

BOEKBESPREKING

Wilmer Wright:

**DIRECT STANDARD COSTS FOR
DECISION MAKING AND CONTROL**
Uitgave McGraw-Hill Book Company Inc.
p.p. 221 54/6 sh.
New York - Toronto - London 1962

door P. C. Louwers

Wright is reeds 30 jaar organisatie-adviseur en bezit in Amerika grote bekendheid. Hij is niet alleen een „graduate” van de Universiteit van Michigan, maar ter gelegenheid van het 100-jarig bestaan van deze Universiteit in 1953 werd hij zelfs „awarded a citation in recognition of his contribution to advanced concepts of profit planning and control”. Ook werd Wright de Lybrand Gold Medal toegekend voor zijn boek „Direct Costs are better for pricing”. Hij is lid van de Society for Advancement of Management, van de National Association of Accountants en de American Management Association. Wright begon zijn carrière bij de Organisatie-afdeling van de Western-Electric Company, was 25 jaar senior partner bij Stevenson, Jordan and Harrison en is sedert 1958 president van het door hem opgerichte organisatie-kantoor Wright Association, Inc. Door hem werden meer dan 100 belangrijke organisatie-opdrachten uitgevoerd, waaronder die van de New York Stock Exchange. Wright is auteur van een tiental boeken en heeft meer dan 200 lezingen over geheel Amerika gehouden voor allerlei beroepsorganisaties.

We mogen dus zonder enige aarzeling vaststellen dat Wright over een grote ervaring op organisatie-gebied beschikt.

We weten dat de plaatjes op de omslagen van de Amerikaanse pockets al te vaak niet de feitelijke lading dekken en daarom baseren we onze verwachtingen ten aanzien van de inhoud van het boek voorzichtigheidshalve niet op de aanwijzingen op de omslag. Een meer betrouwbare aanduiding van de bedoelingen van Wright mag men verwachten te vinden in de door hemzelf geschreven inleiding.

De hierin gewekte verwachtingen zijn niet gering. Wright zegt niet meer of minder dan dat administrateurs, die de „direct costing”-methode zullen toepassen niet langer meer als overbodige lastposten zullen worden beschouwd maar dat zij een waardevolle plaats zullen innemen op het besluitvormend niveau van de onderneming. Dit is stellig een gedurfd

standpunt, zowel voor wat betreft de karakterisering van het huidige niveau van de administrateurs als voor wat betreft de gevolgen die de invoering van direct costing op dat niveau zou hebben.

De betekenis die Wright aan direct costing toekent is dan ook niet gering:

„It gives top management up-to-the-minute answers to such questions as:

- Should management accept a given order that seems to be priced too low?
- Where should sales and advertising effort be concentrated to produce the greatest improvement in profits?
- How much should prices be increased to make up for a wage increase?
- How many units must be sold to offset a given price cut?
- How much can sales volume decline before the company will show a loss?
- What items should be dropped from the line?
- How is each key-man doing in achieving or beating the targets of „the master profit plan”?”

Wanneer inderdaad zou blijken dat direct standard costing à la minute antwoord zou kunnen geven op deze vragen, dan zou men vrede kunnen hebben met de indrukwekkende zin waarmee Wright zijn boek besluit: „Modern managers, excited with its results, say, ‘Direct costing is truly a space-age key to profit and growth’”.

Indien we de inhoud van het boek nader beschouwen dan is het eerste dat opvalt dat Wright een bijzonder tendentius boek heeft geschreven. Afgezien van de propagandistische leuzen waarmee hij zijn betoog versiert, vergelijkt hij in zijn voorbeelden bijna steeds bepaalde concrete bedrijfssituaties waarin zonder veel moeite een aantal fouten kunnen worden aangewezen met een ideale vorm van direct costing. Dergelijke vergelijkingen vallen uiteraard altijd in het voordeel van de direct costing-methoden uit. Bij de bestudering van het boek ben ik er niet in geslaagd bij de vele voorbeelden die hij geeft een door hem signaleerd gebrek te ontdekken, dat realiter betrekking had op een fout in de integrale kostenbeschouwing. Alle gebreken, die worden vermeld, hebben in feite niets te maken met het vraagstuk integrale kosten versus direct costing. De gevolgde wijze van behandelen doet veel afbreuk aan de betekenis van het boek.

Verder wordt in het boek een aantal problemen behandeld die geen direct verband houden met de direct costing-methode zelf, zoals direct material standards, budgets etc.

Met enige overdrijving kan worden gezegd dat van de 13 hoofdstukken er zich 2 specifiek bezighouden met direct costing (1 en 2), in enige hoofdstukken het direct costing vraagstuk enigszins geforceerd aan de orde wordt gesteld en dat in de meeste hoofdstukken het woord direct costing evengoed weggelaten zou kunnen worden, omdat daarin alleen algemene eisen voor ieder doelmatig systeem van budgetteren aan de orde komen. Wright doet het echter voorkomen alsof het hier gaat om vraagstukken, die juist bij direct costing onder de aandacht komen en nu juist bij dit systeem hun oplossing hebben gevonden. In feite gaat het echter om andere vraagstukken, die slechts indirect iets met direct costing te maken hebben.

In het onderstaande worden enkele belangrijke punten uit het boek naar voren gebracht, terwijl op een enkel punt wat dieper zal worden ingegaan:

(1) In het eerste hoofdstuk wordt een aantal definities gegeven, welke voor de begripsbepaling belangrijk zijn, t.w.:

- Direct costing separates the long-term, or period, costs from the short-term, or direct, costs and maintains this separation throughout all accounting records and management reports ... Direct costing is an accounting system that separates expenses that vary with volume from those that do not ... For direct costing, however, the test for inclusion in inventory is this: Was an expenditure incurred because the products in inventory were produced, and would it not have been incurred if they had not been produced?
- The direct costs of a given product is the „out of pocket” expenditures or costs which were made or occurred to produce and sell that product and which would not have been incurred if the product had not been produced.
- The period expenses are those which are relatively unaffected by fluctuations in volume, but which are a function of time. They are sometimes called fixed, constant or capacity expenses.

(2) De hele filosofie waarop Wright zijn voorkeur voor direct costing baseert is in de volgende uitspraak samengevat: „Because of the character of period costs, net profit is not made on each unit manufactured and

sold. Rather it is made on the total activity of manufacturing and distribution for a given period of time. However, characteristic of both selling prices and direct costs is the same. That is, each is the same per unit, even though the total volume of production and sales may vary widely.” (pag. 10)

(3) Een van de meest aantrekkelijke gedachten, die door Wright worden geponeerd vindt men in hoofdstuk 2 en wel met name zijn bepaling van de z.g. „profit - volume break even chart”. Hiervan stelt hij dat de „absorption costing” tot een verstarring van het beleid aanleiding geeft. Men is geneigd - aldus Wright - een bepaalde situatie te beschouwen als bestaande uit een aantal vaste gegevens (capaciteit, markt, kostprijs, verkoopprijs) en te weinig aandacht te besteden aan alternatieve mogelijkheden. Hantering van de P/V break even chart zou daarin naar Wright's overtuiging verandering kunnen brengen.

(4) In een beknopt bestek (pag. 35-40) geeft Wright een bijzonder aardig overzicht van de ontwikkeling van de standaardkost-gedachten zoals deze zijn ontwikkeld door Emerson, Harrison en Case (WESTINGHOUSE). Hij constateert, dat ondanks alle ontwikkeling - zelfs bij het systeem van flexibele budgettering - toch steeds is blijven bestaan de moeilijkheid van het onderscheid tussen „controllable variance” en „volume variance” en hij meent dat dit probleem door direct costing zonder meer wordt opgelost: „By the simple means of charging period manufacturing costs to profit and loss rather than to inventory, all the admitted confusion due to volume variance is eliminated”. Wanneer men echter verder leest, dan blijkt dat ook Wright ten aanzien van de oplossing hiervan, evenals bij andere vraagstukken, die hij in zijn boek behandelt, worstelt met het probleem van de rubricering in direct en period costs en wel met name die kosten, die semi-variabel of semi-vast zijn (mixed costs). Hij komt dus in feite bij de direct costing methode voor dezelfde moeilijkheden te staan als die waarmee men bij de absorption costing methode wordt geconfronteerd. Om tot een aanvaardbare indeling in direct en period costs te komen doet Wright overigens enkele suggesties, die voor de praktijk bijzonder interessant zijn; andere dragen een meer theoretisch karakter. Zoals uit het voorgaande bleek zijn deze praktische suggesties naar mijn idee van evenveel betekenis bij absorption costing als bij direct costing en het verdient

daarom bepaald aanbeveling daarvan kennis te nemen.

(5) Een algemene opmerking, die inderdaad van groot belang is en waarmede het gehele boek is doortrokken, luidt: „The key to good cost control is the clear assignment of responsibility to the man who can exercise control at the point the assigned expense is incurred; a point which usually extends far down within the organisation. He is the man who can avoid unnecessary and unwise expenditures before the money is spent.” (pag. 51). Wright is - terecht - zo overtuigd van de betekenis hiervan, dat hij bereid is veel op te offeren om dit te bereiken. De responsibility accounting neemt bij hem een centrale plaats in en hij wil dit dan ook duidelijk tot uitdrukking brengen in het rekeningenstelsel waarin doelbewust rekeningen zijn opgenomen voor „direct costs” en „period costs”. Hij stelt dan ook terecht op pag. 65: „The chart of accounts is the foundation on which any system of responsibility accounting must stand”.

(6) Belangrijk is ook wat Wright op pag. 149 zegt ten aanzien van de period costs met betrekking tot „the master profit plan”. Hij zegt: „One of the most frequent criticisms of direct costing, by the advocates of absorption costing, concerns the failure to include fixed or period manufacturing costs on standard product cost sheets”. They say: „How do you know that each product is carrying its fair share of burden if you don't allocate fixed charges to products?” Here is a widely held misconception about direct costing. In a well designed direct cost system, not only period manufacturing costs but all other period expenses are allocated to products as part of the master profit plan. Since period costs are usually committed for a relatively long time, they are important in profit planning and long-term decisions. The marginal contribution and profit/volume relationships provide the data required for day-to-day decisions, so the inclusion of allocated period expenses on product cost cards only confuses short-term decision making.

In developing the master profit plan, period costs are allocated in total for the planned volume of sales mix. They should never be unitized. It is the unitizing of period costs on product cost cards that makes absorption costs so confusing to operating executives.

This confusion is avoided by showing the allocation, in total, on the profit plan, along with the forecasted volume and mix.”

(7) Uit het boek kan worden afgeleid, dat de auteur de direct costing methode speciaal van waarde acht voor kleine bedrijven en bedrijven van een veel eenvoudiger structuur dan die welke wij in Europa veelal kennen. In hoofdstuk 11 besteedt hij echter in het bijzonder aandacht aan de grote en meer complexe bedrijven en de verrekening, die tussen de verschillende bedrijfssonderdelen plaats vindt. De oplossing, die Wright voorstelt is: „Interplant transfers are handled at direct cost, with material content kept separate from direct conversion cost by selected product groups. The mark-up on material and the mark-up on direct conversion are determined for each group so as to provide an objective return on capital employed. These mark-ups are applied to the totals transferred during an accounting period; the total margin above direct cost is credited to period costs of the transferring division and debited to period costs of the receiving division” (pag. 192).

(8) De vraag rijst waarom aan het probleem van de voorraadwaardering (tegen direct costs) niet wat meer aandacht is geschonken. In tegenstelling tot de voorraadwaardering bij de absorption costing wordt bij voorraadwaardering uitsluitend tegen de direct costs het resultaat in sterke mate beïnvloed door de hoogte van begin- en eindvoorraad.

Conclusie

Het is jammer dat Wright het vraagstuk der direct costing meer propagandistisch dan wetenschappelijk aan de orde heeft gesteld. Mede daardoor is van een reële vergelijking tussen direct costing en absorption costing geen sprake. Ondanks al deze bezwaren geeft het boek wel aanleiding tot bezinning op de vraag of we - niet in de conceptie maar wel in de uitvoering - onze calculatie- en budgetterings-technieken niet zodanig hebben geperfectioneerd dat we in de praktijk onze kostprijzen en budgetten te veel als doel op zichzelf zijn gaan hanteren en te weinig toekomen aan datgene waarvoor deze technieken uiteindelijk slechts een middel zijn: nl. steun voor de leiding. Als stimulans voor een bezinning op dat vraagstuk acht ik het boek bijzonder interessant.