

KOSTENVERBIJZONDERING IN HANDELSBEDRIJVEN

door Dr W. J. van de Woestijne

§ 1. „Aan alle economische handelingen liggen waardeschattingen „ten grondslag, alle oordeelvelling met betrekking tot de verschijnselen „in de productie zijn op waarde-oordelen gebaseerd. Het economisch motief toch dwingt tot een afwegen van de verkregen waarde ten op- „zichte van de opgeofferde waarde en beoordeling der economische doel- „doelmatigheid van elke handeling berust derhalve op waarde-overwe- „gingen.”

Met deze principiële en algemeen geldende verklaring leidt *Prof. v. d. Schroeff* zijn leer van de kostprijs in ¹⁾.

Ook de definitie, die hij in navolging van *Limperg* van de kostprijs geeft, nl. de kwantitatieve voorstelling van het ((doelmatige) offer, dat de producent moet brengen bij de ruil van de door hem aangeboden goederen en diensten ²⁾, is algemeen. Zij geldt voor alle soorten bedrijfs-huishoudingen, ja het is voor mij geen vraag of andere huishoudingen niet evenzeer behoefte aan een kwantitatieve voorstelling van het (doelmatig) gebrachte offer hebben bij het beoordelen van de economische doelmatigheid van iedere handeling.

Ook als wij de functie van de kostprijs onderzoeken, dan worden wij weer getroffen door de algemeenheid van de omschrijving: „Met voorlopige terzijdestelling van nevendoeleinden kan worden gezegd, dat de functie van de kostprijs, behalve in zijn betekenis als grondslag voor de prijsbepaling ter verkoopmarkt en voor de bepaling van het bij de ruil verkregen inkomen, tevens gelegen is in zijn betekenis als middel voor de beoordeling van de economische doelmatigheid van de voortbren- ging” ³⁾.

Het is vooral deze beoordeling van de economische doelmatigheid, die in Amerika meer in het bijzonder naar voren treedt en die, al zou men op de verkoopprijs in het geheel geen invloed kunnen uitoefenen, ja zelfs als tevens de inkooprijs vast zou liggen en er bovendien geen mogelijk- heid zou zijn het productie-assortiment te wijzigen, een kennen van de grootte en de structuur van de kostprijs voor een rationeel bedrijfsbeheer noodzakelijk maakt.

Voor het op economische gronden beslissen in ieder mogelijk alterna- tief, onverschillig of dit betrekking heeft op de productierichting, de pro- ductie-omvang dan wel op de productie-methoden, dient men daarom inzicht in de grootte en de structuur der aan ieder alternatief verbonden kosten te hebben. Dit geldt algemeen, maar de problemen, die zich bij het bepalen van de kosten voordoen, worden in hoge mate door de interne structuur van de bedrijfshuishouding beïnvloed. Het behoeft ons daarom niet te verwonderen, dat in de algemene literatuur over dit vraagstuk een veelvuldig gebruik van voorbeelden, ontleend aan bepaal- de bedrijfstakken, wordt gemaakt.

Naast de algemene theorie vinden wij om deze reden een uitvoerige bibliografie over de kostprijsberekening in verschillende bedrijfstakken. Deze omvat in het leerboek van v. d. Schroeff niet minder dan 28 blad- zijden. Van deze 28 bladzijden is echter slechts een halve gewijd aan de

1) H. J. v. d. Schroeff, De leer van de kostprijs 1953, blz. 1.

2) l.c., blz. 3.

3) v. d. Schroeff, l.c., blz. 28.

kostenvraagstukken van de handel. De geringe belangstelling, die het kostenvraagstuk in de handel heeft, kan zeker niet worden toegeschreven aan een ontbreken van voldoende eigen problematiek! Eerder is het omgekeerde het geval en acht men in de practijk de problemen zo ingewikkeld, om niet te zeggen onoplosbaar, dat zij geen bijdrage zouden kunnen bieden voor het rationeel oplossen van de vele vraagstukken, die zich in de handel voordoen, ja zelfs de mogelijkheid van het toerekenen van de kosten aan de afzonderlijke artikelen wordt soms ontkend. Zo concludeerde *Prof. F. L. van Muiswinkel* op 27 April 1953 voor de Stichting „Ondernemersopleiding in het kruideniersbedrijf” te Driebergen: „Het toerekenen van de distributiekosten aan de afzonderlijke artikelen (in de detailhandel in levensmiddelen) is wetenschappelijk aan bedenkingen onderhevig en practisch niet uitvoerbaar”.

In hoeverre dat terecht gesteld is zullen wij nog onderzoeken; in ieder geval wijst deze stelling op een speciale problematiek.

Een tweede oorzaak voor de geringe belangstelling voor kostenproblemen in de handel zien wij in het feit, dat succes of mislukking hier in veel geringere mate van een scherp kennen en beïnvloeden van de kosten afhankelijk is dan bijv. in de, in scherpe concurrentiepositie staande, massa-industrie. Een derde oorzaak is, dat in de industrie een veel hoger percentage van natuurwetenschappelijk geschoolde en dus voor causaal-kwantitatief denken toegankelijke personen werkzaam is dan in de handel. Door deze tweede en derde oorzaak vindt men in de practijk weinig aanmoediging om de ingewikkelde problemen aan te vatten, maar hierdoor levert de theorie ook weer het materiaal niet, dat de man uit de practijk van het nut der theoretische onderzoekingen zou kunnen overtuigen.

Wat algemeen geldt, geldt ook voor de handel. Ook daar is kennis van de kosten nodig om de economische verschijnselen te verklaren en de handelingen op hun economische merites te beoordelen. Ontbreekt deze kennis, dan mist men een belangrijk middel tot economische beoordeling, controle en beïnvloeding.

§ 2. Tussen het moment, waarop in de fabricage⁴⁾ de laatste handeling is verricht en waarop dus het artikel als soort gereed is, en het moment dat het in een huishouding ter consumptie is opgenomen, moet een artikel nog vele handelingen ondergaan. Het verrichten van deze handelingen tussen de laatste fase van de fabricage en de eerste van de consumptie vormt de inhoud van de functie van de handel. Ons onderzoek heeft betrekking op de kosten, die met het vervullen van die functie verbonden zijn, en wel onverschillig of deze functie al dan niet in een of meer zelfstandige ondernemingen wordt verricht (bijv. door grossiers en winkeliers), dan wel of een deel van deze functie hetzij met de fabricage, de consumptie of met een handelsbedrijf geïntegreerd is.

Wij zoeken dus naar de kosten, verbonden aan het vervullen van de handelsfunctie. Daarbij beperken wij ons evenwel tot de functie van de distribuerende handel. Deze opereert in principe op twee duidelijk gescheiden markten. De eenheden, waarin op de inkoopmarkt wordt gekocht, zijn hier groter dan die, waarop op de verkoopmarkt wordt verkocht. Distribuerende handel vinden wij ook bij de groothandel in grondstoffen voor de productie.

⁴⁾ het woord fabricage is hier in ruime zin te nemen, het omvat tevens de „agrarische fabricage”. Het is evenwel veel minder omvattend dan economische productie, dat tevens de waardevormende functie van de handel en de diensten omvat.

Hoewel de verzamelende handel, die in kleinere eenheden koopt dan verkoop, in vele opzichten eenzelfde kostenstructuur heeft als de distribuerende, zijn er toch nog zulke verschillen, dat het doelmatig is deze vorm niet in onze onderzoekingen te betrekken. Ook de handel, die op dezelfde markt in- en verkoopt en die gekenmerkt wordt door het feit, dat er geen essentieel verschil is tussen de eenheden van aan- en verkoop (Effectenhandel, huizenmarkt, een deel van de goederengroothandel) blijft buiten ons onderzoek.

Wanneer wij dan ook over „handel” spreken, dan is steeds de distribuerende handel bedoeld. Deze kan zoals wij gezien hebben, zowel vóór als na een fabricageproces voorkomen. Bij onze voorbeelden hebben wij evenwel in het bijzonder de grossiersfunctie in het oog.

§ 3. Kenmerkend voor de handel, in onderscheid met de fabricage, is dat bij de handel het goed niet meer soortelijk verandert. In het algemeen zijn daardoor de in de handel aangewende middelen minder speciaal gericht op de bewerking van een bepaald goed, maar kunnen zij gebruikt worden voor verschillende goederen. Wij zien dit duidelijk bij voor de handel typische middelen als weeginstrumenten, vervoermiddelen, opslagruimte en middelen tot overbrenging van berichten. Deze zijn meestal voor het verhandelen van allerlei goederen geschikt en zelfs als zij in hoge mate gespecialiseerd zijn (koelwagens, tankschepen), dan nog zijn zij minder gespecialiseerd dan de gespecialiseerde werktuigen in de fabricage. Het feit dus dat er bij de handel geen soortelijke verandering aan de goederen geschiedt maakt technisch een hoge mate van parallelisatie mogelijk.

Nu is parallelisatie het middel bij uitstek om ongebruikte capaciteit van productiemiddelen aan te wenden zonder het aanbod van een speciaal artikel te vergroten. Aangezien ook in de handel ongebruikte capaciteit van productiemiddelen voorkomt, kan deze, veel minder door technische eigenschappen van de productiemiddelen geremd dan in de fabricage, tot parallelisatie aanleiding geven. Ook tijdelijk ongebruikte capaciteit, als gevolg van Seizoenbewegingen, kan voor de handel, beter dan voor de fabricage, door parallelisatie productief worden gemaakt.

Kenmerkend voor de technische structuur van een handelsbedrijf is daardoor de hoge mate van parallelisatie die wij daarin aantreffen. Aangezien deze veel minder door de technische aard van de productiemiddelen geremd wordt dan in de fabricage. De kostenvraagstukken in de handel krijgen door deze grote mate van parallelisatie een eigen karakter.

Maar niet alleen wordt parallelisatie nagestreefd om op deze manier ongebruikte capaciteit te benutten, maar zij heeft ook economisch gewenste eigenschappen op zich zelf, zodat men, om de gewenste parallelisatie door te kunnen voeren, eventueel zelfs tot vergroting van de capaciteit overgaat. De causale verhouding tussen parallelisatie en capaciteit is dan omgekeerd.

Zo zal de handelaar bij voorkeur concurrerende goederen paralleliseren. Daalt, door de concurrentie de afzet van het ene artikel, dan vindt de handelaar in het andere automatisch een compensatie. Aangezien uiteindelijk alle artikelen concurreren om „the consumer's dollar” kan de samenvoeging van consumptie-verbante goederen zo ver gaan dat een modern warenhuis is ontstaan; maar ook de verkoop van conserven in een groentewinkel is hieruit te verklaren.

Niet alleen onderlinge concurrentie van goederen geeft tot parallelisatie

tie aanleiding, maar evenzo complementariteit. De verkoop van het ene wordt bevorderd doordat tevens een bijbehorend goed wordt aangeboden. Offers, gebracht voor het ene goed komen mede aan de verkoop van het andere ten goede. Dit zou geen bijzondere problemen geven als beide complementaire goederen steeds in de zelfde verhouding verkocht zouden worden. Dat is evenwel niet het geval. Reclame voor vulpennen bevordert de verkoop van vulpeninkt. Hoe moeten nu die reclamekosten verdeeld worden?

Een derde oorzaak voor parallelisatie, die wel verwant is aan de vorige, maar die er toch van onderscheiden moet worden, is, dat sommige artikelen als klantentrekkers bekend staan. Men verkoopt die artikelen, en men maakt daarvoor kosten, niet alleen in verband met de vraag naar dat artikel, maar mede en soms in hoofdzaak om heel andere artikelen te verkopen. Omgekeerd kan het niet in voorraad hebben van een artikel (of een merk van een artikell!) klanten doen verliezen.

Het geheel van de geparalleliseerde artikelen die een handelaar voert, noemt met zijn assortiment. Het samenstellen van het assortiment is een van de belangrijke commerciële handelingen. Het is na het bovenstaande duidelijk, dat dit assortiment niet alleen beslissend is voor de hoogte van de totale kosten, maar ook, althans in principe, voor de kostenverdeling over de artikelen.

De problemen, die de parallelisatie oproept mogen dan al in de industrie van principieel de zelfde aard zijn als in de handel, de complicaties die deze in de handel oproept, zijn zeker belangrijker dan in de industrie.

§ 4. In de meeste gevallen levert het in de fabricage geen probleem, wat men als kostendragers moet kiezen. Dat zijn natuurlijk de producten, zoals zij gefabriceerd worden, en wat dat betreft zijn alle exemplaren aan elkaar gelijk. De kosten van twee eenheden zijn dan ook twee maal zo groot als de kosten van één eenheid, althans als wij de vraagstukken, verbonden aan een vergroten of verkleinen van de schaal der productie, buiten beschouwing laten. Maar is dat in de handel nu ook zo? Zijn aan het verkopen van twee eenheden tegelijkertijd tweemaal zoveel kosten oorzakelijk verbonden als aan het verkopen van één eenheid? Dat zal op zijn minst een punt van onderzoek uit moeten maken.

Reeds als wij *het artikel* tot kostendrager maken, ontstaan dus specifieke problemen. Een artikel, dat zijn eigen kosten niet dekt, is onrendabel en er moeten dan wel bijzondere oorzaken zijn om dat artikel in het assortiment te handhaven.

Maar ook ten aanzien van de „*order*” die een klant plaatst, kan en moet de vraag gesteld worden of die order zijn kosten wel dekt. Niet alleen per artikel maar ook per order moet worden nagegaan hoe hoog de kosten zijn om die met de opbrengst te kunnen vergelijken.

Tenslotte kunnen ook speciale afnemers of groepen van *afnemers* een afwijkende kosten- en opbrengststructuur vertonen. Ook deze zou men tot kostendragers moeten maken om de rationaliteit van het gevoerde beleid te kunnen beoordelen.

Hoe moet men oordelen over het niet rendabele artikel in een rendabele order die aan een in het algemeen niet rendabele klant geleverd wordt?

Ook ten aanzien van de kostendragers staat men in de handel voor andere vraagstukken dan die in de industrie overheersen en die dan ook meestal als illustratie- en oefenstof in de leerboeken der bedrijfseconomie voorkomen.

§ 5. Bekend is, dat de *omvang van de productie* bij de bepaling van de kostprijs tot bijzondere complicaties kan leiden, omdat er geen evenredige betrekking is tussen de totale kosten en de productieomvang ⁵⁾).

In de handel worden deze moeilijkheden nog op twee wijzen geïntensiveerd.

Eenzijds n.l. door de moeilijkheid een juiste eenheid te vinden voor de grootte van de productieomvang en anderzijds, zo wij een keuze gedaan hebben, door de moeilijkheden in een gegeven geval de „normale productiecapaciteit” van een bepaald bedrijf te bepalen.

Ook in de industrie gebruikt men verschillende eenheden om de grootte van de productie aan te duiden, maar voor de kostenvraagstukken ligt het nemen van het aantal geproduceerde stuks voor de hand. Is er evenwel sprake van een geparalleliseerde productie dan levert dit in de industrie reeds moeilijkheden. Toch kan men zich daar dan veelal nog voldoende helpen door de omvang van de capaciteit als een veelterm te schrijven, a stuks van artikel A plus b stuks van artikel B.

Door de hoge graad van parallelisatie in de handel is deze manier evenwel moeilijk te gebruiken, terwijl het feit dat de producten in het bedrijf elkaar kunnen substitueren, deze methode zelfs principieel onbruikbaar maakt.

Hiervoor in de plaats gebruikt men dan de geldswaarde van de omzet. Het is waarschijnlijk deze moeilijkheid die de handelaar ertoe brengt het totaal van zijn kosten maar als een percentage van zijn totale geldomzet te bepalen en dan te doen alsof ieder goed evenredig naar de geldomzet aansprakelijk voor de kosten is. Wij willen het belang van het volgen van de geldomzet niet ontkennen, maar voor het analyseren en bepalen van de kosten is deze geldomzet al een heel ongelukkige maatstaf omdat er tussen geldomzet en kosten geen eenduidig verband kan bestaan indien een zelfde geldomzet met een geheel verschillende assortimentssamenstelling kan worden verkregen.

Maar er zijn ook andere maatstaven die een indicatie van de bedrijfsomvang geven. Het aantal orders is eveneens van belang. Zeker is er verband tussen het aantal orders en de totale kosten. Behalve goederen-omzet en aantal orders, komt nog het aantal klanten in aanmerking.

Het bepalen van de grootte van de productie van een handelsbedrijf levert dus reeds bijzondere problemen op. Maar om de kosten in bedrijfs-economische zin te kunnen bepalen, moeten wij niet van de gegeven grootte van de productie uitgaan, maar van de „normale productie”. Ten aanzien hiervan zegt Dr. Prange: „Nu is dat begrip normaal ons duidelijk, zolang we er maar niet over denken. Nemen we dus aan, dat het ons duidelijk is” ⁶⁾). Wij mogen hieruit afleiden dat Prange zelfs voor industriële bedrijven grote moeilijkheden ziet bij het bepalen van de „normale productie”. Voor handelsbedrijven zijn deze in vele gevallen nog veel groter, met als gevolg dat men de feitelijke omvang van de productie maar tot „normaal” voor een bepaald jaar promoveert en hoogstens enige correctie toepast voor die productiemiddelen die kennelijk in te grote mate aanwezig zijn.

§ 6. De hoge graad van parallelisatie, de keuze van de kostendrager, de uitdrukking en de bepaling van de omvang van de feitelijke productie,

⁵⁾ v. d. Schroeff, l.c., blz. 355 e.v.

⁶⁾ Dr A. J. A. Prange. Leerboek der Bedrijfsadministratie, deel I, blz. 69/70.

en de onbepaaldheid van de grootte van de normale productie, zijn evenzoveel oorzaken, die het kostenvraagstuk in de handel moeilijker oplosbaar maken dan in de industrie. Toch zijn hier de bezwaren slechts gra-
dueel, en niet principieel. Anders ligt het evenwel met de verkoopkosten in engere zin. Hieronder verstaan wij die kosten, die, om met Chamberlin te spreken, niet gemaakt worden om het product bij de bestaande vraag te brengen, doch die juist de vraag moeten richten op het product⁷⁾. Deze kosten dienen dus niet om „producten” te produceren maar om „de vraag” te maken.

Zij hebben veel gemeen met de offers die een fabrikant zich getroost om een nieuw product te ontwikkelen. Even als bij deze worden deze offers gebracht voor een toekomstige productie. Dit zou theoretisch een rechtvaardiging zijn om deze offers op de balans te activeren. Aangezien het evenwel en soms zelfs in hoge mate onzeker is of die goederen inderdaad geproduceerd en verkocht zullen worden, is het veiliger deze kosten niet te activeren doch ten laste van de winst te brengen; kosten van de *lopende* periode zijn het natuurlijk niet.

Bij de fabrikant is er een duidelijk verschil tussen de kosten die voor de lopende productie gemaakt worden en de z.g. ontwikkelingskosten voor nieuwe producten. Voor de handel is de grens tussen reclame om het product aan de man te brengen en de reclame om de man tot het product te brengen, vaak zeer moeilijk te trekken. Dit leidt ertoe ook de gewone routinereclame, die niet vraag-veranderend is, als een vermindering van de winst en niet als kosten te beschouwen. Indien men evenwel dit deel van de kosten, nodig voor het vervullen van de handelsfunctie, niet als kosten beschouwt, waarom dan wel overige offers, die tot doel hebben de afstand tussen de laatste fase der fabricage en de eerste van de consumptie te overbruggen? Vaak ziet men dan ook dat de bruto-handelswinst als „winst” wordt beschouwd, waarvan men onvermijdelijk te maken offers als „verliezen” aftrekt. De scheiding van de offers in kosten voor de lopende periode, te activeren kosten en verliezen raakt zo geheel verloren.

§ 7. Het is noodzakelijk zich bewust te zijn van de wetenschappelijke moeilijkheden die zich bij de kostenverdeling in de handel voor kunnen doen, omdat deze, te samen met de veelal minder natuurwetenschappelijke instelling van hen die in de handel een werkkring vinden, een verklaring kan zijn voor de geringe belangstelling voor dit kostenverdelingsvraagstuk. Toch moeten deze vraagstukken opgelost worden, want ook voor de handel geldt dat voor het beoordelen van de economische doelmatigheid een kennen van de kosten der handelingen noodzakelijk is. Behalve als basis voor de aanbiedingsprijs, moet een handelaar met zijn kosten en kostenstructuur op de hoogte zijn, o.a. voor

1. het beoordelen van de mogelijkheden van integratie en differentiatie van handelsfuncties, zowel t.a.v. de voorgaande fabricage-geleding als van volgende handelsfabricage- of consumptiegeledingen.
2. het beoordelen van de rationaliteit van het assortiment.
3. het beoordelen van de rationaliteit van de geografische omvang, resp. indeling van de afzetmarkt.
4. het beoordelen van de juistheid van prijsdiscriminatie t.a.v. verschil-

⁷⁾ E. H. Chamberlin: *The Theory of Monopolistic Competition* 1948, blz. 125.

lende afnemers, artikelen, grootte van de orders, bijkomende verkoopcondities enz.

5. het beoordelen van het rendement van bepaalde activiteiten of midde-len, die bij het vervullen van de handelsfunctie worden aangewend (reclame in alle vormen, reizigers, magazijnruimte, etalageruimte, enz.)

Het beoordelen van deze elementen is voor de handelaar vaak van meer belang dan het vaststellen van de verkoopprijs voor een bepaald product.

Ten aanzien van deze punten heeft de handelaar een groter of kleinere vrijheid en zijn succes is, behalve van externe omstandigheden, afhankelijk van de wijze waarop hij zijn vrijheid gebruikt en dus van de mogelijkheden die hij heeft, om de alternatieven die zijn vrijheden hem geven, rationeel ten aanzien van elkaar af te wegen. Hiermede wordt de kostenverrekening van een zuiver wetenschappelijk tot een praktisch vraagstuk. Bij het beoordelen van de middelen, die men aanwendt om tot een juiste kostenverdeling te komen, zal men zich o.i. op het praktische standpunt dienen te stellen, wil men niet in perfectonitis steriles vervallen.

§ 8. Wij zien geen reden waarom formeel het proces der kostenverdeling bij handelsactiviteiten (al dan niet geïntegreerd met andere activiteiten) niet parallel zou lopen met de kostenverdeling in de industrie. Van de *kostensoorten* moet men dus, al of niet via *hulpkostenplaatsen* naar *kostenplaatsen* komen om vandaar, meestal door deelcalculatie of eenvoudige toeslagrekening, bij de *kostendragers* te eindigen. Aangezien de kostendragers het einddoel vormen, moeten wij daar het eerste onderzoek instellen. De kostendragers moeten in verband met de vrijheidsmogelijkheden van de handel gekozen worden. In het algemeen zal men de artikelen of groepen van artikelen als kostendragers moeten nemen. Dat is vooral van belang in verband met beslissingen t.a.v. wijzigingen in het assortiment. Principeel nemen wij stelling tegen hen, die menen, dat het assortiment een „gegeven” zou zijn en dus geen vrijheid van beslissing in zou houden. Speciaal in de kruideniersbranche komt men deze misvatting tegen. Zowel de historische ontwikkeling als de waarneming op een bepaald ogenblik, bewijst dat de handelaar hier een grote mate van vrijheid heeft. Zo heeft de kruidenier, grotendeels door kostenvoordelen, artikelen van andere branches naar zich toegetrokken (o.a. chocolaterie), anderzijds zien wij thans artikelen naar andere branches gaan omdat de bruto-winst groter is dan de verkoopkosten in die andere branches, mits de eisen, die deze artikelen stellen niet in strijd zijn met die van het oorspronkelijke assortiment. In het westen van het land trekken uit dien hoofde de melkzaken een deel van het assortiment van de kruideniers aan (vooral verpakte artikelen met een constante vraag). Voor de fabrikanten van deze artikelen is dit van belang omdat het aantal verkooppunten op deze manier toeneemt en bovendien een tegenwicht gevormd wordt tegen de oligopolische ontwikkeling die sedert twintig jaren zich in de kruideniersbranche aan het ontwikkelen is. Ook de groentezaken trekken een deel van het kruideniersassortiment aan (conserven van vruchten en groenten). Naast een kostenvraagstuk (kosten lager dan de marges) is dit laatste tevens een voorbeeld van het paralleliseren van consumptie-verwante en dus concurrerende goederen. Voor een verklaring van de verschuivingen in de assortimenten (branchevervaging, branche-uitbreiding resp. beperking) is kennis van de kosten verbonden aan het verkopen van bepaalde artikelen in verschillend

georganiseerde winkels noodzakelijk, evenals voor het tijdig nemen van maatregelen in dit opzicht. Wie uitgaat van een *gegeven* assortiment ontkent daardoor het bestaan van een essentiële vrijheid, die de handelaar heeft.

Bij het indelen van de artikelen in kostendragers moet men dus met de mogelijkheden van assortimentswijziging terdege rekening houden. Daarnaast is het natuurlijk noodzakelijk de artikelen te scheiden naar de aard van de kostenstructuur. Dit is overwegend een gevolg van het beslag, dat de verkoop van een artikel op de verschillende kostenplaatsen legt. In het bijzonder is dit van belang als de mate, waarin van iedere kostenplaats gebruik gemaakt wordt, mede van de bedrijfspolitiek afhankelijk is. Zo kan bijv. een grote omzetsnelheid, die tot een klein beslag op de magazijnruimte leidt, verkregen worden door extra reclame, extra aankoopkosten (kopen in kleine hoeveelheden) enz. De goederen moeten daarom primair naar de kostenstructuur in groepen worden ingedeeld. Hoe ver men daarbij gaan moet hangt van de nauwkeurigheid af, die noodzakelijk is en deze is groter bij artikelen, die hetzij op verschillende wijze kunnen worden verkocht, hetzij aanleiding kunnen geven tot assortimentsveranderingen.

Naast een kostenverdeling over groepen van artikelen moet de kostenverbijzondering ook mogelijk zijn over de geografische en functionele indeling van de afzetmarkt en verder naar de grootte van de orders. Hierbij worden dus deelmarkten tot kostendrager.

§ 9. Doordat men in de handel met verschillende categorieën kostendragers moet rekenen, is het niet mogelijk op eenvoudige wijze de kostenverdeling in de administratie te verwerken. Wel moet als eis gesteld worden dat de administratie een genoegzame indeling heeft om de belangrijkste vragen, extra-comptabel te beantwoorden. In het bijzonder moet het mogelijk zijn de kosten per artikel of artikelgroep te bepalen en voorts om de kosten per geografische of functionele deelmarkt vast te stellen.

Hoewel iedere onderneming zijn eigen eisen stelt kan het volgende schema inzicht geven in de wijze van verwerking.

Via de *hulpkostenplaatsen*: huisvesting (gesplitst naar magazijn kantoor, winkel) administratie, personeelkosten en algemene kosten, worden de *kostensoorten* verdeeld over de volgende *hoofdkostenplaatsen*: inkoop, magazijn, verkoop A, verkoop B, aflevering en incasso.

Aan deze indeling in hoofdkostenplaatsen ligt een differentiëring van de handelingen ten grondslag. Onder verkoop A nemen wij die verkoopkosten, welke in hoge mate van de waarde der goederen afhangen, dus bijv. verkoopprovisies en omzetbelasting. Onder verkoop B nemen wij de overige verkoopkosten, dus bijv. de vaste salarissen van de verkoopstaf. Deze zijn hoofdzakelijk afhankelijk van het *aantal* verkopen.

Wij delen nu de hoofdkostenplaatsen in 2 groepen in. In groep I brengen wij: inkoop, magazijn en verkoop A. In groep II brengen wij: verkoop B, aflevering en incasso. De eerste groep kunnen wij nu verbijzonderen naar de artikelengroepen. De tweede groep kan verbijzonderd worden naar de deelmarkten (geografische en functionele of naar beiden). Deze indelingen van de hoofdkostengroepen zijn dus op specialisaties gebaseerd.

		Totaal	1	2	3	4	5	6	7	8	9	
I	{ inkoop magazijn verkoop A											met indeling naar 9 artikelengroepen.
		Totaal	I	II	III	IV						
II	{ verkoop B aflevering incasso											met indeling naar 4 deelmarkten.

§ 10. Ten aanzien van de wijze waarop de kosten verbijzonderd dienen te worden, moeten wij nog enige opmerkingen maken. De eerste stap van verbijzondering, dus van de kostensoorten naar de gedifferentieerde fasen van de productie, levert geen andere moeilijkheden op dan die ook in de industrie moeten worden overwonnen.

Anders is het evenwel gesteld met de verbijzondering, gericht op de gespecialiseerde producten en op de eveneens gespecialiseerde deelmarkten. Wij wezen er al op, dat in de handel de gewoonte bestaat als sleutel de waarde van de goederenomzetten te nemen, ook als er in het geheel geen causale samenhang bestaat tussen de kosten en die geldomzetten. Het motief is dan meestal, dat dure goederen ook hogere kosten kunnen dragen. Deze overweging mag gelden bij de prijspolitiek, maar zeker niet bij de bepaling van de kosten. Vaste regels zijn voor de sleutels niet te geven. Bij wijze van voorbeeld kan het volgende dienen.

Inkoopkosten

Met uitzondering uiteraard van de directe inkoopkosten zal men de indirecte inkoopkosten (o.a. een deel van de administratieve kosten) kunnen verbijzonderen naar het aantal malen dat het desbetreffende goed per jaar wordt ingekocht. Hierbij kan men inkopen buitenslands zwaarder laten wegen dan inkopen binnenslands. Op deze wijze komt een te veelvuldig inkopen, een van de oorzaken van hoge indirecte inkoopkosten, duidelijk naar voren.

Magazijnkosten

Hieronder worden uitsluitend de kosten van de opslag verstaan. Zij zijn te verbijzonderen naar het beslag, dat op de magazijnruimte wordt gelegd (tijd maal oppervlakte). Door bijv. wekelijks de in gebruik zijnde oppervlakte te bepalen, kan men veelal een goede indruk van deze kosten verkrijgen.

Natuurlijk zijn de rentekosten en eventueel die van verzekering een functie van de waarde.

Als eerste benadering kan men het beslag op de ruimte nemen en als eerste verfijning hierop een factor, die verband houdt met de gemiddeld aanwezige waarde.

Verkoop A.

Hieronder nemen wij, zoals reeds gezegd is, die verkoopkosten, die evenredig met de waarde variëren (provisie).

De hierboven behandelde kosten zijn principieel verbonden aan de goederen en ondervinden geen noemenswaardige invloed van de organisatie of de wijze van verkoop.

Verkoopkosten B.

De overige verkoopkosten zijn veel meer een functie van het aantal malen, dat een goed verkocht wordt dan van de waarde van de omzetten. Daarom kiezen wij dit aantal als verdelings sleutel. Geheel juist is dat natuurlijk niet, want er zijn gemakkelijk en moeilijk te verkopen artikelen. De laatste eisen o.a. meer tijd. In dat geval kan men de aantallen met een wegingsfactor corrigeren, mits men er voor zorgt, dat hier een zo nauw mogelijk contact met de *kostenverhouding* wordt verkregen en niet langs een achterdeur weer de waardeverhouding resp. de koopkracht van de afnemers wordt geïntroduceerd.

Aflevering

Dit zijn de afleveringskosten uit het magazijn. Ook deze hangen meer samen met het aantal afleveringen dan met de waarde. Eventueel zijn de aantallen afleveringen met een factor verband houdend met het gewicht van de goederen te corrigeren. Ook kunnen correctiefactoren voor moeilijk inpakken, emballagebehandeling, enz. hier op hun plaats zijn.

Incasso

Hieronder valt ook de debiteurenadministratie. Als verdelings sleutel komen dan ook het aantal facturen en het aantal quitanties enz. in aanmerking.

Deze laatste drie groepenkosten hangen primair samen met de wijze van verkoop op de verschillende deelmarkten. Wel zijn zij niet geheel onafhankelijk van de aard der goederen, maar deze omstandigheid is toch van relatief weinig gewicht omdat meestal aan één afnemer verschillende soorten goederen worden geleverd en er dus zo tussen de goederen een organisch verband ontstaat.

§ 11. Het systeem van kostenverbijzondering, zoals wij dat hierboven hebben toegepast, wijkt principieel niet af van de systemen, die reeds lang in de industrie met succes zijn toegepast. Wij kunnen in deze richting nog een belangrijke stap verder gaan. De industriële practijk had behoefte aan een eenvoudig hanteerbare en toch voldoende nauwkeurige kostprijsbepaling. Deze werd gevonden door het directe man-uur en het directe machine-uur tot integrale kostendrager en kostenmaat te maken. Alle indirecte kosten worden dan via de directe man- en machine-uren verrekend. Hetzelfde kunnen wij nu in vele handelsbedrijven doen. Wel moet voor ieder bedrijfstype een eigen systeem worden ontwikkeld, maar een vrij algemeen toepasselijk systeem geven wij als voorbeeld hieronder.

Wij kiezen als integrale kostendrager en kostenmaat:

Voor de indirecte inkoopkosten:	de inkomende factuur
„ „ magazijnkosten:	de vierkante meter per week
„ „ verkoopkosten A:	een percentage van de totale kosten
„ „ „ B:	de verkoopfactuur
„ „ aflevering:	eveneens de factuur of de magazijnbon, doch hierbij wordt rekening gehouden met de bewerkelijkheid van de aflevering (het afwegen, de verpakking, enz.)
Voor de incasso:	de afgegeven kwitantie.

Toegepast op een willekeurig cijfervoorbeeld krijgen wij dan:

Directe inkoopkosten, incl. vracht

Voor 600 kg	f 300.—
<i>Indirecte inkoopkosten; één factuur à f 3.—</i>	„ 3.—
<i>Magazijnkosten; 5 vierkante meter/week à f 0.50</i>	„ 2.50
<i>Verkoopkosten A; 2 % van f 331.12</i>	„ 6.62
De 600 kg worden in gemiddeld 20 zendingen afgeleverd.	
<i>Verkoopkosten B; 20 x f 0.30</i>	„ 6.—
<i>Afleveringskosten; rekening houdend met afwegen</i> 20 x f 0.45	„ 9.—
<i>Incassokosten; (eens per maand vindt afrekening plaats)</i> à f 0.80, 5 x f 0.80	„ 4.—
	<hr/> <hr/> f 331.12

Stel nu, dat wij er in slagen om ieder van de afnemers er toe te brengen de dubbele hoeveelheid te kopen door steeds de dubbele hoeveelheid te bestellen in dezelfde tijd, dan heeft dit op de kosten de volgende uitwerking.

De omzetsnelheid is verdubbeld, dus de magazijnkosten dalen met de helft, of met	f 1.25
De verkoopkosten B dalen ook met de helft	„ 3.—
De afleveringskosten dalen met	„ 4.50
De incassokosten dalen voor verkoop van 600 kg met	„ 2.—
	<hr/> <hr/> Totale kostendaling f 10.75

De kostenopslag daalt dan van f 31.12 tot f 20.37 of van $10\frac{1}{2}\%$ tot 6,8 %.

Doordat bepaalde kosten evenredig met de waarde zijn en anders niet door wijze van verkoop worden beïnvloed, dalen de kosten hier niet tot de helft.

§ 12. Wij zijn nu ook in staat om de gevolgen van andere commerciële beslissingen bij benadering vooruit te berekenen, bijv. welk effect het heeft als men de omzetsnelheid verdubbelt door per inkoop geen 600 kg maar 300 kg te kopen; wat een toegevoegde markt kost die kleinere hoeveelheden afneemt; welk effect het heeft als de goederen niet meer in het magazijn behoeven te worden afgewogen, omdat zij door de fabrikant verpakt geleverd zijn, waardoor de afleveringskosten ad f 0.45 tot bijv. f 0.25 dalen, enz.

Zoals in de industrie een goede kostprijsbepaling, gebaseerd op het causale verband met de kosten-veroorzakende handelingen, noodzakelijk is om de productie meer efficiënt te maken, zo is dit o.i. ook in de handel het geval.

Hiervoor is evenwel noodzakelijk, dat men in de kostprijsofstelling de samenstelling van de kosten kan terug vinden. Men zal dus moeten breken met de gewoonte de totale kosten in één percentage tot uitdrukking te brengen. Zelfs als dit kostenpercentage voor verschillende artikelgroepen verschillend is, geeft het toch een o.i. onvoldoend inzicht, omdat men dan niet na kan gaan hoe de kosten per artikel resp. per deelmarkt door *veranderingen* in de bedrijfspolitiek of van de omstandigheden worden beïnvloed.

Bijv. de kosten per aflevering hangen via de totale afleveringskosten voor de desbetreffende deelmarkt, op duidelijk waarneembare wijze van

de kostensoorten af. Wij kunnen daarom blijven nagaan hoe een verandering van de lonen of van de huisvestingskosten op de kosten van een aflevering voor een bepaalde deelmarkt, resp. op het totaal van alle deelmarkten, inwerkt.

De invloed van zg. „orderconcentratie” d.w.z. het werken van de winkelier met een kleiner aantal grossiers, vermindert, zoals de ervaring leert, de kosten van de grossierderij.

Bij een kostentoerekening als hierboven is ontwikkeld, kan van te voren worden bepaald van welke orde van grootte deze besparing kan zijn en waar die zal kunnen worden waargenomen. Het aantal afleveringen per f 1.000.— omzet zal n.l. verminderen, evenals het aantal verkopen en incasso's. In ons voorbeeld heeft zulk een orderconcentratie een direct gevolg voor f 19.— van de f 31.12 aan kosten. Maar niet alleen kan men de orde van grootte van de besparing bepalen, eveneens is na te gaan welke *kostensoorten* relatief minder zwaar zullen gaan drukken. Als achteraf blijkt, dat de verkregen bezuiniging minder groot is dan geraamd was, kan men door „nacalculatie” nagaan op welke kostenplaats en bij welke kostensoort de afwijking zit. De kostenbepaling wordt zo een werktuig in handen van de bedrijfsleiding. Zij is dat reeds lang in de industrie, maar kan dat ook in de handel worden.

§ 13. Aangezien wij een bijdrage wilden leveren tot het vraagstuk van de kostenverbijzondering hebben wij de uit de kosten van de kostenplaatsen resp. die van „een inkoop”, „een aflevering”, enz. bepaald. Deze kunnen zowel voor iedere deelmarkt afzonderlijk als voor het totaal van alle deelmarkten worden bepaald. Het laatste is noodzakelijk als wij de kosten per artikel willen bepalen, het eerste als het om de kosten van een deelmarkt gaat. Dit resultaat eenmaal bereikt, kan men omgekeerd uit de kosten van deze integrale kostenmaten en het aantal malen dat deze worden gebruikt, de kosten bepalen, die voor een bepaalde kostenplaats gemaakt „mogen” worden. Zo komen wij tot een variabele budgettering voor de indirecte inkoopkosten, de magazijnkosten, de verkoopkosten A en B, de afleveringskosten en de incasso- en debiteurenadministratiekosten. Dit is in het bijzonder nuttig om eventuele onderbezetting en verspilling op het spoor te komen.

Als bijv. de magazijnkosten voor zoverre veroorzaakt door het afleveren van goederen niet gedekt worden door de bedragen per aflevering maal het aantal afleveringen, dan wijst dit op een onderbezetting van het magazijnpersoneel. Zo kan een praktische kostenverbijzondering tot verscherping van de kostencontrole en dus tot grotere efficiëntie in de handel bijdragen.

§ 14. Wij zijn begonnen met een onderzoek naar de bezwaren en moeilijkheden, die wij a priori bij een kostentoerekening in de handel mogen verwachten. De vraag dient thans gesteld in hoeverre deze thans wel en in hoeverre deze niet zijn opgelost. Bij dit onderzoek dient men zich o.i. evenwel op een praktisch standpunt te plaatsen en geen grotere nauwkeurigheid te verlangen dan bij kostprijscalculaties in de industrie gebruikelijk is. Ook daar hakt men terecht wel eens knopen door waar de pur sang theoreticus scrupules maakt.

De problemen, die door *de hoge mate van parallelisatie* worden opgeroepen (zie § 3), hebben wij opgelost door een splitsing aan te brengen tussen de kostenplaatsen I en II, waarvan I nader verbijzonderd wordt

naar artikelen en artikelgroepen en II naar deelmarkten. De invloed van de parallellisatie op de kosten vinden wij hoofdzakelijk in groep II. Voor deze groep wordt een organisch verband tussen de artikelen aangenomen.

Het feit, dat men in de handel, al naar het specifieke probleem ligt, behoefte heeft aan een *andere kostendrager* (zie § 4) eist een grote mate van souplesse. Deze wordt in ons systeem bereikt, doordat men de kosten zo ver verbijzondert, dat men nog in verschillende richtingen deze aan specifieke kostendragers kan toerekenen. Ook dit werd verkregen door de splitsing naar kosten, die primair naar de artikelen en die welke primair naar de deelmarkten worden verbijzonderd. Bepalen wij de kosten per artikel, dan ligt er over de verschillende deelmarkten een organisch verband; zoekt men de kosten per afnemer, per afnemersgroep of naar de grootte van de orders, dan ligt er een organisch verband over de artikelen. Men kan zo, al naar het probleem ligt, de kostendragers kiezen.

De problemen, die verband houden met de *omvang van de productie* (§ 5), zijn opgelost doordat voor iedere groep kosten een „productie-eenheid” is gekozen, die voor die groep als kenmerkend kan worden beschouwd. Wij relateren dus niet de totale kosten aan het aantal orders of de grootte van de geldbedragen, maar alleen die kosten, die daarmee in hoge mate samenhangen.

Door zo te werken behoeven wij ook geen oordeel te vormen over de vraag hoe de feitelijke omvang van de productie ten opzichte van de „normale” omvang in totaal staat, maar kunnen wij volstaan met voor ieder productie-onderdeel afzonderlijk deze vraag te stellen. Zowel voor de prestatie van de reizigers als voor het beslag, dat op de magazijnruimte wordt gelegd, ontstaan door de omvang van de productie o.i. geen andere problemen, dan die ook in de industrie moeten worden opgelost.

De *reclamekosten* vormen een speciaal probleem bij de bestudering van de handelsfunctie, onverschillig of deze in een zelfstandige onderneming wordt uitgeoefend, dan wel geïntegreerd plaats vindt. Rationeel komt het ons voor een splitsing te brengen tussen de „routine-reclame”, die tot doel heeft het bedrijf op de gegeven omvang te laten functioneren en de speciale reclame, welke voor uitbreiding van de zaken wordt gemaakt. De eerste groep reclamekosten dient duidelijk tot instandhouding van het productie-apparaat. Zij zijn dus kosten van de lopende periode. In de praktijk levert de verbijzondering van deze kosten in ons systeem maar zelden onoverkomelijke bezwaren op. Reclame toch is steeds min of meer gericht en wel of op bepaalde artikelen of op een bijzondere deelmarkt. In het eerste geval worden zij in kostengroep I opgenomen, in het tweede in kostengroep II.

Alleen de reclame, die kennelijk gericht is op expansie, vormt geen kosten van de lopende productie, maar moet of geactiveerd of uit de winst worden gefinancierd. Het laatste is uiteraard het veiligste.

In § 7 hebben wij enige vraagstukken genoemd, die o.a. met behulp van de kostentoe rekening moeten worden opgelost. Overweegt men een *integratie of differentiatie* van de handelsfunctie, dan moet men de integrale kosten, verbonden aan die functie, kennen om deze te vergelijken met de marges, die de gedifferentieerde handel vraagt.

Volledigheidshalve wijzen wij er op, dat het integreren resp. differentieren van de handelsfunctie *niet uitsluitend* op grond van kostenoverwegingen geschiedt. Onafhankelijkheid van derden, m.a.w. veiligheid van de afzet, is eveneens een van de beslissende elementen.

Het beoordelen of het rationeel is *het assortiment* in te krimpen dan wel

uit te breiden, eist inzicht in de kosten, verbonden met de distributie van het betreffende artikel of artikelengroep. Evenzo is het gesteld bij het overwegen van een uitbreiding of inkrimping, kwalitatief resp. quantitatief van bepaalde *deelmarkten*.

Prijdiscriminatie t.a.v. deelmarkten en extra-kortingen t.a.v. bepaalde producten vindt deel zijn grondslag in kostenoverwegingen (voordeel van grotere orders bijv.), deels zijn deze een gevolg van machtsvorming aan de zijde van de kopers. In beide gevallen moet men weten welke marge men kan afstaan zonder dit onderdeel van de productie verliesgevend te maken. Kennis van de verbijzonderde kosten is dan nodig.

Onze eindconclusie is, in tegenstelling tot Prof. Van Muiswinkel, dat de verbijzondering van de distributiekosten wetenschappelijk niet aan meer bedenkingen onderhevig is en in de practijk geen andere of grotere moeilijkheden ondervindt, dan zulks in de industrie het geval is. Evenals in de industrie achten wij een nauwkeurige kostentoerekening in de handel noodzakelijk en mogelijk voor het economisch beoordelen van de handelingen en dus voor het opvoeren van de productiviteit.

SUMMARY

For an effective policy it is just as necessary in commercial enterprises as in industrial enterprises to balance costs against returns. The difficulties experienced in imputing the costs to certain articles and to certain orders, are intrinsically the same as those that have to be solved in industry in determining the costs of production. It appears too that the same methods to determine these costs may be applied. As however the dealer should know both the costs per article or group of articles and the costs per order, group of orders or part-market it is essential for the method of cost-accounting to be flexible enough to admit of it being applied to various objects.

This is brought about by making a main distinction between costs which are in particular connected with the nature of the goods, i.e. the buying costs, the warehouse costs, and the selling costs in so far as they are connected with the value of the goods and on the other hand costs, which are in particular connected with the nature of the buyers or of the part-markets in which the enterprise operates. This includes: selling costs in so far as they are connected with the selling of the article, the number of visits etc.; the costs connected with the delivery of the goods to the buyer and the costs connected with the administration of the orders and of the debtors and the collection.

By combining the costs thus determined satisfactory results can generally be obtained.

In industry the costs of every article are determined by means of the number of direct working-hours and the number of direct machine-hours via which variables the indirect costs can also be distributed; similar practical standards can be used in commerce as well. Thus we can distribute all the costs connected with the buying according to the number of incoming invoices, the warehouse costs via the time and space which the goods concerned take up, the selling costs on the one hand according to the value of goods sold and on the other hand according to the number of sales, the costs of delivery according to the number of deliveries and the