekend ook ten aanzien van de afzet moet zijn, wordt aldus een aspect van het meeromvattende streven naar verbetering van de winstpositie. Later zal nog blijken hoe de bedrijfseconoom door analyse van de gegevens een bijdrage kan leveren tot het zodanig richten van de verkoopinspanning dat zo gunstig mogelijke resultaten worden bereikt.

Een juiste calculatie en verbijzondering van de verkoopkosten vormt uiteraard de essentiële voorwaarde voor de bepaling van de winst. Grote aandacht besteedt Gau daarom in eerste instantie aan de daarmede verbonden problematiek. Na de rechtstreeks aan de omzet toe te rekenen kosten (zoals omzetbelasting, reizigersprovisie) kort te hebben behandeld, ontwikkelt Gau voor de overige kosten een systeem van verbijzondering in vier fasen: kostensoort - kostenplaats - kostenbasisfunctie - kostendrager. Afgezien van de vele nuttige opmerkingen die de schrijver plaatst bij de uitwerking van de eerste twee stadia, opent dat gedeelte weinig nieuwe gezichtspunten. Wel is er aanleiding wat langer stil te staan bij het begrip basisfunctie in de derde fase van de verbijzondering. Gau wil een systeem van kostentoe rekening, dat gebaseerd is op kwantitatief gemeten prestaties. Dat is voorlopig onbegonnen werk voor de tientallen kostenplaatsen in de verkooporganisatie. Daarom worden de naar kostenplaatsen verdeelde offers eerst toegekend aan de volgende basisfuncties.

- aanbiedingen
- opdrachten
- leveringen
- facturen.

Men zou hier een parallel kunnen trekken met de methode van de machine-uur of man-uur tarieven in de fabricage. In deze tarieven worden immers tevens de kosten van vele hulpdiensten gedekt. Door het verzamelen van statistische gegevens ten aanzien van de genoemde vier categorieën van prestatie-eenheden, moet de mogelijkheid ontstaan te geraken tot een verbijzondering die nauw aansluit bij de werkelijk voor een bepaald deel van de verkopen gebrachte offers. Ondanks de

onnauwkeurigheden die men eerst na geleidelijke verfijning kan opheffen is, aldus Gau, deze methode verre te prefereren boven het wijd verspreide gebruik om de omzet als prestatie maatstaf te gebruiken en de offers daarover via al of niet gedifferentieerde percentages om te slaan.

Een kenmerk van het door Gau beschreven systeem is, dat men de prestaties in de basisfuncties meet en registreert. Teneinde tegemoet te komen aan de verschillen in moeilijkheidsgraad van aanbiedingen, opdrachten, leveringen en facturen, stelt hij voor gebruik te maken van een beperkt aantal codes. De aanbiedingen bij voorbeeld kan men door de letters A t/m E in vijf klassen van opklimmende samengesteldheid indelen; zo ook de overige basisfuncties. Bij de invoering moet men met een zekere ruwheid genoegen nemen; gelegenheid tot verfijning komt er nog te over. Ook kan het voorkomen dat de kosten van aanbiedingen geen grote rol spelen en kunnen worden samengevoegd met de kosten per opdracht. Een tweede aspect van de vereiste kwantitatieve meting is de noodzaak tot tijdregistratie in al die kostenplaatsen, welke aan meer dan één basisfunctie moeten worden toegerekend. Deze registratie behoeft allermint zo exact te zijn als in de fabriek; een vijftal methoden om inzicht in de tijdsbesteding te verkrijgen worden door de auteur behandeld. Gau wijst daarbij op vele plaatsen op de noodzaak om de kwantitatieve meting van tijd in de kostenplaatsen en van aantallen in de basisfuncties geleidelijk en op psychologisch verantwoorde wijze in te voeren en waarschuwt voor elk streven naar perfectie.

Het is te betreuren dat Gau een betrekkelijk oppervlakkige behandeling geeft van de laatste fase van het verbijzonderingsproces, namelijk die van de basisfuncties op de uiteindelijke kostendragers. Hier komt immers het vraagstuk van de differentiëring van de verkopen aan de orde: voor welke delen van de omzet dient men de resultaten afzonderlijk te kennen? Dit is met name voor ondernemingen met een groot artikelassortiment een belangrijk probleem. Een heldere uiteenzetting hierover geeft Kirkham <sup>4)</sup> in *The Cost Accountant* van mei 1960. Hij wijst er met nadruk op, dat in het „multi-product” bedrijf steeds het gevaar aanwezig is dat onvoordelige transacties niet aan het licht komen door de samentelling met voordeliger zaken. De magazijnkosten worden berekend als een gemiddeld percentage, ondanks de verschillen in ligduur der individuele artikelen. De hoge kosten van kleine orders of incidentele eisen worden „weg-gemiddeld”. Zolang de groep van artikelen een redelijke winst oplevert, is er weinig aandacht voor de daarin wellicht verborgen verliezers. Het typische van de omzet als kostendrager is dat de totaliteit van de verkopen periodiek naar verschillende gezichtspunten moet worden ingedeeld in kostendragende groepen. Enkele belangrijke daarvan zijn:

- naar artikelgroepen of artikelen
- naar afzetkanaal: groothandel, kleinhandel, etc.
- naar geografisch deelgebied
- per afnemer.

Dit is allermint een uitputtende opsomming; ook combinaties van gezichtspunten zullen voorkomen, een en ander afhankelijk van de aard van de activiteit. Kirkham, die wat de verbijzondering van de kosten betreft in principe dezelfde

---

<sup>4)</sup> H. Kirkham, „Management Accounting in the Multi-product Business”, *The Cost Accountant*, mei 1960, pagina 153.

weg wil bewandelen als Gau, zonder echter de te volgen procedure uit te werken, stelt de zaken ten aanzien van de uiteindelijke kostendragers dus duidelijker. Een bezwaar is dat hij blijkt te zoeken naar één enkelvoudig of samengesteld criterium voor indeling van de verkopen in artikelgroepen. De voorlichting aan de commerciële leiding zal echter een splitsing van de verkopen naar meer dan een gezichtspunt nodig maken, en bovendien moeten worden aangevuld met niet-periodieke analyses om verschijnselen te signaleren die in het gekozen systeem minder duidelijk naar voren komen.

De hiervoor bedoelde indeling van de verkopen in wat Fox <sup>5)</sup> noemt „actionable categories” is van het grootste nut voor de planning en uitvoering van de verkooppolitiek en verbetering van de winststructuur. Op het fundament van een doelmatige kostenverbijzondering zal men, aldus Kirkham, moeten kunnen vaststellen wat de „cost of variety” is: het willen uitvoeren van elke order, hoe klein de aantallen, hoe specifiek de eisen, hoe zelden het artikel wordt gevraagd, kan de winstpositie ernstig schaden. Een wel zeer sprekend voorbeeld van de mogelijkheden tot verbetering op dit gebied wordt gegeven door Grundmann <sup>6)</sup>, die in een handelsbedrijf in groenten- en bloemenzaden standaardassortimenten invoerde. Alleen voor groot-afnemers werd nog met individuele wensen rekening gehouden. Voor de zendingen aan de 50.000 afnemers van de betrokken onderneming waren eerst 80 arbeidskrachten nodig, na de reorganisatie nog slechts 30, met bovendien een veel kortere arbeidstijd per man. In hetzelfde artikel geeft Grundmann nog voorbeelden van rationalisatie in klantenstructuur en gebiedsindeling, die duidelijk het nut aantonen van de analyse van de verkopen en daarop behaalde resultaten naar verschillende gezichtspunten.

In overeenstemming met de grondgedachte, dat het er in de handelsonderneming in de eerste plaats om gaat tot een goede verbijzondering van de offers te komen als basis voor de winstvaststelling per artikel (groep), besteedt Gau in zijn boek minder aandacht aan de bewaking van de kosten. Het valt op, dat de auteur de mogelijkheden van een sluitend en eventueel intra-comptabel budgetstelsel niet behandelt. Wel ziet hij het verzamelen van kwantitatieve gegevens, nodig in verband met de kostenverbijzondering, tevens als een hulpmiddel om tot bewaking van de kosten te komen. Door op steekproefbasis kosten met prestaties te vergelijken, of vergelijkingen in de tijd op te stellen, kan al veel worden bereikt ter verbetering van de efficiency, aldus de schrijver. Een wat ruimere aandacht voor dit terrein zou men gaarne bij Gau aangetroffen hebben. Duidelijker spreekt over deze vraagstukken Edwards <sup>7)</sup> zich uit in het juli/augustus 1960 nummer van *Cost and Management*. Hij wil, hoezeer men in de aanvang met moeilijkheden te maken zal hebben, in de commerciële sector komen tot een systeem van nacalculatie dat vergelijkbaar is met dat in de fabricage: het vaststellen van de standaardkosten met afzonderlijke weergave van de budgetresultaten. Het wil ons voorkomen dat, zeker voor de grote handelsondernemingen, een dergelijke methode inderdaad de voorkeur verdient en alleszins uitvoerbaar is.

---

<sup>5)</sup> Harold W. Fox, „Don't Neglect Half the Costs”, *Journal of the Society of Industrial and Cost Accountants of Canada*, oktober 1960, pagina 323.

<sup>6)</sup> Dr. Hellmut H. Grundmann, „Rationalisierung des Vertriebs”, *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, mei 1960, pagina 289.

<sup>7)</sup> James D. Edwards, „Distribution Costs and Marketing Decisions” *Journal of the Society of Industrial and Cost Accountants of Canada*, juli/augustus 1960, pagina 244.

In het boek van Gau worden in kort bestek nog enkele nauw met zijn hoofdonderwerp verbonden vraagstukken aangesneden. Een ervan is de „Grenzkostenrechnung”. Voor een dynamische commerciële politiek acht de auteur kennis van marginale kosten zeer gewenst. In de nadere uitwerking blijkt, dat Gau het oog heeft op het systeem van „direct costing”, zoals dat in de U.S.A. door velen wordt gepropageerd.<sup>8)</sup> Hij wenst met de betreffende gegevens echter zeer voorzichtig te zijn, om het misverstand te voorkomen, dat de marge tussen opbrengst en directe kosten een winstmarge zou zijn, terwijl immers de dekking van de vaste kosten nog geheel moet plaatsvinden. De beslissing om in bepaalde gevallen met de directe kosten te rekenen, moet aan de leiding worden voorbehouden, aldus de schrijver, maar dit belangrijke gegeven mag hen in geen geval worden onthouden.

Kirkham neemt in zijn eerder aangehaald artikel hetzelfde standpunt in, en pleit met klem voor een calculatie die zich steeds weer richt op het specifieke doel en vrij is van dogmatische elementen.

Het laatste hoofdstuk van Gau's boek is gewijd aan de berekening van kengedallen. In een bijlage worden een aantal verhoudingscijfers genoemd, waarvan in het bijzonder het kengetal van de omloopsnelheid van het kapitaal wordt uitgewerkt. De schrijver beveelt sterk aan, dat zo mogelijk (en uiteraard voor zover deze differentiatie zin heeft) per artikel de verhouding tussen omzet en kapitaalgebruik in voorraden, debiteuren en eventuele andere activa wordt berekend. Hoe sneller immers het betrokken kapitaal omloopt, des te gunstiger wordt de verhouding tussen gebruikt kapitaal en gemaakte winst. Gezien het grote belang hiervan voor de onderneming, acht Gau het wenselijk per artikel een gewenste omloopsnelheid vast te stellen, en de verkopers via hun beloning te interesseren in het bereiken van de doelstelling. Kennis van langzaam muterende artikelen is ook in verband met de prijsvaststelling van betekenis, en lijsten van de typen die achterblijven op de planning dienen de leiding te worden voorgelegd voor actie. Ook Kirkham wijst in zijn eerder genoemde artikel op het grote belang van de meting van het kapitaalgebruik, behorende bij de omzet in zijn verschillende doorsneden. Voor het sturen van de onderneming in de richting van de meest gunstige rentabiliteit, is kennis van dit gegeven noodzakelijk, gezien „the over-riding necessity to maintain a valid basis for the comparison of capital earnings”.

Wanneer men zich aan de hand van publikaties in de buitenlandse vaktijdschriften een oordeel tracht te vormen over de vooruitgang op het gebied van de ondersteuning die de bedrijfseconoom kan bieden aan de commerciële functie, overheerst nog de indruk van zoeken en tasten. Toch blijkt men zich bewust te zijn van de dringende noodzaak tot ontwikkeling van de er mede verbonden vraagstukken, en worden ideeën ten aanzien van de praktische mogelijkheden naar voren gebracht. Kennisneming van de desbetreffende literatuur moet dan ook voor de direct betrokkenen van groot nut worden geacht.

---

<sup>8)</sup> Zie de notitie van schrijver dezes over het onderwerp Direct Costing in het MAB van oktober 1959, pagina 408.