

DIREKTE KOSTEBEREKENING NADER ONDERSOEK

deur Prof. Dr. A. J. E. Sorgdrager, Potchefstroom, Suid-Afrika

Na aanleiding van Prof. Slot se opmerking in Cost en Baet (Leiden, 1963, bl. 66 en 73-74) asook die boekbespreking van dr. A. de Jong in M.A.B. (bl. 122) word dit my vergun om nader kommentaar oor die direkte kosteberekening te lewer.

Die direkte kosteberekening moet in die eerste plek gesien word as 'n bepaalde denksisteem, die deeltkostedenkwyse. Hierdie deeltkostedenkwyse word normaalweg gekontrasteer met die volledige kostedenkwyse. Die deeltkostedenkwyse het tog ontstaan as gevolg van prys- en besettingsprobleme wat daarop gemik is om slegs 'n deel van die koste te dek deur middel van die verkoopprys. Die doel is om die onderneming in 'n sodanige posisie te plaas dat 'n optimale besettingsgraad bereik kan word. Hierdie standpunt word gestaaft deur Heinen (Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, 1959, bl. 277) wat beweer dat - die Teilkostenkalkulation sind im allgemeinen darauf gerichtet, den Betrieb in der kostenoptimalen Beschäftigung zu führen. - Die prys wat verhaal moet word, moet ten minste in sommige gevalle die koste dek - deren Entstehung durch die vorübergehende Stillgang des Betriebes vermieden werden könnte. - Dis interessant om hier te meld dat Mellerowicz hierdie koste as vermybare koste beskou het.

Terwyl by die volledige kosteberekening vaste en veranderlike koste ten volle in berekening gebring word, word slegs die veranderlike koste by deeltkosteberekening in berekening gebring. In watter mate die vaste koste gedek sal word, is bloot afhanklik van markomstandighede. Dit moes noodwendig weer tot verskillende vorme van deeltkosteberekening lei wat die beoefenare van die direkte kosteberekening in aanmerking moet neem. Dus vanuit die tradisionele beskouing kan dit uitgebou word tot die grenskosteberekening.

Tussen die differensiële- en grenskostebeskouing moet nog 'n verskil aangetref word. Dit kan die beste aangetoon word met 'n passende voorbeeld. Indien daar vir 'n addisionele produksie van 200 eenhede 'n masjien moet aangekoop word, beteken dit dat indien die afskrywingskoste van die masjien 200 rand per 200 eenhede beloop dan is die differensiële koste vir die 200 eenhede een rand per eenheid. In die geval van die grenskostemetode dan is die koste vir die eerste eenheid 200 rand, vir die tweede eenheid 100 rand, m.a.w. 'n dalende kromme. Slegs met die tweehonderdste eenheid is die differensiële koste gelyk aan die grenskoste per eenheid-produk.

In die Angel-Saksiese literatuur word na hierdie sisteem as additional marginal cost verwys. Schmalenbach (Pretiale Wirtschaftslenkung, 1948, bl. 54) het na hierdie koste as die - Kosten der letzten Produktionsschicht - verwys. Hierdie benadering moet aanleiding gee tot 'n deursneeberekening vir 'n bepaalde eenheid binne die toegevoegde of verminderde deelname van die produksieomvang. Oorspronklik het Schmalenbach na hierdie berekening as die - Proportionaler Satz - verwys maar het later omgeswaai na die grenseenheidsanalise.

Die fout by hierdie benadering is, in die algemeen gestel, dat die vaste koste sal varieer en normaalweg met toenemende besetting sal afneem. Dis ook nie uitgesluit nie dat by dieselfde besettingsgraad daar twee verskillende waardes vir die vaste koste kan wees. Tenslotte neem die proporsionele koste nie liniêr met die toename van die produksieomvang toe nie. (Om bogenoemde matematies te bewys

sal nou nie op ingegaan word nie.) Voldoende om te beweer dat die matematiese koste-analiese min waarde besit.

Bogenoemde stelsel kom hierop neer dat wanneer die besettingsgraad kleiner is as die optimale besettingsgraad met konstante grenskoste moet die vaste koste noodwendig ongedek bly. Slegs by die bedryfsoptimum word die totale koste gedek. Vir produksie hoër as die normale bedryfsoptimum is grenskoste hoër as die totale koste sodat die grenskoste ook hoër as die gemiddelde eenheidskoste van die produk moet wees.

Met 'n praktykvoorbeeld kan dit nader toegelig word. Eers onder die stelsel van absorpsiekoste en daarna onder die sisteem van direkte kosteberekening.

Daar word drie maande in oënskou geneem, nl. Maart, April en Mei. Die aanname word gemaak dat Maart die normale maand is en wel sodanig dat produksie en verkope mekaar balanseer met 100,000 eenhede. Dit impliseer verder dat alle bokoste (overhead) deur die produksie geabsorbeer word. In April is die verkope 20% bo die normale terwyl die produksie 20% onder die gemiddelde lê. In Mei gebeur daar presies die omgekeerde, verkope is 20% onder die gemiddelde en produksie is 20% bo die gemiddelde. As gevolg van die lae produksie in April is daar nou 48,000 rand ondergeabsorbeerde bokoste wat in een bedrag van die netto inkomste afgetrek moet word. In Mei is daar die omgekeerde prentjie. Nou is daar 48,000 rand oorgeabsorbeerde bokoste wat by die netto inkomste bygetel moet word. Die volgende aanname word verder gemaak nl. dat verkoopkoste 10% veranderlik is t.o.v. die 20% verandering in verkope gedurende daardie tyd. Administratiewe koste bly vas vir die periode. Daar is geen verandering nie.

Die volgende inkomstestaat word nou opgestel (onder absorpsiekostemetode). (Rand is die S. Afrikaanse geldeenheid).

	Maart R	April R	Mei R
Verkope (rand)	1,000,000	1,200,000	800,000
Koste van verkope gebaseer op R 7,00	700,000	840,000	560,000
Bruto winsmarge	300,000	360,000	240,000
<i>min.</i>			
Verkoopkoste	75,000	82,500	67,500
Admin. koste	50,000	50,000	50,000
Berekende wins	175,000	227,500	122,500
Aansuiwering		— 48,000	+ 48,000
Netto wins	175,000	179,500	170,500

Onder die direkte kostemetode sien die inkomstestaat daar soos volg uit.

	Maart R	April R	Mei R
Verkope	1,000,000	1,200,000	800,000
Koste van verkope (veranderlike koste) teen R 4.60 per eenheid*	460,000	552,000	368,000
Kontribusiemarge	540,000	648,000	432,000
<i>min.</i>			
Verkoopskoste	75,000	82,500	67,500
Admin. koste	50,000	50,000	50,000
Kontribusie van vaste Bokoste en winste	415,000	515,500	314,500
Vaste bokoste	240,000	240,000	240,000
Netto wins	175,000	275,500	74,500

* Nota. Op die vasteland van Europa word desimalisasie met 'n komma aangedui. In die Engel-Saksiese lande word dit met 'n punt gedoen.

Ter verduideliking moet opgemerk word dat die koste van verkope onder die absorpsiekostemetode teen 7 rand per eenheid uitwerk. Dit bestaan uit 4.60 rand veranderlike koste en 2.40 vaste koste. Die verdeling is duidelik te sien onder die stelsel van die direkte kostemetode. Die winsverskil tussen die direkte kostemetode en die absorpsiekoste kan deur middel van voorraadwaardering versoen word as gevolg van die waardasie van die eindvoorrade op hande teen 4.60 en 7.00 rand respektiewelik.

Indien die twee inkomstestate vergelyk word, wil ek onmiddellik Prof. Slot gelyk gee dat ter wille van topbestuur die direkte kostemetode makliker is om te verduidelik. Die spesiale kalkulasie van 48,000 rand het sekerlik 'n juiste begrip van die gegewe situasie benodig want dis baie maklik om topbestuur hiermee deurmekaar te maak. Die saak sou nog erger wees indien slegs die maand Mei onder die absorpsiekostemetode aan topbestuur sou voorgelê gewees het. Want om 120,000 eenhede te produseer en slegs 80,000 te verkoop wat 'n ekstra inkomste van 48,000 rand inhou, is inderdaad snaaks. Maar dis van 'n insidentele kant besien. Want indien die drie maande in oënskou geneem word, is daar 'n totaal ander situasie te bestudeer. Wanneer die besigheid hoogs fluktuierend is, gee die direkte kostemetode sekerlik geen intelligente basis vir beleidsbeslissings nie. April is volgens die metode 'n goeie maand terwyl Mei maar 'n slegte maand is. Daar is absoluut geen leidraad waar het topbestuur gefouteer nie. Die absorpsiekostemetode gee daarom 'n leidraad van 48,000 rand wat onmiddellik topbestuur se aandag moet trek. Om slaafs een metode te volg, is verkeerd en daarom het ek ook beweer dat die *integrale kosprys* en die *direkte kosprysmetode* gebruik kan word. Verder word kosprysbesluite ook nie geneem nie op periodieke inkomstestate van historiese karakter nie maar altyd van individuele kostedata.

Hierdie individuele kostedata is altyd eenheidskoste. Die eenheidskoste word

in die praktyk opgemaak deur primêre koste plus alle indirekte koste wat trekking het op die bepaalde produk. Dit impliseer onmiddelik dat koste en inkomste op die direkte kostemetode nie met mekaar korreleer nie. Dit word duidelik op die inkomstestaat van die direkte kostemetode aangetoon. 'n Verder besonder groot nadeel is dat sowel onvoltooide werk as die eindvoorrade op die balansstaat ondergewaardeer voorkom. Dit veroorsaak verdere finansiële implikasies soos die bepaling van bedryfskapitaal.

In die praktyk het die nuwere metodes van inligting tog wel sekerlik 'n nuttige effek gehad. Daar het besinning gekom oor die huidige bestaande metodes. Verder het daar besinning gekom oor bestaande definisies wat wel belangrik is. Die opkoms van die direkte kostemetode in die literatuur het nog nie bepaald weerklank gevind in die praktyk nie. Daar kom wel direkte kostemetodetoepassing voor maar op die basis van ad-hoc komitees. Die probleem onder oorweging bepaal veral die arbitrêre indeling tussen vaste en veranderlike koste. Die begrip word veral gehanteer op 'n insidentele basis wat korrek is. 'n Ander belangrike aspek wat nie uit die oog verloor word deur Suid-Afrikaanse ondernemers nie is die tydsaspek. Vir korttermyn word dikwels van die direkte kostemetode gebruik gemaak ter wille van verkoopspryse. Op die lang termyn word van hierdie metode afgesien omdat dit 'n onbetroubare steunpunt vir die verkoopsprys word. Dan word gevind dat die *integrale kosprys* onmisbaar is.

'n Ander groot beswaar wat in die praktyk ondervind word, is dat dit besonder moeilik is om die graad van veranderlikheid te bepaal. Die graad van veranderlikheid word baie beïnvloed deur bestuursbesluite. Arbeidskoste kan byvoorbeeld van 'n veranderlike kostepos omskep word na vaste koste indien bestuur besluit om oortollige arbeid tydelik in diens te hou tydens onderbesettingsprobleme. Direkte koste verander onder verskillende omstandighede en kan verander vir verskillende doeleindes met die gevolg dat hulle baie keer deur bedrywe as baie gevaarlike data beskou word om 'n besluit te kan neem. Die maatstaf van vergelyking het verdwyn.

Daar is vasgestel dat die Suid-Afrikaanse nywerhede byna in hul geheel die absorpsiekostemetode toepas. Die groot rede hiervoor is veral dat topbestuur tot 'n baie groot mate nie behoorlik onderlê is in die vertolking van grenskoste nie. Veral met die samestelling van die balanstaat moet tog van die absorpsiekostemetode gebruik gemaak word. Dit word onprakties geag om twee stelle boeke daarop na te hou. Die toepassing van die begrip word ook foutief gevind in die praktyk. Die tegniek berus nie op die verdeling van indirekte en direkte koste nie maar veel eerder om die veranderlikheid van koste. Die Suid-Afrikaanse ondernemer beskou in die algemeen die begrip grenskoste meer in die lig van primêre koste m.a.w. arbeid en materiaal wat regstreeks met die produksie-eenheid in verband gebring kan word. Daar is ook ondernemings wat grenskosteberekening as die veranderlike kosteberekening beskou waar die grenskoste daardie koste is wat in totaal neig om met die verandering in produksiebesetting te verander.

Algemeen gesproke word die toepassing van die grenskoste en direktekostemetode met groot versigtigheid gehanteer deur die Suid-Afrikaanse ondernemings.