

Direct costing

Authors	Geertman, J.A.
Published in	Maandschrift Economie
Publication Date	1964
Document Version	publishersversion
Link	https://research.tilburguniversity.edu/en/publications/4745ce35-c040-4f0a-89fd-119ad20873f8
Citation	Geertman, J A 1964, 'Direct costing', Maandschrift Economie, vol. 28, no. 5, pp. 193-205.
Download Date	2025-08-10 20:06:52
Rights	<p>General rights</p> <p>Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research. - You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain - You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal" <p>Take down policy</p> <p>If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.</p>

DIRECT COSTING

door

Dr. J. A. GEERTMAN

1

„Direct costing” (D.C.) is het belangrijkste probleem van de „Ondernemingen in het Verenigde Europa. D.C. was niet van betekenis zolang er nog een verkopersmarkt bestond. Thans met de overgang naar een kopersmarkt wint het aan betekenis.

Op de Euro-Economie congressen (zie Economisch-statistische Berichten van 23 en 30 oktober 1963) is over de D.C. gesproken, nl. voor de eerste maal in 1962 in Parijs en vervolgens in Zürich in 1963, waar dit tezamen met „marketing” het hoofdthema werd. Uit gesprekken met de Franse sectie van Euro-Economie (E.-E.) is mij gebleken, dat het daar het overheersende probleem geweest is, maar dat de druk op de prijzen van overheidswege de belangstelling van de accountants heeft doen dalen. Momenteel interesseert men zich, mede in het kader van het vierde Franse plan, vooral voor de bedrijfsvergelijking. Daarbij kan ik mij niet aan de indruk onttrekken, dat er een analogie is met de ontwikkeling, die Duitsland van 1933 tot 1945 gekend heeft, nl. de ontwikkeling in de richting van calculatievoorschriften en „Kontenrahmen”. Het Franse „plan comptable”, dat van Duitse oorsprong is, begint eerst thans goed tot ontwikkeling te komen. Dit is merkwaardig, omdat er in Frankrijk vele bedrijfseconomen zijn, die de Amerikaanse literatuur voortreffelijk kennen. De grote Amerikaanse invloed in Frankrijk verklaart, waarom men in het „plan comptable” de Duitse indeling in „Kostenarten”, „Kostenstellen” en „Kostenträger” niet overgenomen heeft.

In Duitsland gaat men de andere kant op. Er ontstaat steeds meer twijfel aan de waarde van één uniforme „Kontenrahmen” en aan bedrijfsvergelijkingssystemen. Men heeft bezwaar tegen het gebruik van klasse 4 als een „Sammelbecken”, men heeft bezwaar tegen het gebruik van verdelingssleutels en bovenal tegen het feit, dat de klassen 6 en 8 niet de gelegenheid bieden tot toepassing van de „break-even analysis”. Dienovereenkomstig neemt de waardering voor de Amerikaanse literatuur met de dag toe. Men beseft in Duitsland, dat het wegvallen van de invoerrechten de specialisatie in de industrie zal doen toenemen, hetgeen de parallelisatie in de handel bevordert. Dit proces zal versneld worden, zodra, na de

Kennedyronde, een grote export naar de V.S. zal ontstaan. Daarbij verwacht men een verscherpte concurrentie met krimpende marges tezamen met een zich wijzigende afzetstructuur. Het aantal deelmarkten zal, niet alleen geografisch, maar ook als gevolg van nieuwe afzetkanalen, toenemen. Dezelfde overwegingen gelden voor alle zes landen van de Euromarkt. Op het E.-E. congres te Zürich werd het duidelijk, dat van D.C. in het kader van de toekomstige marktverhoudingen, leven en dood van de ondernemingen afhangen.

In alle Europese landen doet zich daarbij het probleem voor, dat personen uit het midden van het autoriteitsdiagram het probleem misschien kennen, maar dat, met weinig uitzonderingen, zulks in tegenstelling tot de V.S., directie en commissarissen daarvan onkundig zijn. Voor Nederland komt daarbij, dat onze examens als Staatspraktijk, Boekhouden M.O., Handelswetenschappen M.O., 25 à 30 jaar ten achter zijn. Dit geldt ook voor Philips, Spoorwegen en K.L.M. Voor wat betreft de figuur van de commissaris in de V.S. verwijs ik naar: W. Newman, Bewuste Bedrijfsvoering, 1960, Hoofdstuk 14.

Blijkens Philips Administration Review, december 1963, is er in oktober 1963 in Eindhoven een internationale bespreking geweest van delegaties van Philipsbedrijven uit vele landen, o.a. over „return on investment” en maandelijkse resultatenrekeningen per produkt en per land. „Pre-adviezen en notulen zijn in druk verschenen”. Bij navraag bleek, dat zij alleen ter beschikking staan van Philips-personeel. Deze ontwikkeling beduidt een kentering. Zolang echter het personeel de bekende standaardwerken als G. Shillinglaw, Cost accounting, Analysis and Control; J. Dean, Managerial Economics; J. Howard, Marketing, enz. niet bestudeert, zal men niet veel verder komen. Ik verwijs naar de literatuurlijst van de Tilburgse Hogeschool. Voor de beide andere genoemde bedrijven die Philips in het budgetsysteem gevolgd hebben, geldt a fortiori hetzelfde.

Indien zij het 3e E.-E. congres gevolgd hadden, zou hun een licht zijn opgegaan. Er werd bijv. een eenvoudig voorbeeld gegeven door de exportafdeling van Volkswagen. Uitgelegd werd, zulks met behulp van getallenvoorbeelden, hoe men vanuit Wolfsburg op basis van D.C. de generaalimporteurs en hun dealers controleert en adviseert. Per V.W.-garage van de gehele wereld heeft men in Wolfsburg kostendekkingscijfers voor nieuwe wagens, gebruikte wagens, onderdelen en reparatie. Men verstrekt mediaangemiddelden met bijbehorende hoogste en laagste waarden. Enige tijd later heeft men mij ter plaatse in Wolfsburg frappante resultaten van het systeem laten zien. Men toonde bijv. de gedetailleerde cijfers

van twee ongeveer gelijke garages in de buurt van Marseille. De ene had een goed, de ander een slecht resultaat. Een analyse van de cijfers toonde aan, dat de tweede garage teveel in overwerk deed verrichten.

In tegenstelling tot Duitsland, Oostenrijk, België en Frankrijk hebben mijn vele geschriften over het thema in Nederland niet veel waardering gevonden. Natuurlijk zijn er uitzonderingen, bijv. het proefschrift van Slot. Voor een samenvatting van mijn gedachten op Europees niveau verwijs ik naar: *Der Betrieb und der Markt*, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne/Westfalen, 1963.

2

In Duitsland wordt dikwijls beweerd, dat D.C. niets nieuws zou bieden. De indeling in „Vollkostenrechnung” en „Teilkostenrechnung” is daar algemeen bekend. Men weet ook, dat een bedrijf, dat zijn calculatie op de „Teilkostenrechnung” baseert, zijn faillissement tegemoet kan zien en dat bij een grote orderportefeuille. Echter zijn D.C. en „Teilkostenrechnung” geenszins identiek.

De tegenstelling Teilkostenrechnung/Vollkostenrechnung enerzijds en direct costing/absorption costing anderzijds is niet gelijk. Tussen de beide eerste bestaat een contradictoire oppositie, zoals bijv. tussen wit en niet-wit (voorbeeld uit de colleges van Cobbenhagen). Beiden sluiten elkaar volledig uit. De tegenstelling tussen D.C. en A.C. is een contraire, zoals bijv. tussen wit en zwart, waartussen alle overgangen van grijs kunnen voorkomen. Daarmee in verband staat het wetenschapsbegrip. De Amerikanen, die in hun „managerial economics” steeds met contraire opposities werken, beoefenen de wetenschap alleen om de praktijk te dienen. Nu kan men hen wel uitschelden voor pragmatici, maar een feit is, dat zij met hun wetenschap iets kunnen doen.

Beide groepen huldigen het principe, dat elk produkt zijn eigen kosten dragen moet. Terwijl echter zij, die als grondprincipe uitgaan van de contradictoire oppositie, voorop stellen, dat het bedrijf moet produceren met een minimum aan kosten, gaat de andere groep, die van de contraire oppositie, uit van de rentabiliteitsgedachte: winst per geïnvesteerde gulden. Die winst is de brutowinst: verschil tussen opbrengst en variabele kosten.

Tussen beide groepen bestaat geen verschil t.a.v. materiaal en loon. Beide groepen gebruiken standaardhoeveelheden en standaardprijzen. T.a.v. de indirecte kosten is er echter een aanzienlijk

verschil. Zo bijv. vindt men in deleerboeken van D.C. nauwelijks iets van verdelingssleutels en van afschrijvingen.

Beide groepen werken met een ander begrip causaliteit. Het causaliteitsbegrip van D.C. is doelgericht (causa finalis). Dit doel is niet het kostenminimum, evenmin het winstmaximum, maar het is de rentabiliteit.

Een boek over D.C. behoort met de „investment planning” te beginnen (Der Betrieb und der Markt) of althans in de loop van het betoog hier het centrale probleem van te maken (Shillinglaw).

De theorie van de lineaire programmering heeft ons geleerd, dat de rentabiliteit niet altijd per geïnvesteerde geldeenheid berekend moet worden. Dit is alleen het geval als het geïnvesteerde kapitaal het knelpunt (Engpasz, bottle-neck) van de bedrijfsvoering vormt. Een fabriek met te weinig arbeiders behoort te calculeren met winst per arbeidsuur; een zelfbedieningszaak in de stad met te weinig ruimte met winst per vierkantemeteruur enz. Gedurende de oorlog toen er te weinig grondstof was, rekende men met winst per toegewezen kilogram grondstof. Een goed voorbeeld van de knelpuntcalculatie vindt men in de Nederlandse confectiefabrieken, die vrij algemeen rekenen met winst per meisjesminuut.

De hoofdtegenstelling is: moet bij calculatieproblemen het doel een rol spelen, ja of neen? Is het onwetenschappelijk als men het doel op de voorgrond stelt? Wat is het verschil tussen wetenschap en politiek? Is politiek toegepaste wetenschap?

Hier ligt de kern van de tegenstelling tussen de algemene economie en de bedrijfseconomie in haar Nederlandse versie. Het standpunt van de objectiviteit heerste in de algemene economie nog in 1905: de bekende publikatie van Max Weber „Ueber die Objektivität sozialwissenschaftlicher und sozialpolitischer Erkenntnis”. Maar sinds 1905 is er veel veranderd. Thans werkt de algemene economie met het begrip „kringloop van het nationale inkomen”. Binnenkort zal zij het nationale standpunt moeten verlaten en de kringloop van het inkomen in de E.E.G. moeten analyseren.

De theorie van „Vollkostenrechnung”, en „Teilkostenrechnung” (causa efficiens) was goed, toen de kosten nog overwegend variabel waren en de overheersende marktform die van de volledige mededinging was.

Het is thans niet meer juist de bedrijfseconomische theorie in een éénrichtingverkeer op te bouwen. Nu het oligopolie en de monopolistische concurrentie op de voorgrond treden, moet men rekening houden met de voortdurende wisselwerkingen tussen marginale kosten en marginale opbrengsten. De oude theorie kan bijv. de

reclame niet verklaren, daar deze simultaan de opbrengsten en de kosten beïnvloedt.

Intussen is door het starre vasthouden aan het wetenschappelijk éénrichtingsverkeer een achterstand t.o.v. de V.S. van 25 à 30 jaar ontstaan en kunnen wij in Nederland geen goede managementleerboeken schrijven, omdat wij weigeren, te aanvaarden, dat de bedrijfseconomie de studie is van „decision making” in het bedrijf op elk niveau van het autoriteitsdiagram. Daardoor ook blijven wij verstoken van de hoofdinstrumenten in handen van de „controller”: investment planning en break-even analysis, marginale opbrengsten en marginale kosten.

3

Hieronder volgt een schema van het D.C.-systeem:

Produkt A

Variabele kosten	—	Omzet	—
Brutoresultaat	—		—
	—		—
	—		—
Vaste kosten	—	Brutoresultaat	—
Nettoresultaat	—		—
	—		—
	—		—
	—		—

Afdeling X

Variabele kosten	—	Nettoresultaat:	
Brutoresultaat	—	Produkt A	—
	—	„ B	—
	—	enz.	—
	—		—
Vaste kosten	—	Brutoresultaat	—
Nettoresultaat	—		—
	—		—
	—		—
	—		—

Bedrijf

Variabele kosten	—	Nettoresultaat:	
Brutoresultaat	—	Afdeling X	—
		„ Y	—
		enz.	
	—		—
	—		—
Vaste kosten	—	Brutoresultaat	—
Nettowinst	—		
	—		—
	—		—
	—		—

Uit dit schema volgt, dat D.C. niet met één begrip „vaste kosten” werkt. Bij D.C. wil men steeds weten, of de betrokken kosten vast zijn voor het produkt, de afdeling of het gehele bedrijf.

Hier ligt de fout van de K.L.M. Men werkt daar nog met het Philipssysteem van de oorlogsjaren. Een transportbedrijf moet echter op de bovenaangegeven wijze het resultaat kennen per reis, per lijn, per vliegtuigtype, per luchthaven enz. Weten de spoorwegen per maand wat zij verdienen op het personenvervoer eerste klas op de lijn Leeuwarden-Harlingen? En splitst een autobusonderneming haar resultaten op zodanige wijze, dat zij weet, dat 40 personen voor 2 weken naar de Costa Brava voordeliger is dan de Franse Riviera? Indien bij het transport aldus gecalculeerd werd, hadden de spoorwegen al lang besloten de avondretours wederom in te voeren. Zulke beslissingen hangen mede af van de elasticiteit van de vraag per markt. Indien de fabrieken aldus calculeerden, hadden wij allang geen verticale prijsbinding meer. „Afdeling” kan in het bovenstaande schema van alles zijn: verkoopprayer, afzetkanaal, groep klanten enz. Wordt het calculatiesysteem door fabrieken overgenomen, dan krijgen wij meer toeleveringsbedrijven, zeker als bovendien de omzetbelasting is aangepast door invoering van de T.V.A. (taxe sur la valeur ajoutée), de omzetbelasting over de toegevoegde waarde.

In verband hiermee staat het boekhoudsysteem. Het is bekend, dat het Italiaans boekhouden twee wegen gegaan is, nl. de angelsaksische en de Europees-continentale richting. Deze laatste richting heeft door de maandelijkse journalisering een verstarring ondergaan. Zij was ideaal in de tijd van de pen-en-inkt administratie en in de periode van de eenvoudige boekhoudmachines. In het

ponskaarten- en computertijdperk hoort zij niet thuis. Onze boekhoudleerboeken behandelen dan ook de machines in een appendix. Zij zijn in tegenstelling tot de V.S. niet in het systeem geïntegreerd. In Shillinglaw is de toepassing van ponskaart en computer een vanzelfsprekendheid, ook voor kleine zaken voor wie dat in service of door een accountantskantoor gebeurt. Het gemakkelijk sorteren maakt vele „ledgers” (grootboeken) en „sub-ledgers” (sub-grootboeken) mogelijk. Het is niet moeilijk een volledig rekeningensysteem per afdeling te hebben. Daarom kan men in de V.S. gemakkelijk decentraliseren en wel aan de hand van maandelijks resultaten-rekeningen per afdeling. Deze resultaten relateert men aan het knelpunt van die afdeling. De decentralisatie gaat daarbij zeer ver. Afdelingen worden vrij gelaten in beslissingen als: zelf fabriceren of kopen, kopen of huren enz. Als verrekenprijzen gebruikt men in principe marktprijzen. Men zou kunnen zeggen, dat de V.S. een gecoördineerde boekhouding hebben en dat continentaal-Europa een gesubordineerde boekhouding heeft. Dit verschil is zeer belangrijk, daar het vele andere verschillen verklaren kan, bijv. het grote verschil in toepassing van de statistiek en de andere bedrijfsorganisatie. Zonder deze principes kan men de functies van „controller” en „treasurer” niet verklaren.

In verband met D.C. moet het systeem van multimomentopnamen worden genoemd, waardoor de arbeid en de machinekosten veel verder gesplitst kunnen worden dan zonder dit systeem het geval is. Multimoment (M.M.) maakt veel meer kosten „direkt”. M.M.-opnamen worden veelal door ingenieurs uitgevoerd en deze hebben de neiging hierin te ver te gaan. Shillinglaw behandelt het voorbeeld van splitsing van de arbeidsuren in een fabriek en merkt daarbij op: Als de directeur-productie één achtste van zijn tijd in de gieterij doorbrengt, betekent dat nog niet, dat de gieterij dan met één achtste van zijn salaris belast moet worden, want de marktpositie van de gieterij wordt niet beter of slechter naargelang de directeur-productie meer of minder lang in deze afdeling verblijft. De kosten van de directeur-productie zijn onafhankelijk van de beslissingen van de afdelingschef en moeten dus als vaste kosten beschouwd worden.

Bij de berekeningen per afdeling komt altijd het knelpuntprobleem naar voren. Men denke bijv. aan een automobielfabriek, die wegens onvoldoende machinecapaciteit in een afdeling niet voldoende kan produceren, zodat men bij toeleveranciers kopen moet. Dan moet de toelevering op zodanige wijze plaats vinden, dat de producten met de kleinste kostendeckking het eerst en later die met een grotere kostendeckking toegeleverd worden.

Uit het volgend voorbeeld, ontleend aan Shillinglaw (blz. 616) blijkt, dat bij D.C. de rekeningen „Verlies/winst door minder meer dan verwachte bedrijfsdrukten” niet in de boekhouding voorkomen.

Aangenomen is, dat slechts één produkt wordt gefabriceerd en dat het plan ten aanzien van de winsten het volgende is:

Plan

	totaal	per stuk
Verkoop (50.000 stuks)	\$ 60.000	\$ 1.20
Kosten van de verkochte goederen:		
variabele kosten	\$ 37.500	\$ 0.75
vaste kosten	„ 12.500	„ 0.25
Totale kosten van de verkochte goederen	\$ 50.000	\$ 1,—
Brutowinst	\$ 10.000	\$ 0.20

Als de produktie en de verkoop aan elkaar gelijk zijn, zullen D.C. en A.C. (absorption costing) dezelfde winsten te zien geven; wijken zij van elkaar af, dan ontstaan verschillen.

Indien wij aannemen, dat de werkelijkheid als volgt van het plan afwijkt:

	Plan	Werkelijk	Vershil
Verkoop	50.000	47.000	— 3.000
Produktie	50.000	55.000	+ 5.000

dan wordt de begijfering voor de A.C.:

A.C.

Verkopen (47.000 stuks)	\$ 56.400	\$ 1,20
Kosten van de verkochte goederen:		
variabele kosten	\$ 35.250	\$ 0,75
vaste kosten	„ 11.750	„ 0,25
Totale kosten van de verkochte goederen	\$ 47.000	\$ 1,—
Winst door overbezetting (55.000 — 50.000) \times \$ 0,25 =	„ (1250)	—
Brutowinst	\$ 10.650	
Eindvoorraad (8.000 stuks)	\$ 8.000	\$ 1,—

Ofschoon dus de verkoop 3000 stuks minder dan het plan bedroeg, is de winst bij A.C. \$ 650 groter dan het plan, nl.:

Verlies door geringere verkoop

$$(50.000 - 47.000) \times (\$ 1,20 - \$ 1,—) =$$

$$3.000 \times \$ 0,20 =$$

\$ 600

Winst door overtreffing van het produktieplan

„ 1250

\$ 650

Bij D.C. zouden de uitkomsten geweest zijn:

D.C.

	Totaal	per stuk
Verkopen (47.000 stuks)	\$ 56.400	\$ 1,20
Kosten van de verkochte goederen	„ 35.250	„ 0,75
Brutowinst	\$ 21.150	\$ 0,45
Vaste produktiekosten	„ 12.500	—
Nettowinst	\$ 8.650	—
Eindvoorraad	\$ 6.000	\$ 0,75

Van de vaste kosten bleef $(50.000 - 47.000) \times (\$ 1,20 - \$ 0,75) = 3.000 \times \$ 0,45 = \$ 1350$ ongedekt.

Indien het volgend jaar de produktie 48.000 stuks en de verkoop 52.000 stuks bedraagt, worden de getallen:

A.C.

	Totaal	per stuk
Verkopen (52.000 stuks)	\$ 62.400	\$ 1,20
Kosten van de verkochte goederen:		
variabele kosten	\$ 39.000	\$ 0,75
vaste kosten	„ 13.000	„ 0,25
Totale kosten van de verkochte goederen	\$ 52.000	\$ 1,—
Verlies door onderbezetting (50.000 — 48.000) \times \$ 0,25 =	„ 500	—
Brutowinst	\$ 9.900	—
Eindvoorraad	\$ 4.000	\$ 1,—

De verkopen zijn gestegen van 47.000 tot 52.000 stuks, maar desondanks is er bij A.C. \$ 750 minder winst.

Bij D.C. zou de winst geweest zijn:

D.C.

	Totaal	per stuk
Verkopen (52.000 stuks)	\$ 62.400	\$ 1,20
Kosten van de verkochte goederen	„ 39.000	\$ 0,75
Brutowinst	\$ 23.400	\$ 0,45
Vaste produktiekosten	„ 12.500	—
Nettowinst	\$ 10.900	—
Eindvoorraad (4000 stuks)	\$ 3.000	\$ 0,75

De winst volgens plan was	\$ 10.000
De kostendekking overtreft de vaste kosten met (52.000 — 50.000) \times (\$ 1,20 — \$ 0,75) =	„ 900
	<u>\$ 10.900</u>

Het is nu wel duidelijk, dat D.C. het belangrijkste instrument is om het bedrijf te decentraliseren en wel in een aantal tamelijk zelfstandige eenheden met een eigen rentabiliteitsdoel. In groot-bedrijven is dit de enige methode ter vermindering van bureaucratie. Het bedrijf blijft er levendig en soepel door zonder de voordelen van het grootbedrijf prijs te geven.

Men decentraliseert de produktie en de verkoop, gecentraliseerd blijven de financiering, de inkoop, personeelszaken en de boekhouding.

Peter Drucker maakt in „The Practice of Management”, 1954, een belangrijk onderscheid, nl. in „functional decentralization” en „federal decentralization”. Functionele decentralisatie maakt de afstand van de employé tot het bedrijfsdoel zeer groot. Ford (1944) en Borgward hebben aangetoond, dat zulk een organisatie onttaardt in een politiestaat. Reeds in de jaren twintig had Thomas Bata een groot succes doordat hij de raad van een Engelsman opvolgde en in zijn bedrijven de federale decentralisatie invoerde.

Het noodzakelijke complement van zulk een federale decentralisatie is D.C., want zonder D.C. verkrijgt men van de ondergeschikten niet de economisch juiste beslissingen.

Een merkwaardig voorbeeld van decentralisatie heb ik in Eindhoven aangetroffen. Daar bestaat een grote verbruikscoöperatie, die nauw verbonden is met Philips. Deze coöperatie heeft een bakkerij met veel broodbezorgers, die niet alleen brood maar ook gebak enz. verkopen. De produkten van de bakkerij worden elke morgen tentoongesteld. Elke verkoper zoekt zich uit wat hij naar soort en kwaliteit het beste denkt te kunnen verkopen. Wat door de consumenten minder gevraagd wordt of kwalitatief onvoldoende is, blijft liggen en de fabriek moet maar zien, hoe zij het kwijt wordt. Evenals in elke organisatie creëert men hier dus een belangentegenstelling: winst van de fabriek, winst van de bezorgers.

Shillinglaw (blz. 686) geeft de volgende analyse van de winst van een verkoopfiliaal:

Winstanalyse van een verkoopfiliaal

	Plan	Werkelijk
Verkopen	\$ 540.000	\$ 510.000
Kosten van de verkopers	.. 378.000	.. 336.000
Brutowinst	\$ 162.000	\$ 174.000
Kosten van het filiaal	.. 48.000	.. 50.000
Nettowinst	\$ 114.000	\$ 124.000

De brutowinst is 30%.

Analyse

30% van de verkoop volgens plan	\$ 162.000	
30% van de werkelijke verkoop	.. 153.000	
Nadelig verschil		\$ 9.000
Brutowinst volgens plan van de werkelijke verkoop: 30% van \$ 510.000 =	\$ 153.000	
Werkelijke brutowinst	.. 174.000	
Voordeel uit „product mix” (verkoop van artikelen met hoge marges)		(, 21.000)
Kosten van het filiaal:		
begroting	\$ 48.000	
werkelijkheid	.. 50.000	
Nadelig verschil		.. 2000
Gunstig resultaat van het filiaal		(\$ 10.000)

Heeft men gedecentraliseerd met maandelijkse resultatenrekeningen per afdeling, dan ligt het voor de hand, dat men het inkomen van de afdelingschefs afhankelijk maakt van het resultaat van hun afdeling. Doet men dat, dan mag men de afdelingschef alleen die kosten in rekening brengen, waarop zij invloed kunnen uitoefenen. Dan wordt de indeling „controllable/uncontrollable costs” belangrijker dan „variable/fixed costs”.

Shillinglaw (blz. 692) geeft het volgende voorbeeld van een afdelingsoverzicht:

Afdelingsresultatenoverzicht

	Produkt A	Produkt B	Totaal
Verkopen	\$ 304.000	\$ 456.000	\$ 760.000
Variabele kosten	„ 157.000	„ 143.000	„ 300.000
Variabele winst	\$ 147.000	\$ 313.000	\$ 460.000
Beïnvloedbare vaste kosten per produkt	„ 20.000	„ 30.000	„ 50.000
Kostendekking	\$ 127.000	\$ 283.000	\$ 410.000
Beïnvloedbare vaste kosten per afdeling			„ 150.000
Resultaat onder controle van de afdelingschef			\$ 260.000

6

Om met maandelijks afdelingsresultaten te kunnen werken heeft men verrekenprijzen nodig. De organisatie is als volgt:

Elke afdelingschef krijgt een overzicht van de offertes van zijn interne leveranciers bij verschillende bedrijfsdrukten. Kent hij de bezettingsgraad van de afdeling van wie hij het onderdeel betreft, dan kent hij ook zijn inkoopprijs. Om zijn eigen verkoopprijs te bepalen telt hij zijn eigen marginale kosten bij. In verband met de kostenprogressie kan hij dan nagaan tegen welke prijzen het lonend is nog orders aan te nemen. Zijn handelwijze is dus volledig in overeenstemming met de prijstheorie, nl. voortzetting van de verkoop tot het snijpunt van marginale opbrengsten en marginale kosten. Ik verwijs daartoe naar mijn boek „Der Betrieb und der Markt“.

Bij alle bedrijfsbeslissingen speelt de marktprijs een grote rol. Stelregel dient te zijn, dat geen afdelingschef gedwongen mag worden intern met lagere prijzen genoeg te nemen dan de marktprijzen en dat geen afdeling intern meer behoeft te betalen dan de marktprijs. Zijn er geen eigenlijke marktprijzen, zoals bijv. in de automobiellindustrie, dan schat men op grond van offertes van soortgelijke produkten.

Natuurlijk betekent de interne verrekening een aanzienlijke belasting van de boekhouding. Er zijn bedrijven in Amerika, die voor de interne verrekeningen een soort „clearing house“ ingericht hebben.

De studie van de bedrijfsorganisatie behoort te beginnen met D.C.. Bedrijfseconomie is „managerial economics“. Zij is volledig in overeenstemming met de uitkomsten van de algemene economie.