

# GEBRUIKELIJKE EN WENSELIJKE KOSTENVERBIJZONDERINGEN

door *Drs. Sj. Muller*

Van verbijzonderen van kosten is sprake als men die kosten ten laste van bepaalde objecten brengt op grond van logische verbanden. Deze objecten kunnen zowel bestaan uit de door het bedrijf gevoerde eind- en tussenprodukten als uit groepen van handelingen. In de praktijk staat echter het ten laste brengen van de gevoerde produkten meestal dermate in het centrum van de belangstelling, (m.a.w. het verbijzonderen op produkten is dermate gebruikelijk), dat als gevolg daarvan het verbijzonderen naar andere objecten wordt verwaarloosd (als hieraan het nodige wordt gedaan spreekt men meestal niet meer van verbijzondering maar van kostenanalyse). De drang tot verbijzonderen op produkten kan zo sterk worden, dat men het met de „logische verbanden” niet te nauw neemt. Dit tot elke prijs ten laste van produkten brengen van de kosten, ook als het verband daarmee te gecompliceerd is om in de dagelijkse praktijk als grondslag van de verbijzondering gehanteerd te worden (waarna „toerekening” volgt op vaak zeer weinig logische gronden), draagt vele gevaren in zich. Men zou er goed aan doen te overwegen of vervanging (of aanvulling) ervan door verbijzondering naar andere objecten niet te verkiezen zou zijn, aangezien dit meer zou bijdragen tot het verkrijgen van een grondslag voor verantwoorde bedrijfsbeslissingen.

Men zou ook kunnen zeggen: de calculatie richt zich in de praktijk soms dermate krampachtig op de gevoerde produkten dat men neiging heeft om de beperkingen in de juistheid ervan over het hoofd te zien en te vergeten dat het gewenst is daarnaast de kosten op andere wijze te analyseren.

Dat men er in zo sterke mate naar streeft een zo groot mogelijk deel der totale kosten ten laste van de gevoerde artikelen te brengen is overigens zeer wel verklaarbaar:

- a) voor een groot deel der kosten is verbijzondering op produkten zeer wel mogelijk (met name geldt dit voor de fabricagekosten).
- b) voor het verantwoord nemen van de belangrijkste bedrijfsbeslissingen (wel of niet aanvaarden van bepaalde orders tegen gegeven prijzen, wel of niet voeren van bepaalde artikelen) is kennis van de bijzondere kosten van dat produkt een voorwaarde.
- c) het proces van de kostenverbijzondering naar produkten kan ook worden gehanteerd voor het op eenvoudige wijze verkrijgen van een oordeel over de betrokken kosten (vergelijking van de uit de produktie afgeleide „redelijke” kosten met de „werkelijke”).

Daar staat echter tegenover dat:

- a) een toenemend deel van de totale kosten gevormd wordt door die kosten, waarvan het verband met de gevoerde produkten niet zo duidelijk is (inkoopkosten, verkoopkosten bij gezamenlijke verkoop, administratiekosten, kosten van werkvoorbereiding en planning, kosten van personeelafdeling, stafafdelingen, enz.) zodat het gevaar dat bij toerekening op onjuiste basis ongerechtvaardigde conclusies worden getrokken, toeneemt.
- b) er vele belangrijke beslissingen in een bedrijf genomen moeten worden, die gebaseerd zijn op een andere verbijzondering der kosten dan alleen die naar produkten. (Men denke bijv. aan het verlenen van kwantumkortingen).

c) het voor de beoordeling van verschillende categorieën kosten in de eerste plaats van belang is om een onderzoek in te stellen naar het nuttig effect ervan, en pas in de tweede plaats hun hoogte af te meten aan de hand van geproduceerde aantallen stuks of aantal verrichte handelingen. Het doel waarvoor dit soort kosten wordt gemaakt is vaak minder nauwkeurig omschreven en het proces dat gevolgd moet worden om het doel te bereiken is meestal ook in veel sterkere mate voor variatie vatbaar dan in de fabriek. Aldaar kunnen zowel de doelstelling (produktie van a stuks in tijd b met nauwkeurige kwaliteitseisen) als het proces met de daarvoor noodzakelijk te maken kosten nauwkeurig worden vastgelegd, terwijl deze op korte termijn niet voor wijziging van betekenis vatbaar zijn. Daarentegen kan men wel taxeren dat men komend jaar met p reizigers q tons zal verkopen tegen een prijs a, maar dit „proces” wordt door zoveel factoren beïnvloed die men onvoldoende kent of niet in de hand heeft, dat men zich voor een beoordeling van de kosten niet kan beperken tot een vergelijking van gecalculerde en werkelijke kosten. Nog sterker spreekt dit wellicht t.a.v. reclamekosten, waarover een oordeel op heel andere gronden uitgesproken zal moeten worden dan over produktiekosten.

Ten aanzien van kosten die niet direct met de gevoerde artikelen samenhangen zal bij de verbijzondering met de afwijkende aard rekening gehouden moeten worden. Dit kan geschieden door:

- 1) in de opstellingen duidelijk van het ontbreken van een rechtstreeks verband met de gevoerde artikelen te doen blijken.
  - 2) er naar te streven deze kosten op andere wijze te verbijzonderen teneinde een inzicht in de kostenstructuur te krijgen en een oordeel (of althans een „beter” oordeel) over de hoogte ervan te kunnen uitspreken.
- ad 1) Om duidelijk te maken dat de verschillende gevoerde produkten weliswaar in verschillende mate bijdragen tot de dekking van de niet direct met de omvang van produktie en afzet samenhangende kosten maar dat niet van een direct verband met die kosten gesproken kan worden, zouden de resultaten als volgt weergegeven kunnen worden:

	<i>Omzet</i>	<i>Brutowinst</i>	<i>% v.d. omzet</i>
Artikel A .....	f 350.000,—	f 40.000,—	(11,4 %)
Artikel B .....	„ 270.000,—	„ 45.000,—	(16,7 %)
Artikel C .....	„ 130.000,—	„ 25.000,—	(19,2 %)
Totaal	<u>f 750.000,—</u>	<u>f 110.000,—</u>	(14,7 %)

Niet direct ten laste van de gevoerde artikelen te brengen:

verkoop- en

expeditiekosten f 35.000,— (4,7 %)

administratiekosten „ 15.000,— (2,0 %)

rabatten „ 10.000,— (1,3 %)

kosten algemeen

beheer „ 20.000,— (2,7 %)

Totaal der niet op artikelen

verbijzonderde kosten f 80.000,— (10,7 %)

Nettowinst vóór belastingen

f 30.000,— (4,0 %)

Deze opstelling heeft in vergelijking met de meer gebruikelijke, waarbij

de „nettowinst per artikel” wordt gemeld, het voordeel, dat geen arbitraire verdeelsleutels zijn gehanteerd. Zou dit wel zijn gebeurd en had men bijv. toegerekend op basis van de omzetwaarde, dan zou voor artikel A nog maar nauwelijks gesproken kunnen worden van een positief resultaat, zodat er eniging zou zijn te overwegen dit artikel minder te pousseren of wellicht zelfs uit het assortiment te verwijderen. Bij nader onderzoek zou echter kunnen blijken dat de gemiddelde ordergrootte voor artikel A veel gunstiger ligt dan voor de artikelen B en C (zodat met het voeren ervan relatief weinig verkoop- en expeditiekosten gemoeid zijn), terwijl het bovendien kan zijn dat de beide laatste artikelen met name worden verkocht aan een categorie afnemers die langer krediet geniet of aanspraak maakt op meer dan de doorsnee-rabatten (bijv. leden van bepaalde inkoopcombinaties).

ad 2) Een deel van de kosten die niet of nauwelijks op redelijke wijze naar produkten verbijzonderd kunnen worden, kunnen zeer wel naar andere kenmerken worden onderscheiden. Verkoopkosten kunnen bijv. zeer wel worden verdeeld naar reiziger of agent, d.w.z. naar gebied. In sommige gevallen geldt dit eveneens t.a.v. expeditiekosten en een deel van de administratiekosten. Voorts kan men bijv. rabatten en een deel van de administratiekosten (kosten van facturering en van debiteurenadministratie) onderscheiden naar afnemerscategorieën. In vele gevallen zal het ook blijken mogelijk te zijn om een min of meer belangrijk deel van de niet direct van de ten laste van de gevoerde artikelen te brengen kosten op logische wijze te verbijzonderen op de omzet in verschillende ordergrootten (bijv. na berekening van de verkoop-, behandelings-, plannings- en administratiekosten per order). Aannemende dat het niet al te moeilijk zal zijn om de omzetten en dus ook de brutowinsten naar dezelfde gezichtspunten te rubriceren, wordt het dan mogelijk opstellingen als onderstaande te maken:

<i>gebied</i>	<i>omzet</i>	<i>brutowinst</i>	<i>bijz. kosten</i>	<i>resterende brutowinst</i>	<i>% v.d. omzet</i>
1	f 80.000,—	f 11.000,—	f 9.000,—	f 2.000,—	(2,5 %)
2	„ 35.000,—	„ 6.000,—	„ 3.500,—	„ 2.500,—	(7,2 %)
etc.					
Totaal	f 750.000,—	f 110.000,—	f 60.000,—	f 50.000,—	(6,7 %)
				„ 20.000,—	
				<u>f 30.000,—</u>	

of

<i>ordergrootte</i>	<i>aantal orders</i>	<i>omzet</i>	<i>brutowinst</i>	<i>bijz. kosten</i>	<i>resterende brutowinst</i>	<i>% v.d. omzet</i>
t/m f 99,—	1.800	90.000,—	15.000,—	17.500,—	./ 2.500,—	(./ 2,8 %)
100 f 199,—	800	130.000,—	20.000,—	9.000,—	11.500,—	( 8,5 %)
200 f 299,—	700	180.000,—	25.000,—	9.000,—	16.000,—	( 8,9 %)
300 f 399,—	350	110.000,—	15.000,—	4.500,—	10.500,—	( 9,5 %)
400 f 499,—	300	120.000,—	20.000,—	6.000,—	14.000,—	( 11,6 %)
500 f 599,—	150	80.000,—	10.000,—	2.500,—	7.500,—	( 9,4 %)
600 en hoger	70	40.000,—	5.000,—	1.500,—	3.500,—	( 8,7 %)
Totaal	4.170	750.000,—	110.000,—	50.000,—	60.000,—	( 8,0 %)
					30.000,—	
					<u>30.000,—</u>	

In deze opstellingen is afgezien van arbitraire toerekeningen, als gevolg waarvan een deel der totale kosten onverdeeld is gebleven. Van overwegend bezwaar is dit niet zolang het inzicht in de verhoudingen, op grond van het wel logisch te verbijzonderen gedeelte der kosten, wordt vergroot. Het aandeel van de niet direct op artikelen te verbijzonderen kosten in de totale kosten heeft weliswaar de neiging toe te nemen, maar dit behoeft aan een logische verbijzondering naar andere kenmerken niet noodzakelijk in de weg te staan. De in beide bovenstaande voorbeelden gevolgde verbijzonderingen zouden inderdaad nuttig kunnen zijn. Uit het eerste geval blijkt dat gebied 1 relatief weinig bijdraagt tot de resultaten (bijv. omdat daar met name artikelen worden verkocht met een brutowinstmarge die beneden het gemiddelde ligt), terwijl het tweede aan het licht brengt dat orders tot f 100,— verliesgevend zijn. Dit zijn feiten die aan de bedrijfsleiding bekend moeten zijn, niet om de verkoop in gebied 1 af te stoten of orders onder f 100,— te weigeren, maar om maatregelen te beramen om in de ongewenste situatie verbetering te brengen.

Om tot gewenste kostenverbijzonderingen - waarvan de voorgaande slechts een voorbeeld zijn - te komen, zal het verrichten van nadere analytische onderzoeken onvermijdelijk zijn. Men zoekt immers samenhangen als basis van een logische kostenverdeling en zonder analyse zullen deze meestal niet te verkrijgen zijn. De te verzamelen gegevens zullen meestal van drieërlei aard zijn:

- a) kostengegevens, bijv. autokosten per KM., factureerkosten per factuur, kosten debiteurenadministratie per creditfactuur, enz.
- b) statistische gegevens, bijv. KM. per bezoek, verhouding bezoeken tot orders per reiziger, aantal orders per gebied resp. per ordergrootte, contante en creditverkoppen per reiziger resp. per afnemerscategorie resp. ordergrootte, enz.
- c) omzetten per artikel naar verschillende criteria als bijv. afnemerscategorie, reiziger, enz.

Bij onderzoek zal meestal blijken, dat een zeer belangrijk deel der noodzakelijke gegevens beschikbaar is of zonder veel moeite verkregen kan worden. Het meeste werk dat verricht zal moeten worden om te komen tot redelijke kostenverbijzonderingen in de sectoren buiten de fabricage zal meestal zijn het analyseren en rubriceren van reeds beschikbare gegevens.

Hiermee is echter niet ontkend dat extra werk verricht zal moeten worden om het gestelde doel te bereiken. Men acht dit in vele gevallen een bezwaar. Eigenlijk is dit merkwaardig, daar dit argument meestal niet wordt gehanteerd als het gaat om het verbijzonderen van fabricagekosten op produkten. Voor het inrichten en het handhaven van een behoorlijke calculatie van de fabriekskostprijs heeft men meestal wel wat over; het behoorlijk analyseren van de overige kosten acht men nog vaak een luxe. Teneinde dit „gevoel” te bestrijden, zouden de volgende argumenten gehanteerd kunnen worden:

- a) een groot deel der noodzakelijke gegevens is meestal reeds aanwezig (zie hiervoor), zodat de verzameling ervan niet zeer kostbaar is (het verzamelen van bedrijfsgegevens t.b.v. de calculatie der fabricagekosten gaat vaak met veel meer moeite gepaard).
- b) niet alle benodigde gegevens behoeven voortdurend bewerkt te worden. Het gaat immers om het leren kennen van structurele samenhangen en deze wijzigen niet op korte termijn, tenzij als gevolg van bewust getroffen maatregelen. Maar dan is het waarnemen van het effect ervan - bijv. van ingevoerde kwantumkortingen - ook zeer gewenst. Heeft men bijv.



vastgesteld dat 20 % van de klanten, die 4 % van de omzet vertegenwoordigen ca. 50 % van het werk in de debiteuren-administratie vertegenwoordigen, dan heeft het niet veel zin een dergelijk onderzoek na enkele maanden te herhalen (uiteraard tenzij maatregelen op grond hiervan zijn getroffen).

- c) het onderzoeken van bepaalde samenhangen is vaak reeds op zichzelf nuttig, zonder dat deze basis vormen voor een kostenverbijzondering. Blijkt bijv. dat een groot deel van het werk in een debiteurenadministratie veroorzaakt wordt door het slecht betalen door de kleinste afnemers, dan kan deze „ontdekking” op zichzelf reeds leiden tot bijv. de vraag of levering onder rembours aan deze groep klanten niet gerechtvaardigd is.
- d) slechts door een analyse van de verschillende samenhangen kan tot een oordeel over het nuttig effect gekomen worden. Zo zal pas een onderzoek naar de verhouding bezoeken tot orders en naar de per bezoek gereden KM. per gebied, gecombineerd met een onderzoek naar de daarbij behorende ordergrootten en brutowinst, kunnen aantonen of reizigers met een redelijke frequentie de juiste klanten bezoeken en of eventueel een andere wijze van bewerken van de betrokken klanten de voorkeur verdient.
- e) een onderzoek naar de verschillende samenhangen zal aan het licht brengen, dat enkele kosten - op gelijke wijze als in de fabriek - op eenvoudige wijze gecontroleerd kunnen worden. Zo zal men de kosten van facturering in bepaalde gevallen bijv. mogen afmeten aan het aantal gemaakte facturen (uiteraard is dan o.m. voorwaarde dat het aantal gefactureerde regels vrijwel constant is) en de kosten van de debiteuren-administratie aan het aantal credietfacturen. Het zal duidelijk zijn dat dit zeer veel betere maatstaven voor de beoordeling ervan zijn dan bijv. de omzetten.

Het is een bekend verschijnsel dat niet noodzakelijk periodiek weerkerend werk vaak wordt verwaarloosd. Wellicht is dit een der voornaamste redenen waarom het verbijzonderen (analyseren) van de niet-fabricagekosten (waarvoor periodiek een onderzoek ingesteld zou moeten worden) vaak zo stiefmoederlijk wordt behandeld. Een andere reden is waarschijnlijk gelegen in de omstandigheid dat logische verbijzondering van dit soort kosten nog geen gewoonte is geworden, dit in tegenstelling met calculatie der fabricagekosten. Geen van beide redenen mogen voor de accountant aanleiding zijn zich bij de huidige situatie neer te leggen. Van hem kan een stimulans uitgaan om dergelijke onderzoeken te entameren, waardoor het inzicht zou worden vergroot.