

WAT IS BEDRIJFSBEZETTING?

door G. B. A. M. Smulders

Het artikel van Prof. R. W. Starreveld in het M.A.B. van september 1962 doet de vraag rijzen wat in een bedrijf onder „bezetting” moet worden verstaan. De beantwoording van deze vraag is daarom van belang, omdat bij de analyse van een bedrijfsresultaat pleegt te worden nagegaan wat de invloed van de bezetting op dat resultaat is geweest (bezettingsresultaat). Maar wil men deze invloed kennen, dan zal toch moeten vaststaan wat onder bezetting wordt verstaan.

Prof. Starreveld onderscheidt twee opvattingen over het begrip bezetting, t.w. bezetting in de zin van omvang van de productie en bezetting in de zin van het feitelijk gebruik van het productie-apparaat. Het verschil tussen beide opvattingen komt duidelijk tot uitdrukking in het gegeven cijfervoorbeeld.

De normale capaciteit bedraagt 20.000 uur, waarin bij normale efficiency geproduceerd kunnen worden 100.000 stuks. De werkelijke productie bedraagt slechts 60.000 stuks. Deze hadden kunnen worden vervaardigd in 12.000 uur. Er zijn echter aan besteed 15.000 uur. In de eerste opvatting (bezetting = productie) bedraagt de bezettingsgraad 60 %, in de tweede opvatting (bezetting = capaciteitsgebruik) echter 75 %. Het bezettingsresultaat berekend op grond van de eerste opvatting zal in dit geval derhalve een hoger verlies te zien geven dan het bezettingsresultaat dat op de tweede opvatting is gebaseerd. Het verschil heeft betrekking op de 3.000 verspilde uren, welke in de eerste opvatting als onderbezettingsuren, in de tweede opvatting als bezettingsuren worden aange-merkt.

Starreveld geeft er blijkbaar de voorkeur aan bij de resultatenanalyse het bezettingsresultaat te berekenen op basis van de eerste opvatting. Anderen geven in deze de voorkeur aan de tweede opvatting. Gaat het echter om de berekening van het efficiency-resultaat, dan bestaat er tussen beide opvattingen geen verschil. Bij beide opvattingen worden de verspilde uren aangemerkt als uren, welke een efficiencyverlies teweeg brengen. Hieruit volgt, dat in de eerste opvatting aan de verspilde uren een dubbele rol wordt toegekend, n.l., zowel die van drager van efficiencyverlies als die van drager van bezettingsverlies. Zulks leidt er toe, dat in de eerste opvatting bij de resultatenanalyse een dubbeltelling ontstaat, waardoor deze analyse slechts „rond” is te krijgen door deze dubbeltelling te elimineren.

Gezien vorenstaande consequentie rijst de vraag of bij de resultatenanalyse aan de tweede opvatting van het bezettingsbegrip niet de voorkeur dient te worden gegeven boven de eerste opvatting. Immers bij toepassing van de tweede opvatting wordt aan de verspilde uren niet een dubbele rol toegekend, hetgeen de mogelijkheid biedt tot een sluitende resultatenanalyse zonder dubbeltelling, zulks in tegenstelling met de eerste opvatting, waarbij de verspilde uren wel een dubbele rol spelen, met als gevolg een dubbeltelling in de resultatenanalyse, waardoor deze minder inzichtelijk wordt.

Tegen toepassing van de tweede opvatting wordt evenwel ten berde gebracht, dat het aldus berekende bezettingsresultaat niet het inzicht geeft, dat er van kan worden verwacht. Met name zou het op die wijze berekende bezettingsresultaat niet een volledig beeld geven van het kostendekkingsverlies, dat door een te lage

omzet wordt veroorzaakt. Indien n.l. de te lage omzet een vermindering van de efficiency in de hand werkt, hetgeen nogal eens het geval is, zou men het volgens de tweede opvatting berekende bezettingsverlies nog moeten vermeerderen met de schijnkostendekking over de verspilde uren om te komen tot het totale kostendekkingsverlies, dat door de te lage omzet wordt veroorzaakt. Aangezien dit laatste totale kostendekkingsverlies juist wordt verkregen bij de berekening van het bezettingsresultaat op basis van de eerste opvatting, zou zulks voor de eerste opvatting pleiten.

Over deze objectie, welke niet met zoveel woorden in het eerdergenoemde M.A.B.-artikel wordt gemaakt, doch welke naar mijn gevoelen toch zo goed mogelijk de bedoeling van de schrijver weergeeft, valt het volgende op te merken.

Het is de vraag of het bezettingsresultaat wel het aangewezen middel is om het kostendekkingsverlies door te lage omzet tot uitdrukking te brengen. Immers, voor de berekening van het bezettingsresultaat geldt als norm (in beide opvattingen) de normale bezetting, dus de normale productiecapaciteit. De behaalde omzet zal men echter moeten toetsen aan de verkooptaak, waarvan nu eenmaal niet in alle gevallen kan worden gesteld, dat deze gelijk moet zijn aan de normale productiecapaciteit.

Doch ook indien men van mening zou zijn, dat het bezettingsresultaat tot uitdrukking dient te brengen het kostendekkingsverlies door te lage omzet, gemeten t.o.v. de normale productiecapaciteit, moet betwijfeld worden of de eerste opvatting hiertoe een geschikte basis biedt. Immers in de eerste opvatting wordt in het bezettingsresultaat begrepen de z.g. schijnkostendekking over alle door mindere efficiency verspilde uren. Het staat echter geenszins vast, dat alle verspilde uren moeten worden gezien als een gevolg van te lage omzet. Het kan evenzeer zijn, dat de verspilde uren het gevolg zijn van gebreken in de grondstoffen, fouten in de planning, minder goede arbeidsverhoudingen enz. en dat de aldus verspilde uren er juist oorzaak van zijn, dat de omzet lager blijft dan zij had kunnen zijn. Onder die omstandigheden kan men de z.g. schijnkostendekking over verspilde uren toch bezwaarlijk toerekenen aan de te lage omzet.

Omgekeerd behoeft een te lage omzet ook niet altijd tot inefficiency te leiden. Indien de omzet terugloopt, kan de ondernemingsleiding de gevolgen hiervan op verschillende wijzen opvangen. Allereerst kan besloten worden zowel het productie-niveau als de productie-efficiency onverminderd te handhaven en het aldus teveel geproduceerde op voorraad te leggen. Is het voorraadrisico te groot, dan kan men besluiten het productie-niveau aan te passen aan de gedaalde omzet, onder handhaving van de productie-efficiency, waarbij overtollig personeel wordt ontslagen of op wachtgeld gesteld. Ook dit kan echter op bezwaren stuiten. Met name wordt in deze tijd van arbeidsschaarste wel gevreesd voor de gevolgen van een dergelijke maatregel op de arbeidsvoorziening van het bedrijf in de verdere toekomst. Om deze reden kan besloten worden het personeel niet in te krimpen. Indien men onder die omstandigheden toch besluit de productie-efficiency te handhaven (dus om b.v. het machine-tempo niet te verlagen), dan heeft dit tot gevolg, dat het personeel een deel van de tijd niets te doen heeft. Daar dit tot spanningen kan leiden, kan dan tenslotte nog besloten worden het productie-tempo zodanig te verlagen, dat het personeel aan het werk blijft.

Uit het bovenstaande volgt dat vermindering van de omzet niet in alle gevallen

inefficiency veroorzaakt. Voorzover dit in bepaalde omstandigheden wel het geval is, zou het totale desbetreffende efficiencyverlies moeten worden toegerekend aan de gemiste omzet. Het bezettingsresultaat volgens de eerste opvatting omvat echter slechts een deel van dit efficiencyverlies n.l. de schijnkostendekking over de verspilde uren. De slotconclusie luidt dan ook, dat voorshands niet is aangetoond, dat het bezettingsresultaat, berekend op basis van de eerste opvatting (bezetting = productie) het in inzichtelijkheid wint van het bezettingsresultaat, berekend op grond van de tweede opvatting (bezetting = capaciteitsgebruik). Aangezien toepassing van de tweede opvatting echter niet leidt tot een dubbeltelling in de resultatenanalyse, ben ik van mening, dat aan toepassing van de tweede opvatting de voorkeur moet worden gegeven. Wel dient men er zich steeds van bewust te zijn, dat een resultatenanalyse niet „af” is, wanneer deze zich uitsluitend beperkt tot het berekenen van het efficiency-, bezettings- en bestedingsresultaat. Een nadere toelichting op de deelresultaten zal gewenst zijn, met name wanneer er sprake is van z.g. onderlinge beïnvloeding. Hieraan ontkomt men niet, ook niet wanneer de eerste opvatting wordt gevolgd. Immers in geval van de eerste opvatting (bezetting = productie) kan zowel het efficiencyresultaat beïnvloed zijn door de bezetting (b.v. efficiencyverlies is in de hand gewerkt door de lage productie) als het bezettingsresultaat door de efficiencygraad (b.v. bezettingsresultaat had gunstiger kunnen zijn indien efficiënter gewerkt was).

Overzichtelijkheidshalve wordt besloten met het weergeven in formules van de resultatenanalyse op basis van de eerste opvatting en op basis van de tweede opvatting. De formules van de eerste opvatting zijn ontleend aan het eerder genoemde artikel. Hierbij wordt verstaan onder:

b_n , b_w en b_c het budgettarief bij normale bezetting, resp. bij de werkelijke tijdsbesteding, resp. bij de (gecorrigeerde) tijdsbesteding, welke bij een efficiënte productie nodig zou zijn geweest; WT en CT de werkelijke tijdsbesteding resp. de (gecorrigeerde) tijdsbesteding, welke bij een efficiënte productie nodig zou zijn geweest; I_w de werkelijke uitgaven.

De formules luiden dan als volgt:

Eerste opvatting

Efficiencyresultaat	= $(CT - WT) b_n$
Bezettingsresultaat	= $CT (b_n - b_c)$
Bestedingsresultaat	= $WT \cdot b_w - I_w$
Dubbeltelling correctie (samenloopverschil)	= $CT (b_c - b_n) + WT (b_n - b_w)$

Totaal resultaat = $CT \cdot b_n - I_w$

Tweede opvatting

Efficiencyresultaat	= $(CT - WT) b_n$
Bezettingsresultaat	= $WT (b_n - b_w)$
Bestedingsresultaat	= $WT \cdot b_w - I_w$

Totaal resultaat = $CT \cdot b_n - I_w$

Uit deze opstelling blijkt, dat er t.a.v. efficiency- en bestedingsresultaat tussen beide opvattingen geen verschil bestaat. Het verschil uit zich in het bezettingsresultaat, zulks uiteraard als gevolg van het hanteren van een verschillend bezettingsbegrip. De „dubbeltelling correctie” bij de eerste opvatting houdt in feite niet anders in dan een terugboeking van het bezettingsresultaat volgens de eerste opvatting en een bijboeking van het bezettingsresultaat volgens de tweede opvatting. Het is dan toch wel praktischer ineens met het bezettingsresultaat volgens de tweede opvatting te werken. Voorshands houd ik het er dus maar op, dat een resultatenanalyse met dubbeltelling beter vermeden kan worden en dat derhalve bij de berekening van het bezettingsresultaat aan de tweede opvatting van het bezettingsbegrip (bezetting = capaciteitsgebruik) de voorkeur moet worden gegeven boven de eerste opvatting (bezetting = productie).