

# IS HERNIEUWDE BEZINNING OP DE JUISTHEID VAN DE KOSTPRIJSBEREKENING NOODZAKELIJK?

door Dr. A. M. Groot

## I

### *Aankoop en aanmaak.*

De kostprijsberekening richt zich in het algemeen in productie- handelsdienstverlenende ondernemingen deels op de bepaling van kostprijzen van artikelen die worden aangekocht deels op artikelen die worden aangemaakt. Dit ligt vrij duidelijk gescheiden in productiebedrijven. Voor de vaststelling van de standaardverrekenprijs van de materialen, hulpstoffen en onderdelen die in het fabricageproces verbruikt worden, moet de kostprijs berekend worden op het moment, waarop deze artikelen door het magazijn worden afgeleverd. Eerst daarna worden de hoeveelheden bepaald die in elk produkt verbruikt worden en deze moeten dan naar gelang van de hoeveelheden die voor de vervaardiging van elk produkt verbruikt moeten worden en op basis van de hiervorengenoemde standaardverrekenprijzen, in de kostprijsberekening worden opgenomen.

Ook in sommige handelsbedrijven (o.a. in de houthandel) ziet men dat de goederen die worden ingekocht in de staat of in de sortering waarin deze worden aangevoerd nog niet geschikt zijn voor aflevering. Ook deze goederen moeten dus feitelijk nog een „bewerking” ondergaan voordat zij geschikt zijn voor aflevering aan de afnemers. In de houthandel is de „seasoning” van het hout en de sortering vóór de opslag zulk een bewerking. Daarom is het belangrijk steeds twee fasen in de kostprijsberekening duidelijk te onderscheiden nl.:

- A. De kosten van de verwerving
- B. De kosten van de verwerking

### *Onderverdeling in drie deelfasen.*

Nu is het opmerkelijk dat men zowel ten aanzien van de kosten van de verwerving als ten aanzien van de kosten van de verwerking drie deelfasen kan onderscheiden en juist aan deze onderscheiding, die naar mijn mening voor een exacte kostprijsberekening essentieel is, wordt niet steeds voldoende aandacht gewijd. Deze drie deelfasen zijn:

- a. het voorbereiden  
(bij de verwerking moeten werkzaamheden worden verricht en kosten worden gemaakt voor de voorbereiding van de productie-orders; bij de verwerving moeten voorbereidingswerkzaamheden worden verricht voor de bestelorder)
- b. de technische bewerking, resp. de eigenlijke aankoop
- c. de kosten van de opslag en bewaring der goederen

In deze drie fasen is dus nog niet begrepen de afgifte, resp. aflevering der goederen (de werkzaamheden verbonden aan de distributie en verdeling der goederen) omdat deze kosten geheel afzonderlijk behandeld zullen worden. De hiervorengenoemde drie fasen omspannen dus alle kosten die gemaakt worden tot op het moment, waarop het artikel aan het magazijn onttrokken wordt. In producerende bedrijven ziet men dat de materialen en andere verbruiksartikelen eerst „verworven” moeten worden (en daarbij zijn ook weer de drie genoemde deelfasen te onderscheiden) en daarna

„verwerkt” moeten worden waarbij de aangegeven deelfasen opnieuw doorlopen worden.

### *De optimale seriegrootte.*

Bij de toepassing van de theorie van de standaardkostprijs wordt rationele voortbrenging verondersteld. Dit impliceert toepassing van de optimale seriegrootte, zowel bij aankoop als bij aanmaak.

De basistheorie van de optimale seriegrootte is, sedert de eerste publicatie van GOUDRIAAN en CAHEN op het Congres voor Wetenschappelijke Organisatie in Amsterdam - dat nu meer dan 25 jaar geleden werd gehouden - al zo vaak beschreven, dat het niet nodig schijnt deze theorie hier uitvoerig te behandelen. Bij de toepassing van de optimale seriegrootte moet er naar gestreefd worden die seriegrootte te kiezen (bij aankoop zowel als bij aanmaak) die de laagste kosten veroorzaakt. Nu zijn de voorbereidingskosten die gemaakt moeten worden voor een bestel- of produktieorder voor verschillende artikelen ongelijk, maar per artikel is de afhankelijkheid die bestaat tussen hoeveelheid en de grootte van de voorbereidingskosten zo gering, dat men de ordervoorbereidingskosten per serie als een constante grootte kan aanmerken. Bij een bepaald aangenomen verbruik variëren echter de voorraadkosten die veroorzaakt worden door verschillende seriegrootten in een kwadratische verhouding met de grootte van de gekozen serie. Bij aanmaak van een serie die twee maal zo groot is verdubbelt zich de waarde van de gemiddelde investering en bovendien verdubbelt zich de duur van de periode van deze investering; daardoor worden dus  $4 \times$  zoveel voorraadkosten voor de grotere serie als voor de kleinere serie gemaakt.

De theorie van de optimale seriegrootte leidt nu tot de conclusie, dat altijd dié seriegrootte optimaal is, waarbij de voorraadkosten voor elke serie in evenwicht zijn met de ordervoorbereidingskosten die voor die serie moeten worden gemaakt.

Ter vereenvoudiging van de bepaling van de optimale seriegrootte heb ik in mijn publicatie: „Voorraadbeheersing, Assortimentsbepaling en Conditieverbruik” (uitg. Samson) een „Seriegrootte-tabel” opgenomen die de bepaling van de optimale seriegrootte sterk vereenvoudigt. Voor de toepassing van deze tabel is de berekening van de volgende basisfactoren vereist:

- het te verwachten gemiddelde maandverbruik gedurende de verbruiksperiode der serie,
- de totale kosten die veroorzaakt worden door de voorbereiding van de produktie- resp. bestelserie,
- de voorraadkosten die veroorzaakt worden door het aanhouden van een gemiddelde voorraad ter waarde van  $f$  100.— van het betrokken artikel.

Als bijv. het te verwachten maandverbruik gedurende de verbruiksperiode der serie  $f$  200.— bedraagt (excl. voorbereidingskosten), de voorbereidingskosten per serie bedragen  $f$  15.— en de onder c genoemde voorraadkosten bedragen  $f$  20.— dan is de optimale seriegrootte volgens de seriegrootte-tabel  $f$  600.— (uitgedrukt in kostprijs excl. voorbereidingskosten). Elke andere seriegrootte veroorzaakt hogere kosten, zoals uit onderstaande vergelijkende berekeningen blijkt:

SERIEGROOTTE	$f$ 150.—	$f$ 600.—	$f$ 2400.—
Voorber. kosten per serie	$f$ 15.—	$f$ 15.—	$f$ 15.—
Aant. series per jaar	16	4	1

Totaal voorb. kosten per jaar	<u>f 240.—</u>	<u>f 60.—</u>	<u>f 15.—</u>
Gem. voorraad ( $\frac{1}{2}$ serie)	f 75.—	f 300.—	f 1200.—
Voorr. kosten per jaar à 20 % v. gem. invest.	<u>f 15.—</u>	<u>f 60.—</u>	<u>f 240.—</u>
Tot. voorb. en voorr. kosten per jaar	<u><u>f 255.—</u></u>	<u><u>f 120.—</u></u>	<u><u>f 255.—</u></u>

Uit dit uitgewerkte cijfervoorbeeld blijkt duidelijk, dat:

- de totale kosten het laagste zijn bij de (optimale) serie van f 600.—
- dat de totale kosten van een serie die  $4 \times$  zo groot is als de optimale serie, gelijk zijn aan die van een serie die  $4 \times$  zo klein is als de optimale serie (resp. f 150.— =  $\frac{1}{4}$  van f 600.— en f 2400.— =  $4 \times$  f 600.—)
- dat de totale kosten bij toepassing van de optimale seriegrootte bedragen:

$$\frac{\text{voorraadkostenpercentage}}{\text{opt. aantal series p. jaar}}$$

Het voorraadkostenpercentage was in dit geval 20 %, het aantal optimale series per jaar was vier (verbruikperiode der opt. serie 3 maanden). De totale kosten bedroegen ook inderdaad  $\frac{20\%}{4}$  van het totale jaarverbruik ad f 2400.— overeenkomende met 5 % van f 2400.— = f 120.—.

Dit geldt niet alleen in dit speciale geval. Bij toepassing van de optimale seriegrootte zijn de totale kosten van ordervoorbereiding en van het voorraadhouden altijd:

$$\frac{v\%}{n}$$

waarbij dan  $v\%$  het voorraadkostenpercentage; en  $n$  het optimaal aantal series per jaar voorstelt.

Elke afwijking van de optimale seriegrootte veroorzaakt een verhoging van de bedoelde totaalkosten en ook daarvoor kan een uiterst eenvoudige formule worden aangegeven. Als de verhouding tussen optimale seriegrootte en de werkelijk gekozen seriegrootte aangeduid wordt met de letter  $y$  (het doet er niet toe of de optimale seriegrootte  $y \times$  zo groot of  $y \times$  zo klein is als de werkelijke seriegrootte), dan stijgt het hiervoren berekende

kostentoeslagpercentage ( $\frac{v\%}{n}$ ) in de hieronder aangegeven verhouding:

$$\frac{y + \frac{1}{y}}{2} \times \frac{v\%}{n}$$

In het hiervoren behandelde geval was het percentage  $\frac{v\%}{n} = 5\%$  wordt de werkelijk gekozen seriegrootte  $4 \times$  zo klein of  $4 \times$  zo groot (de beide andere gevallen die in het uitgewerkte voorbeeld werden aangegeven) dan ontstaat dus een verhoging van dat percentage, dat dan volgens de laatste formule wordt:

$$\frac{4 + \frac{1}{4}}{2} \times 5\% = 10,625\%$$

Dit percentage berekend over het jaarverbruik van f 2400.— geeft aan dat de totaalkosten dan zullen zijn

$$10,625 \% \text{ van } f 2400.— = f 255.—$$

hetgeen precies in overeenstemming is met de voor de beide andere gevallen berekende totaalkosten.

*Invloed van de toepassing van de optimale seriegrootte op de kostprijsberekening.*

Daar toepassing van de optimale seriegrootte voorwaarde is voor rationele produktie of aankoop moet bij de berekening van de standaardkostprijs uitgegaan worden van de toepassing van deze optimale seriegrootte, omdat bij die seriegrootte de laagste kosten worden veroorzaakt. Afwijkingen van de optimale seriegrootte leidt dus tot verspilling, niet tot kostenverhoging. De formule

$$\frac{v\%}{n}$$

die zowel bij de berekening van de kostprijs voor de „verwerving” als bij de berekening van de kostprijs van de „verwerking” toepassing kan vinden, vereenvoudigt nu in belangrijke mate de exacte verbijzondering van de voorbereidingskosten en voorraadkosten voor de afzonderlijke produkten. Als de produktiekosten per eenheid (excl. ordervoorbereidingskosten en voorraadkosten) f 2.— bedraagt voor het in het cijfervoorbeeld aangegeven produkt, dan betekent dit, dat deze kostprijs incl. voorbereidingskosten en voorraadkosten f 2.— plus 5 % van f 2.— dus in totaal f 2.10 per eenheid bedraagt.

Als echter voor een soortgelijk produkt waarvoor ook hetzelfde voorraadkostenpercentage van 20 % zou gelden) aanmaak bij toepassing van optimale series, slechts eenmaal in de vier jaar zou moeten plaatsvinden, dan zou het bedoelde toeslagpercentage in plaats van 5 %, 80 % bedragen ( $\frac{20\%}{\frac{1}{4}} = 80\%$ ) en dat zou betekenen dat de totale kostprijs per eenheid f 2.— plus 80 % = f 3.60 zou bedragen. Dit zou in dit bijzondere geval gelden als de omzet in dat artikel slechts f 10.— per jaar zou bedragen. Men mag het niet zo stellen dat een dergelijk laag omzetcijfer niet of slechts bij uitzondering voorkomt. Bij het systematisch onderzoek van de verbruiksnelheid van verschillende artikelen in het assortiment is een verhouding van 1 : 250, zoals hier verondersteld, in het geheel geen uitzondering en verschillen in een - op de juiste wijze berekende - kostentoeslag van 5 % en 80 % zijn dan ook niet exceptioneel. Voor de meest courante produkten - dat zijn de produkten met zeer hoge aanmaakfrequentie - is het in het geheel geen uitzondering als het kostentoeslagpercentage ter dekking van de ordervoorbereidingskosten en voorraadkosten aanzienlijk lager is dan het hiervoren genoemde percentage van 5 %. Het is dan ook een normaal verschijnsel dat bij een juiste verrekening van dit kostentoeslagpercentage per eenheid produkt een zeer belangrijke spreiding in de kostprijzen per eenheid ontstaat als gevolg van de sterk variërende druk van de voren genoemde kosten bij toepassing van de optimale seriegrootte.

Door met betrekking tot de incurante produkten af te wijken van de optimale seriegrootte zou men de zaak niet beter maken. Zou men het laatstbedoelde produkt (waarvoor aanmaak eens in de vier jaar optimaal zou zijn) aanmaken in series die het verbruik voor één jaar dekken, dan zou het kostentoeslagpercentage verhoogd worden tot  $2\frac{1}{8} \times 80\%$  dus tot 170 %.



Vooral voor produkten met hoge voorbereidingskosten per produktieserie leidt onzuivere verbijzondering der voorbereidingskosten en voorraadkosten tot een geheel verkeerd inzicht in de werkelijke verhouding tussen de kostprijzen van de verschillende produkten. Dit wordt nog eens duidelijk gedemonstreerd in het onderstaande voorbeeld. Voor drie verschillende produkten (A, B en C) zijn de ordervoorbereidingskosten f 240.— per serie. Dat is als men alle kosten van de voorbereiding in aanmerking neemt in het geheel geen uitzondering. Opnieuw wordt verondersteld dat de voorraadkosten 20 % per jaar bedragen en dat de jaaromzet van deze drie artikelen resp. is:

Art. A	f	180.—
Art. B	f	2.880.—
Art. C	f	46.080.—

dan geldt voor deze artikelen de onderstaande optimale seriegrootte en het daarbij vermelde optimaal aantal series per jaar:

Artikel	Optimale serie	optimaal aantal series per jaar
A	f 600.—	0,3
B	f 2400.—	1,2
C	f 9600.—	4,8

De uitkomst van de formule  $\frac{v\%}{n}$  is dan voor deze drie produkten resp.

$\frac{20\%}{0,3}$ ,  $\frac{20\%}{1,2}$  en  $\frac{20\%}{4,8}$  of voor de afzonderlijke produkten:

A	67 %
B	17 %
C	4,2 %

Indien de vervaardigingskosten zonder voorbereidingskosten en zonder voorraadkosten van elk dezer produkten dus f 5.— per stuk zouden bedragen dan zou de kostprijs incl. deze kosten voor produkt A f 8,33, voor produkt B f 5,83 en voor produkt C f 5,21 zijn.

Dit zijn toch wel zeer markante verschillen, die in het thans toegepaste systeem van kostprijsberekening in vele bedrijven onvoldoende aan het licht treden.

Dit betekent, dat

- in die bedrijven waar de ordervoorbereidingskosten per eenheid produkt worden bepaald op basis van de werkelijke seriegrootte en niet op basis van de optimale seriegrootte principieel en systematisch afgeweken wordt van de basisprincipes van de standaardkostprijsberekening,
- dat in bedrijven waar bij de verbijzondering van de voorraadkosten geen rekening gehouden wordt met de verschillen in de duur van de periode *die vereist is* voor het voorraadhouden bij de toepassing optimale serie voor de verschillende produkten eveneens een systematische fout wordt gemaakt ter zake van de toepassing van de principes van de standaardkostprijs.

Het voorafgaande geldt zowel met betrekking tot de kosten van de „verwerving”, als met betrekking tot de kostprijs van de „verwerking”. Onjuiste verbijzondering van de voorbereidingskosten en van de voorraadkosten per eenheid produkt, is een veelvuldig voorkomende fout zowel bij de aankoop als bij de aanmaak van goederen.

Vergelijkt men de methoden die in het proces van de kostenverbijzondering worden toegepast met betrekking tot de zuivere vervaardigingskosten, resp. aanschaffingskosten met de methoden die in verschillende bedrijven worden toegepast om de voorbereidingskosten en voorraadkosten per eenheid produkt te bepalen, dan bestaat daartussen wel een zeer groot verschil.

Alles wordt in het werk gesteld om te voorkomen dat een kilogram materiaal die vereist is voor de vervaardiging van het ene produkt zou worden opgenomen in de kostprijs van een ander produkt.

Het aantal bedrijven echter waar de methode van de verbijzondering van de ordervoorbereidingskosten en voorraadkosten zelfs maar aan redelijke eisen voldoet is zeer klein.

Trouwens ook in de gehele literatuur over het probleem van de standaardkostprijsberekening wordt niet voldoende duidelijk tot uitdrukking gebracht, dat een kostprijs die niet gebaseerd is op de toepassing van de optimale seriegrootte nimmer een standaardkostprijs kan zijn, omdat de op andere wijze bepaalde kostprijs niet aansluit „bij de technische gegevens volgens welke voor een bepaald produkt kwantiteiten van kracht en stof van bepaalde soort en kwaliteit vereist zijn” (Prof. A. Mey Conjunctuurpolitiek en Budgettering bldz. 73)

## II

### *De kosten van acquisitie en distributie.*

Opmerkelijk is het dat men op vele plaatsen in de literatuur over de standaardkostprijsberekening wel leest dat het „vanzelfsprekend” of „uiteraard noodzakelijk” is, dat ook de verkoopkosten per eenheid produkt verbijzonderd dienen te worden, maar het is hoogst verwonderlijk, dat de auteurs die zulk een uitspraak doen zich niet gedwongen voelen om deze stelling nader te verdedigen en er al evenmin toe komen een meer dan summiere aanwijzing te geven met betrekking tot de methoden, die bij de verbijzondering van deze kosten per produkteenheid gevolgd zou moeten worden. Nog altijd geldt de uitspraak die Charter Harrison reeds bijna 40 jaar geleden gedaan heeft, nl. dat „scant attention is given to the cost of distribution and selling”.

### *De kosten verbonden aan het totstandbrengen en het instandhouden van de verkoopverhouding met de afnemers.*

De kosten die gemaakt moeten worden voor de instandhouding van de relaties met de afnemers en de voortdurende ontwikkeling van deze relaties zijn in de huidige maatschappelijke organisatie van onze produktie zeer belangrijk. In bepaalde branches wordt 60 % of meer van de consumentengulden besteedt aan acquisitie en distributie en slechts 40 % aan de vervaardiging van de produkten.

Voor de produktiebedrijven die rechtstreeks aan detaillisten-wederverkopers leveren zijn de noodzakelijke kosten van de vertegenwoordigersbezoeken een belangrijke post op het gehele kostenbudget. Daarnaast zijn aanzienlijke kosten verbonden aan de gehele orderuitvoering. Daaronder dienen dan o.a. gerekend te worden het gereedmaken van de verkooporders, de expeditie naar de afnemers, de facturering en incasso, het verstrekken van reclamemateriaal aan de wederverkopers ter bevordering van de verkoop.

Last but not least zijn dan nog te noemen de reclamekosten, die in verschillende branches een belangrijk deel van het totale kostenbudget op-eisen.

In de hiervoren genoemde 60 % zijn ook begrepen de handelsmarges die worden toegekend aan de wederverkopers.

In dit artikel zal in het bijzonder behandeld worden de groep van kosten die gemaakt worden ten behoeve van de vertegenwoordigersbezoeken en de kosten van de orderuitvoering die hiervoren in het kort werden aangeduid.

#### *Toepassing van de standaardkostenmethode.*

Bij toepassing van de standaardkostenmethode is het niet bijzonder moeilijk een voldoende gedifferentieerd standaardkostentarief per vertegenwoordigersbezoek te bepalen. Ook doen zich geen bijzondere moeilijkheden voor bij de vaststelling van een standaardkostentarief voor elke bestelregel van de binnengekomen bestellingen, resp. per factuur en per incasso. De toepassing van de standaardkostentarieven met betrekking tot deze onderdelen is ongetwijfeld nog veel te weinig verbreid, maar principiële moeilijkheden bij de bepaling en toepassing van zulke standaardkostentarieven doen zich nauwelijks voor. Vooral in de dienstverlenende bedrijven, waar de toepassing van standaardkostentarieven in toenemende mate plaats vindt, is de methodiek van de berekening van standaardkostentarieven voor verschillende bedrijfshandelingen en interne werkzaamheden binnen het bedrijf sterk ontwikkeld.

Beschikt men dus over de vereiste kwantitatieve gegevens, (standaardbezoekfrequentie) dan is het zeer wel mogelijk op basis van de standaardkostentarieven de kosten van de bediening van de afzonderlijke afnemers, resp. afnemersgroepen op de juiste wijze vast te stellen. Een eenvoudige registratie van het aantal factuurregels (door toepassing van factuurformulieren met voorgedrukte regelnummers) en een nummering van het aantal facturen en incasso's per afnemer zou ons tevens de beschikking geven over de vereiste kwantitatieve gegevens voor de bepaling van de standaardkosten voor de hiervoren genoemde kosten van de orderuitvoering per afnemer of per groep van afnemers.

Op deze wijze zou het inzicht in de kosten verbonden aan het totstandbrengen en instandhouden van de verkooprelatie met de afzonderlijke afnemers, resp. afnemersgroepen in vele bedrijven verbeterd kunnen worden. Men zou op die wijze kunnen vaststellen dat twee afnemers die beiden f 20.000.— omzet bereiken een volkomen verschillende economische betekenis voor het bedrijf hebben, omdat de kosten verbonden aan het instandhouden van de verkooprelatie aanzienlijk kan verschillen (verschillen in standaardbezoekfrequentie; verschillen in bestelgewoonte van de beide afnemers en als gevolg daarvan aanzienlijk verschil in orderbehandelingskosten). In bedrijven waar de bruto-winst per afnemer kan worden vastgesteld (bij toepassing van de mechanische administratie is dat veelal mogelijk) zouden soortgelijke verschillen geconstateerd kunnen worden tussen afnemers die een gelijke bijdrage leveren tot de bruto-winst van het bedrijf. Ook daarbij kan het verschil in de bezoekfrequentie en het verschil in de bestelgewoonte zeer wel leiden tot een aanzienlijk verschil in de kosten van de bediening van beide afnemers.

Merkwaardig is het echter dat deze methode van verbijzondering van de kosten die aan de bediening van de afzonderlijke afnemers verbonden zijn ons geen stap nader zou brengen tot de oplossing van het probleem van de verbijzondering van de verkoopkosten per eenheid produkt. Door deze verbijzondering van de kosten per afnemer zou het steeds duidelijker worden dat deze kosten niet afhankelijk zijn van (en dus ook niet causaal gebonden

zijn aan) de *aard van de artikelen*, die door de verschillende afnemers worden afgenomen, noch van de *samenstelling van het assortiment* van de artikelen die aan de verschillende afnemers worden verkocht. Juist door de verbijzondering van de kosten per afnemer zou het veel duidelijker worden, dat er in feite maar twee factoren zijn die bepalend zijn voor de verkoopmoeite die men zich getroost ten behoeve van de bediening van de verschillende afnemers, nl. *het belang van de afnemer* en *het gedrag van de afnemers*. Voor de handhaving van de verkooprelatie met bepaalde afnemers die van groot belang zijn, getroost het bedrijf zich, in verhouding tot de bereikte omzet, veel meer verkoopmoeite dan voor andere afnemers die van minder belang zijn en dit kan bewust en op volkomen rationele grondslag gebeuren. Het bedienen van deze afnemers kan krachtig stimulerend werken op de verkoopmogelijkheden bij andere afnemers, hetzij nu of in de toekomst.

Ook het gedrag van de afnemers kan van grote invloed zijn op de kosten die aan de bediening van een afnemer zijn verbonden. De bestelgewoonte die door verschillende afnemers gevolgd wordt is onderling sterk verschillend (men denke daarbij aan de verschillen in bestelfrequentie; aan de gemiddelde grootte van de bestelposten van verschillende afnemers). Het totstandbrengen en het instandhouden van de verkooprelatie is het rechtstreeks doel van een overwegend deel der kosten dat ten behoeve van orderverzekrijging en orderuitvoering wordt gemaakt. De aard van de artikelen en het assortiment, waarin deze artikelen door de verschillende afnemers worden afgenomen heeft daarop nauwelijks enige invloed. Sommige afnemers zijn bijzonder „duur” in de bediening, andere afnemers daarentegen zijn „goedkoop” in de bediening. De z.g. verbijzondering van de verkoopkosten per produkteenheid (wat er in wezen altijd op neer komt dat men alle verkoopkosten gelijkmatig over produkten of produktgroepen uitstreeft) vertroebelt alleen maar het inzicht in deze reëel bestaande situatie. Bij de verbijzondering van de produktiekosten mag geen kg materiaal en geen arbeidsuur ten laste gebracht worden van een produkt, dat deze kosten niet veroorzaakt, maar t.a.v. de kosten van orderuitvoering en orderbehandeling deinst men er in het geheel niet voor terug een deel van de kosten van de afnemer die zo duur is in de bediening, te laten drukken op een produkt, dat die afnemer nog nimmer heeft gekocht.

#### *De bezwaren tegen deelcalculatie.*

De talrijke principiële bezwaren die men ten aanzien van de verbijzondering van de produktiekosten in de literatuur heeft aangevoerd t.a.v. de deelcalculatie, verliezen kennelijk hun geldingskracht als het gaat om de verbijzondering van de kosten van orderuitvoering en orderverzekrijging, want dezelfde auteurs die zo sterk de nadruk leggen op de verbijzondering van de kosten op grond van de causaliteit, bepleiten een methode van verbijzondering van de verkoopkosten, die met dit principe nauwelijks rekening houdt.

De oorzaak daarvan schuilt in het feit dat zij het als „vanzelfsprekend” of „uiteraard noodzakelijk” hebben gesteld, dat ook de verkoopkosten en dus ook de kosten verbonden aan orderverzekrijging en orderuitvoering per eenheid produkt bepaald dienen te worden. Hernieuwde bezinning op dit zeer essentiële punt schijnt dan ook zeker noodzakelijk. Daarbij kan worden uitgegaan van het feit, dat door toepassing van de principes die in deel I van dit artikel zijn behandeld, een exacte bepaling van de kostprijs van elk produkt op het tijdstip waarop dit aan het magazijn onttrokken wordt, mogelijk is. In deze kostprijs kunnen de ordervoorbereidingskosten en de



voorraadkosten ook per eenheid produkt zijn vastgesteld met volledige handhaving van de eisen die gesteld moeten worden om de kosten op grond van de bestaande causaliteit te verbijzonderen.

### *De bepaling van de verkoopprijzen.*

Dat de verkoopprijzen van de produkten niet alleen op basis van de kostprijzen bepaald kunnen worden omdat er een sterke wisselwerking en samenhang bestaat tussen de prijzen van verschillende produkten, vindt in de laatste jaren in toenemende mate erkenning. Men erkent in toenemende mate dat er factoren zijn die invloed uitoefenen op de prijzen, die men voor de verschillende produkten kan bedingen en die niet afhankelijk zijn van de hoogte van de kostprijzen van deze produkten in de bedrijven die zich met de vervaardiging van deze produkten bezighouden.

Rationeel is het daarom de te bedingen verkoopprijzen, in afhankelijkheid van de afzethoeveelheden, als een gegeven grootte te beschouwen. De producent moet nu om een doelmatig produktie- en afzetplan te kiezen een keuze doen met betrekking tot het assortiment van de produkten die hij ter markt zal brengen en vervolgens een tweede belangrijke keuze doen met betrekking tot de afzetkanalen, via welke hij deze produkten ter markt zal brengen. Deze beide beslissingen kunnen naar mijn oordeel op doelmatige wijze genomen worden als de producent enerzijds de kostprijzen per eenheid produkt op het moment van aflevering en anderzijds de kosten verbonden aan de orderverkrijging en orderbehandeling van de afzonderlijke distributiekkanalen kent. Dit inzicht wordt echter in hoge mate vertroebeld als de kosten van het ene afzetkanaaltje (d.w.z. van de ene afnemer) worden vermengd met de kosten van een ander afzetkanaaltje (d.w.z. van een andere afnemer) en dat gebeurt principieel als de kosten niet per afnemer (of homogene afnemersgroep) worden verbijzonderd. Dat gebeurt als men een geïsoleerde eenheid produkt als kostendrager beschouwt van de kosten die door de verschillende afnemers in zo verschillende mate worden veroorzaakt.

Evenzeer als er goede gronden kunnen zijn om de produktie en verkoop van verliesgevende produkten te continueren, kunnen er goede gronden zijn verliesgevende afnemers te blijven bedienen. De verkoop van het ene produkt bevordert nu eenmaal in vele gevallen de verkoop van andere produkten en dat is één van de redenen, waarom handhaving van verliesgevende produkten in de collectie economisch doelmatig kan zijn. Bij een geïsoleerde vergelijking van kostprijs en verkoopprijs wordt deze belangrijke omstandigheid geheel ten onrechte verwaarloosd. Evenzeer geldt echter dat de afzet aan bepaalde afnemers van beslissende invloed kan zijn op de afzetmogelijkheid aan andere afnemers. Voortzetting van de bediening van verliesgevende afnemers kan daarom ook zeer wel rationeel zijn. Evenzeer echter als men moet weten welke artikelen verliesgevend zijn of met zeer lage marges verkocht moeten worden, evenzeer dient men ook te weten, welke afnemers of afnemersgroepen verliesgevend bediend worden. Dit is echter alleen mogelijk als men de kosten verbonden aan de bediening van die afnemers, resp. afnemersgroepen exact bepaalt en het verkrijgen van dit noodzakelijk inzicht wordt belemmerd en tegengewerkt door het streven om de kosten van orderverkrijging en orderbehandeling niet per afnemer, maar per eenheid produkt te verbijzonderen.

Verbijzondering van die kosten per eenheid produkt is daarom naar mijn mening met handhaving van de eisen die in de gehele kostprijsberekening

gesteld moeten worden met betrekking tot de causaliteit niet mogelijk, doch bovendien niet nodig en zelfs zeer ongewenst.

Juist door het streven deze kosten per eenheid produkt te verbijzonderen is onvoldoende aandacht besteed aan de bepaling van de kosten die aan de bediening van de afzonderlijke afnemers, resp. afnemersgroepen zijn verbonden, terwijl dit bij consequente toepassing van de algemene principes van de standaardkostprijsberekening zeer wel mogelijk zou zijn.

Dan zou blijken dat de afzet van hetzelfde assortiment van produkten via het ene kanaal 60 % van de omzet kost en via het andere kanaal 40 % van de omzet kost en ook als de afzet via deze beide kanalen gelijk zou zijn is het foutief en misleidend te zeggen dat de afzet 50 % van de omzet kost. Het gevaar dat schuilt in het gebruik van gemiddelden, dat toch heden ten dage zo algemeen erkend wordt, is nog onvoldoende gesignaleerd in deze speciale verschijningsvorm.

Eén van de oorzaken van de hoge distributiekosten in onze maatschappij moet worden gezien in de zeer schadelijke bestelgewoonte die zich in toenemende mate verbreidt, nl. het inzenden van kruimelorders die met gelijk rabat en zelfs veelal met toepassing van standaardcondities worden uitgevoerd. Een briefkaart van 8 cent is voldoende (nog ongerekend de leveranciers die via postmachtiging ook die 8 cent nog zelf betalen) om een kruimelorder in te zenden op de uitvoering waarvan de leverancier enige gulden moet toeleggen. De methode van de briefkaartbestellingen komt in toenemende mate in zwang, juist nu alle bedrijven ook de allerkleinste orders, als waren het spoedbestellingen, uitvoeren. Dat bedrijven deze verliesgevende bestelgewoonte van hun afnemers accepteren kan zijn goede gronden hebben, mits dat bewust geschiedt. In slechts zeer weinig bedrijven heeft men echter enig inzicht in de gemiddelde grootte van de bestelregel per afnemer en dat zou op zichzelf al van zeer grote waarde zijn. Het is toch waarlijk niet zo moeilijk om op de debiteurenkaart het aantal bestelregels per factuur te vermelden en dan ook periodiek de gemiddelde waarde per bestelregel voor de afzonderlijke afnemers te bepalen. Daarmee zou althans al een allereerste stap gedaan worden in de richting van verbetering van het inzicht in de bestelgewoonte van de verschillende afnemers en is die stap eenmaal gedaan dan volgen er zeker nog andere die zullen leiden tot het kennen van de kosten die verbonden zijn aan het totstandbrengen en instandhouden van de verkooprelatie met de afzonderlijke afnemers en afnemersgroepen.

Volledige waarneming van het hier behandelde verschijnsel is zeker niet noodzakelijk, ook hier kan de steekproefwaarneming met vrucht worden ingeschakeld.

De verwezenlijking van de principes die in deze beide artikelen werden uiteengezet zal in de kostprijsberekening van vele bedrijven een zeer belangrijke verschuiving teweegbrengen. Het gaat dus om de beantwoording van de principiële vraag: Zijn de kostprijzen die thans in het bedrijf worden vastgesteld en gebruikt juist of onjuist? Daarom is een ernstige en hernieuwde bezinning op de juistheid van de kostprijsberekening een probleem van groot belang.