

I.

KOSTEBEHEERSING. KOSTEBESEL EN DIE
DOELTREFFENDHEID VAN DIE ONDERNEMING.

KOSTEBEHEERSING, KOSTEBESEF EN DIE
DOELTREFFENDHEID VAN DIE ONDERNEMING.

deur

JOHANNES JURGENS POTGIETER Honns. B. Comm.

Skripsie aangebied ter gedeeltelike voldoening aan die vereistes
vir die graad

MAGISTER COMMERCII
(Kosteberekening)

in die

Fakulteit van Ekonomiese Wetenskappe

POTCHEFSTROOMSE UNIVERSITEIT
VIR CHRISTELIKE HOËR ONDERWYS
POTCHEFSTROOM
SUID-AFRIKA

Onder leiding van Prof. Dr. A.J.E. Sorgdrager.

III.

Opgedra aan : My ouers, my vrou en familie.

BEDANKINGS

Dit is vir my 'n behoefte van die hart om my dank uit te spreek teenoor die persone wat dit vir my moontlik gemaak het om die skripsie te voltooi.

In die eerste plek wil ek my leier, prof. dr. A.J.E. Sorgdrager, besonder dank vir sy onvermoeide hulp en leiding. Hy het baie van sy kosbare tyd aan die skripsie gewy en my aangemoedig en geïnspireer om dit te voltooi.

Aan my kollegas 'n besondere woord van dank vir hul wenke en nuttige besprekings wat ons oor die onderwerp gevoer het.

Ek wil ook my dank uitspreek teenoor die personeel van die Ferdinand Postma biblioteek, Merensky biblioteek, U.P. en Sanlam biblioteek, UNISA, vir hulle onbaatsugtige diens en hulpvaardigheid.

Aan Mej. M.S. van der Walt, my opregte dank vir die taalkundige versorging en finale afronding van hierdie skripsie.

Aan die tikster, Mev. J.G. Papenfuss, baie dankie vir die netjiese tikwerk en hulpvaardigheid, asook Mev. M.C. Pienaar vir haar waardevolle hulp.

Ook 'n woord van besondere dank aan alle instansies en persone wat my van inligting voorsien het.

Les bes 'n woord van besondere dank en waardering teenoor my vrou vir al die liefde, opoffering en aanmoediging gedurende my jare van studie

en ook vir die hulp wat sy verleen het met die tik van hierdie skripsie.

AAN GOD AL DIE EER.

Potchefstroom,
Februarie, 1966.

INHOUDSOPGAVE

	<u>bls</u>
<u>INLEIDING EN DOEL VAN DIE STUDIE</u>	1.
1. Inleiding	1.
2. Probleemstelling	5.
a. Die Suid-Afrikaanse Metaalbedryf	6.
b. Raad van Handel en Nywerheid	6.
c. Amerikaanse Departement van Verdediging	8.
3. Doel van die studie	9.
4. Studiemetode	9.
5. Indeling van die skripsie	9.
 <u>Hoofstuk 1. BEGRIPSOMSKRYWING</u>	 11.
1. Inleiding	11.
2. Onderneming en bedryf	12.
3. Offers, koste en verspillings	15.
4. Kostebeheersing	16.
5. Verbesondering	18.
6. Bokoste	19.
7. Bestuur en administrasie	22.
 <u>Hoofstuk 2. DOELTREFFENDHEID VAN DIE ONDERNEMING</u>	 25.
1. Inleiding	25.
2. Tegnieiese doeltreffendheid	26.
a. Kwaliteitsbeheer	28.
b. Produksiebeheer	31.
3. Ekonomiese doeltreffendheid	33.
a. Winsmaksimalisasie	34.
b. Kontinuiteit	39.
4. Samevatting	41.

<u>Hoofstuk 3. KOSTEBEHEERSING</u>	42
1. Inleiding	42
* 2. Begrotings	43
3. Standaardkoste	45
4. Die betekenis van afwykings en standaardkoste	49
5. Ontleding van afwykings volgens verantwoordelikheid	51
6. Ontleding van afwykings volgens oorsake	53
7. Slot	54

<u>Hoofstuk 4. DIE BEPALING EN UITSKAKELING VAN VERLIESE DEUR</u> <u>KOSTEBEHEERSING</u>	55
1. Inleiding	55
2. Direkte materiaalafwykings	58
a. Prysafwyking	58
b. Materiaalhoeveelheid - of verbruikafwyking	59
3. Direkte arbeidsafwykings.....	61
a. Loonkoersafwyking	61
b. Arbeidstydaafwyking	62
4. Bokoste	62
a. Begrote-afwykings	64
b. Kapasiteitsafwykings	66
c. Doeltreffendheidsafwyking	67
5. Samevatting	68

<u>Hoofstuk 5. KOSTEKAMPANJES EN KOSTEBESEF</u>	70
1. Inleiding	70
2. Kostekampanjes	71
a. Deeglike kennis van die vloei van elke produksie- proses	73

b. Ontleding van werkverrigting en verkryging van samewerking	73
c. Positiewe benadering in verband met die bepaling van standarde	75
d. Termyn koste-ontledings	78
e. Konsentrasie op een spesifieke onderdeel van die onderneming	79
3. Kostebesef	80
4. Slot	82
 <u>Hoofstuk 6. VERSLAGGEWING EN OPVOLGING</u>	 83
1. Inleiding	83
2. Algemene vereistes waaraan 'n verslag moet voldoen	84
3. Kosteverslae en die basiese inligting benodig	87
4. Opvolging	93
5. Samevatting	94
 <u>SUMMARY IN ENGLISH</u>	 95
 <u>LYS VAN GERAADPLEEGDE WERKE</u>	 97
 <u>LYS VAN AANGEHAALDE WERKE</u>	 102

LYS VAN TABELLE EN FIGURE.blsTABELLE.

1. Groei van die sekondêre nywerhede in Suid-Afrika	1.
2. Aantal klein- en groothandelsondernemings tot aan die einde van 1961	2.
3. Goedere onder prysbeheer	3.
4. Lys van goedere waarvan 'n verstandhouding bestaan dat pryse nie sonder die Pryskontroleur se toestemming verhoog sal word nie	4.
5. Kleinhandelspryse wat deur beheerrade kragtens die bemarkingswet beheer word	4.
6. Stelsels/tegnieke van kostebeheer wat in die Suid- Afrikaanse Metaalbedryf gebruik word, 1963/64	7.

FIGURE.

1. Interne verdelingskema van die gedeeltelike verbe- sondering	21.
2. Verbondenheid tussen die ekonomies-tegniese beginsel	25.
3. Kwaliteitsbeheer ter beskerming van die verbruiker en produsent	29.
4. Vermindering van die kringloop van die proses deur produksiebeheer	34.
5. Die <u>deurbraak</u> wat moet plaasvind om beter standaarde te stel met die oog op die verkryging van beter prestasie en produksie	77.
6. Opbou van die algemene verslag wat aan die Raad van Direkteure voorgelê moet word	89.
7. Opbou van die kosteverslag wat aan die bestuur voorgelê moet word	90.

INLEIDING EN DOEL VAN DIE STUDIE

1. INLEIDING

Seker een van die mees belangrike vraagstukke waarmee 'n ondernemer te doen kan kry, is die vraagstuk of hy sy produkte sal kan verkoop en wel op so 'n wyse dat hy 'n wins kan maak om sodoende die kontinuïteit van sy onderneming te verseker. Hierdie vraagstuk word veral bemoeilik deur toename in mededinging, prysbeheer en vasstelling van pryse deur onderlinge ooreenkomste.

Binne 'n paar dekades het Suid-Afrika ontwikkel tot een van die hoogs geïndustrialiseerde lande in Afrika. Daarbenewens het die Suid-Afrikaanse ekonomie so uitgebrei dat die land nie meer afhanklik is van die produksie van slegs 'n paar produkte nie. Suid-Afrika is dus nie 'n onder-ontwikkelde land nie, maar verskyn bo-aan die lys van jong lande wat in staat is tot snelle ontwikkeling. Tabel 1 toon die groei van sekondêre nywerhede sedert 1945/46 tot 1961/62 aan.

TABEL 1

GROEI VAN DIE SEKONDÊRE NYWERHEDE IN SUID-AFRIKA

Sensus- jaar	Aantal Inrig- tings	Aantal Werk- nemers (000'de)	Salarisse en lone betaal	Bruto waarde van opbrengs (Milj.R)	Bruto waarde van opbrengs teen 1954/55 pryse (Milj.R.)
1945/46	10,839	431	169.9	746.6	1,200
1954/55	16,383	780	509.0	2,513.2	2,513
1955/56	12,343	732	474.5	2,415.3	2,415
1956/57	12,198	755	527.0	2,540.4	2,403
1958/59	13,530	778	570.3	2,730.9	2,548
1960/61	14,933	796	647.9	3,125.2	2,842
1961/62	15,714	796	684.2	3,317.3	2,982

Die aantal klein- en groothandelsondernemings het ook toegeneem.
Tabel 2 toon die posisie tot die einde van 1961 aan.

TABEL 2

AANTAL KLEIN- EN GROOTHANDELSONDERNEMINGS TOT AAN DIE
EINDE VAN 1961

Groothandelaars		Kleinhandelaars	
Kaapland	1,679	Kaapland	13,201
Natal	658	Natal	5,243
Transvaal	2,663	Transvaal	15,376
O.V.S.	410	O.V.S.	2,606
Totaal :	5,410	Totaal :	36,426

Bron : State of South Africa, Yearbook 1965, bl. 327/8.

Die kleinhandelsondernemings het sedert 1952 tot 1961 met bykans 2,300 toegeneem (Vgl. State of South Africa, op.cit., bl. 328).

Prysbeheer word ook in Suid-Afrika toegepas en tabelle 3, 4 en 5 toon die produkte aan wat hierdeur geraak word.

TABEL 3GOEDERE ONDER PRYSBEHEER

1.	Ingevoerde aartappelmoere.
2.	Bevolkingsregisterfoto's.
3.	Boumateriaal.
4.	Gegalvaniseerde sinkplaat.
5.	Kunsmis.
6.	Leer (deur looiery voorsien)
7.	Lusern en Luserrmeel.
8.	Omheiningsmateriaal.
9.	Plat staalplate.
10.	Porseleininisolators.
11.	Sekere staalprodukte.
12.	Steenkool.
13.	Suiker.
14.	Vars melk in sekere gebiede.
15.	Vismeel.
16.	Vuurwapens en ammunisie.

Bron : Bogenoemde goedere se pryse word beheer ingevolge die Wet op Prysbeheer, no. 25 van 1964.

TABEL 4

LYS VAN GOEDERE WAARVAN 'N VERSTANDHOUDING
BESTAAN DAT PRYSE NIE SONDER DIE PRYSKON-
TROLEUR SE TOESTEMMING VERHOOG SAL WORD NIE

- | | |
|----|--------------------------------------|
| 1. | Binne- en buitebande. |
| 2. | Kooks. |
| 3. | Oliekoek en Oliekoekmeel. |
| 4. | Petrol, kragparaffien en dieselolie. |
| 5. | Sement. |
| 6. | Staalbuisse met draad en sok. |
| 7. | Wattelbas-ekstrak. |

Bron : Raad van Handel en Nywerheid.

TABEL 5

KLEINHANDELSPRYSE WAT DEUR BEHEERRADE KRAGTENS
DIE BEMARKINGSWET BEHEER WORD

- | | |
|----|----------------------|
| 1. | Botter. |
| 2. | Kaas. |
| 3. | Brood en koringmeel. |

Bron : Verslag van die Nasionale Bemarkingsraad, 1965.

Soos van die voorafgaande gegewens afgelei kan word, word strawwer mededinging tans in Suid-Afrika ondervind ten spyte van vele moontlikhede wat nog geëksploiteer kan word. Daarbenewens moet die ondernemer met prysbeheer rekening hou indien sy produkte daardeur geraak word.

2. PROBLEEMSTELLING

Gesien in die lig van voorgenoemde omstandighede, moet die ondernemer homself afvra of hy in staat sal wees om sy produk of produkte teen die pryse, óf deur die mark óf deur prysbeheer bepaal, te sal kan verkoop. In Suid-Afrika kan 'n ondernemer nog gelukkig wees om nie deur genoemde prysvasstellings gebind te wees indien hy in 'n monopolistiese posisie verkeer nie. Die ondernemer moet egter in gedagte hou dat elke monopolis 'n kiem van sy eie ondergang dra. In hierdie dinamiese wêreld van ons is geen onderneming, hoe doeltreffend hy ookal georganiseer is, absoluut verskans nie. Potensiële mededinging van dieselfde of soortgelyke produkte is voortdurend aanwesig en die suksesvolle mededinger mag slaag, nie omdat hy noodwendig 'n beter of nuwe produk op die mark plaas nie, maar wel 'n goedkoper produk. Met J.D. KUIPERS (-Resale price maintenance in Great Britain-, n.v. Drukkerij, Wageningen, "Vada", 1950, bl. 53) moet dan saamgestem word as hy beweer - as a means of attractking additional custom the appeal to the price motive had been throughout the ages the trader's most logical and indeed most potent tactical weapon. -

Deurdadig dat die ondernemer moet rekening hou met die prysbeheer en mededinging, tree die kosprys van sy produk of produkte as 'n belangrike faktor na vore. Hy streef immers daarna om die maksimum wins uit die verkoop van sy produkte te verkry. Hierdie strewe kan egter benadeel word deur relatief hoë verliese wat in sy onderneming mag voorkom en derhalwe sal kostebeheersing noodsaaklik wees om hierdie verliese vas te stel, te ontleed en uit te skakel.

Ten einde nou die belangrikheid van kostebeheersing te beklemtoon en op die leemtes te wys wat daar nog in hierdie opsig bestaan, word die volgende voorbeelde aangehaal.

a. Die Suid-Afrikaanse Metaalbedryf

J.W.A. DE BRUIN (- Aspekte van beplanning en beheer in die tegniese sektor van die Suid-Afrikaanse Metaalbedryf, in besonder die vasstelling en gebruikmaking van werksnorme- 1963/64, Pretoria, 1964, bl. 135) het bevind dat metaalprodusente en metaalverwerkers in Suid-Afrika, uitgesonderd die groot ondernemings, in 'n mate die nut van gefundeerde werksnorme en kostestandaarde besef, maar om verskeie redes nog nie kragdadig oorgegaan het tot die vasstelling en gebruikmaking van die standaarde nie. Volgens tabel 6, maak net drie-en-vyftig (18 persent) van die 302 ondernemings wat ondersoek is, gebruik van volwaardige standaardkostestelsels met begrotingsbeheer.

b. Raad van Handel en Nywerheid

Navrae by die Raad van Handel en Nywerheid het die volgende insiggewende feite aan die lig gebring. Die Raad ontvang heelwat aansoeke van ondernemings in verband met die volgende aspekte :

- (1) Tariefbeskerming.
- (2) Kortings op invoerreëte.
- (3) Aansoeke om dumpingreëte in te stel.
- (4) Aansoeke om hersiening van pryse indien produkte onderhewig is aan prysbeheer.

Dit spreek vanself dat die aansoeke slegs kan slaag indien die aansoek deeglik gemotiveer word. As voorvereiste word gestel dat die onderneming oor 'n behoorlike finansiële- en kosteberekeningstelsel moet beskik. Waar die aansoek gaan om die prys van die bepaalde produk,

TABEL 6

STELSELS/TEGNIKE VAN KOSTEBEHEER WAT IN DIE
SUID-AFRIKAANSE METAALBEDRYF GEBRUIK WORD. 1963-64

STELSELS/TEGNIKE VAN KOSTEBEHEER	Getal en persentasie ondernemings						
	Totaal		Persentuele verde- ling volgens grootte-groepe			Persentuele verdeling volgens soort antwoord	
	Getal	%	Klein	Middel	Groot	Besoek	Pos
1. <u>ONDERNEMINGS SONDER KOSTESTELSELS</u>							
.1 Geouditeerde wins- en verliesrekeninge een maal per jaar	53	18	40	10	6	26	11
.2 Tussentydse wins- en verliesrekeninge elke : halfjaar	9	3	4	5	-	1	4
kwartaal	9	3	6	3	-	3	3
maand	20	6	11	8	1	7	6
	91	30	61	26	7	37	24
2. <u>ONDERNEMINGS MET KOSTESTELSELS</u>							
.1 Histories, sonder begrotingsbeheer	100	33	32	36	31	25	40
.2 Histories, met begrotingsbeheer	55	18	7	19	27	16	20
.3 Standaard, sonder begrotingsbeheer	3	1	-	1	2	-	2
.4 Standaard, met begrotingsbeheer	53	18	-	18	33	22	14
TOTAAL	302	100	100	100	100	100	100

moet die kosprys van die bepaalde produk bereken kan word. Daar bestaan egter 'n leemte by sommige ondernemings aangaande die verbesondering van koste na die eenheid-produk. Aandag word ook geskenk aan die mate waarin die funksie van kostebeheersing uitgevoer word. Alhoewel daar in sommige ondernemings 'n leemte in hierdie opsig bestaan, is daar wel ondernemings wat aandag skenk aan kosteberekening en kostebeheersing, waarvan die kunsmisondernemings 'n goeie voorbeeld is.

Daar word egter ook dikwels gevind dat sommige kleiner en middelslag ondernemings oor 'n gebrekkige of selfs geen stelsel van kosteberekening en finansiële rekenings beskik nie. Van die uitoefening van die funksie van kostebeheersing is daar dus ook geen sprake nie. In hierdie gevalle is 'n ondernemer se houding soos volg : 'n Wins aan die einde van die jaar is genoegsame aansporing vir die ondernemer om voort te gaan met sy produksie en indien winste afneem, volg prysverhogings. Prysverhogings bied egter nie altyd die oplossing nie, aangesien verskerpte mededinging en prysbeheer die ondernemer noop om pryse konstant te hou of selfs te verminder. Sonder 'n behoorlike kosteberekeningstelsel en toepassing van kostebeheersing, is dit moeilik om te bepaal waar verliese voorgekom het en op welke wyse dit uitgeskakel kan word. Hierdie swak beleid het al tot die ondergang van menige onderneming gelei. (Volgens inligting verskaf deur die Raad van Handel en Nywerheid).

c. Amerikaanse Departement van Verdediging

Volgens C.L. WALLACE (-Cost or consequences-, Factory- the magazine for manufacturing, vol. 122, no. 8., New York, McGraw-Hill, 1964, bl. 85/6) het die Amerikaanse Departement van Verdediging gedurende Maart 1964, 'n aantal riglyne opgestel wat kan dien om verliese te verminder. Die riglyne is vir kommentaar voorgelê aan 100 van die departement se grootste kontrakteurs. Die Amerikaanse Departement van Verdediging het nie 'n besondere stelsel om verliese te verminder

opgestel nie, maar slegs breë riglyne bepaal wat in aanmerking geneem kan word by die in werking stel van so 'n stelsel. Ongeveer die helfte van die kontrakteurs het wel oor een of ander stelsel beskik om verliese te verminder, terwyl sommige geen stelsel gehad het nie.

Die Amerikaanse Departement van Verdediging het verder gegaan deur 'n offisiële opdrag uit te vaardig wat soos volg lui : -In making future selections in determining profit and fee rates on negotiated contracts where cost analysis are obtained, the Department of Defence will take into account the accomplishment of contractors who successfully reduce the cost of defence procurement. - Die gevolgtrekking is duidelik : "operate a cost reduction program, or else you may not get that contract". (Vgl. WALLACE op. ct., bl. 86).

3. DOEL VAN DIE STUDIE

Gesien in die lig van die voorafgaande bespreking, is dit dan die doel van hierdie studie om die funksie van kostebeheersing, wat as belangrike hulpmiddel vir die ondernemer kan dien om verliese te verminder of uit te skakel, van naderby te ondersoek. Aangesien die kosprys die ruimere begrip is wat uit die totale koste opgemaak word, sal daar veral gelet word op die beheersing van koste.

4. STUDIEMETODE

Die studiemetode wat in hierdie ondersoek gevolg sal word, sal daaruit bestaan dat daar 'n deeglike literatuurstudie gemaak sal word, aangevul deur persoonlike onderhoude op 'n vooraf globale vraelysmetode. Voorts sal die studie gerig word op die beheersing van koste in 'n vervaardigingsonderneming.

5. INDELING VAN DIE SKRIPSIE

In hoofstuk 1, sal aandag geskenk word aan die omskrywing van begrippe soos dit in die skripsie gebruik sal word. Verwarring oor sekere

begrippe, veral ten opsigte van koste, is in die Angel-Saksiese literatuur teengekom en sal vergelyk word met die normatiewe kostebeskouing.

Hoofstuk 2 handel oor die doeltreffendheid van die onderneming, wat gefundeer word op die samewerking van tegniese en ekonomiese faktore asook die rol wat kostebeheersing kan speel om die doeltreffendheid van die onderneming te verhoog.

Die doelstellings van die funksie van kostebeheersing word in hoofstuk 3 gestel en die werktuie, t.w. begrotings en standaardkoste, wat deur kostebeheersing gebruik kan word, word hier bespreek.

Hoofstuk 4 handel oor die bepaling en uitskakeling van verliese deur kostebeheersing.

In hoofstuk 5 word die aspek van kostekampanjes behandel waardeur kostebeheersing op een besondere afdeling van die onderneming toegespits kan word. Ook word kostebesef beklemtoon, want sonder kostebesef, veral van tegniese kant, sal kostebeheersing skipbreuk lei.

In hoofstuk 6 word aandag geskenk aan verslaggewing waardeur die nodige bestuurlike informasie verskaf word, asook opvolging waarsonder die funksie van kostebeheersing geen doel sal dien nie.

HOOFSTUK 1

BEGRIPSOMSKRYWING

1. INLEIDING

Dat daar verwarring van kostebegrippe in die Angel-Saksiese literatuur bestaan, word deur H.J. VAN DER SCHROEFF (-Over kosten en kosprizen-, in De naamloze vennootschap, Junie 1965, bl. 38) beklemtoon :-
 wanneer wij lesen, dat de Amerikaanse outeurs tientallen verschillende kostenbegrippe hanteren - bij de Amerikaanse outeur Fiske zijn het niet minder dan 70! - voel ik geen enkele behoefte deze rijke "collectie" over te nemen. - Ook A.J.E. SORGDRAGER (- Die verbesondering van indirekte koste-, Amsterdam, 1961, bl. 14) wys daarop dat : - Die normatiewe kosprys kontrasteer baie sterk met die pragmaties ingestelde Angel-Saksiese opvattinge. Uit daardie benadering word wel bepaalde begrippe geformuleer, maar die begrippe varieer met verskillende doelstellings waarvoor die kosprys aangewend word. 'n Sprekende en in die literatuur welbekende voorbeeld word verskaf deur J.M. CLARK (- Studies in the economics of overhead costs-, Chicago, The University of Chicago press, 1923, bl. 281) waar hy in hoofstuk 9 verwys na - different costs for different purposes - en - charging what the traffic will bear. In 1957 het J.J.W. NEUNER (- Cost accounting, principles and practice-, Illinois, R.D. Irwin, 1957, bl. 302) 'n gelykluidende mening uitgedruk :- there is no such a thing as a correct cost figure for all purposes. - Hierdie siening het NEUNER egter nie in sy jongste (6de druk, 1962) uitgawe herhaal nie.

SORGDRAGER (op. cit., bl. 14) kom tot die gevolgtrekking dat daar as gevolg van hierdie opportunistiese opvattinge, vir die kosprysleer geen algemene koers en riglyn vasgelê kan word nie. Daar kan dus nie tot 'n sistematiese afbakening van die algemene kostebegrippe gekom word nie.

Dit het al in die verlede tot groot verwarring in die diverse koste-onderskeidings in die diverse lande gelei sodat aansluiting met mekaar baie bemoeilik word. (Vgl. SORGDRAGER op. cit., bl. 15).

Die normatiewe kostesiening word in hierdie studie onderskryf en derhalwe sal dit nodig wees om begrippe te omskryf om sodoende in staat te wees om hierdie standpunt te verdedig. E.F.L. BRECH (- The principles and practices of management-, London, Longmans, 1960, bl. 15) wys ook op die belangrikheid van begripsomskrywing. Ook H.M. STARREVELD (- Wat is administrasie, in M.a.b. Februarie 1961, bl. 48) beklemtoon dat :- Begrippe is immers instrumente wat men naargelang van behoefte kan vorm, al naargelang van die problematiek waarvoor men zich gestel het. De enige formele eis welke men daarbij mag stellen, is dat ze vooraf duidelik dienen te worden gedefinieerd. -

2. ONDERNEMING EN BEDRYF

Die begrip bedryf en onderneming word in verskillende betekenisse gebruik. H.J.J. REYNDERS (- Die taak van die bedryfsleier-, Pretoria, J.L. van Schaik, 1963, bl. 1) voer aan - die onderneming sou mens kon sê, is 'n selfstandige ekonomiese subjek wat ten doel het om die kapitaal wat daarin belê is winsgewind aan te wend deur in antisipasie op die vraag goedere en dienste op die mark aan te bied met die kapitaalrisiko wat daaraan verbonde is. 'n Bedryf is 'n produksie-eenheid waarin verskillende soorte produksiemiddele, met inagneming van 'n bepaalde organisasie, saamwerk om goedere of dienste voort te bring. Die onderneming is die finansiële eenheid - hy het te doen met die finansies; die verkryging van kapitaal om masjien-aankope, grondstofinkope en verkope te finansier. Hierin vind die organisasie plaas, word die risiko's aanvaar. Hy is egter nie fisies waarneembaar nie en is 'n tipiese instelling van die kapitalisme. Die bedryf aan die ander kant is die tegniese eenheid, het te doen met werklike produksie of die verskaffing van dienste, is iets konkreet. Dit moet duidelik wees dat altans in die Kapitalisme, die bedryf in sy ontstaan en voortbestaan afhanklik is van die onderneming.

By REYNDERS bestaan dus geen twyfel dat onderneming die ruimere begrip is en bedryf die engere nie. Hierdie siening word ook by die Duitse outeurs aangetref. (Vgl. D.J. VILJOEN - Klasaantekeninge 1961).

C.A. VAN DEN HEUVEL EN C.H. BOSBOOM (-Bedrijfseconomische grondslagen-, Groningen, Noordhoff, 1959, bl. 15/16) bepaal dat -

- a. Die doelstelling kan wees om via die produksie 'n inkomste te verwerf, d.w.s. wins te maak. Dit is die geval by die indirekte produksie; hier word geproduseer vir die behoeftes van ander, nie omdat die versorging van die behoeftes die primêre doel is nie, maar omdat hierdie versorging 'n middel tot winsdoel is. Die voorsiening in behoeftes is derhalwe sekondêr. Hierdie bedryfshuishoudinge word aangedui as ondernemings.
- b. Die doelstelling kan wees om in bepaalde maatskaplike behoeftes te voorsien, waarby die maak van wins nie op die voorgrond tree nie, maar eerder die versorging van die behoeftes self. Omdat die doelstelling van die individuele ondernemer die maak van wins is, sal die bevrediging van hierdie behoeftes in beginsel nie deur hom versorg word nie, maar wel deur owerheidsorgane. Hierdie owerheidsorgane word onderskei as dienste en bedrywe.

Alhoewel VAN DEN HEUVEL en BOSBOOM aandui dat die onderneming op wins ingestel is en die bedryf op behoeftebevrediging, slaag hulle nie daarin om aan te toon welke begrip die ruimere en welke begrip die engere is nie. Verdere verwarring word meegebring deurdat genoemde outeurs (op. cit., bl. 21), by die bespreking van die skematiese voorstelling van die goederestroom deur die onderneming, as hulle aanvoer dat elke geleiding van hierdie kolom, tot en met die detail handel, 'n bedryfstak voorstel.

A.J.E. SORGDRAGER (-Klasaantekeninge, 1965) beklemtoon dat - Onder 'n onderneming word verstaan waarin die doel is om inkomste uit produksie te bekom, met die primêre doel om wins te maak. 'n Bedryf moet aan die maatskaplike behoeftes voorsien soos bv. 'n elektrisiteitsvoorsienings-bedryf. Opsommend kan gemeld word dat by :

- a. die onderneming die primêre doel is om wins te maak met behoeftebevrediging as sekondêre doel.
- b. die bedryf die primêre doel is om behoeftes te bevredig met wins as sekondêre doel.

Volgens die genoemde outeur moet daar dan na die bekende bedryfskolom, om korrek te bly, verwys word na 'n ondernemerskolom. Verder word daarop gewys dat die bedryf die ruimere begrip is en onderneming die engere, sodat aangevoer kan word dat alle ondernemings bedrywe is, maar alle bedrywe is nie ondernemings nie. (-Klasaantekeninge, 1965).

H. THIERY (-Algemene ekonomie en bedryfseconomie-, Arnhem, G.W. Van Der Wiel, 1950, bl. 12) toon aan dat die doel van die bedryfshuishouding wat alle bedrywe insluit, die strewe na ekonomiteit moet wees. Onder onderneming verstaan hy - een op kontinuïteit ingestelde zelfstandige ekonomiese organisasie met het doel door het scheppen van nuwe waarde het daarin gestoken kapitaal renderend te maken, daardie anticiperend op toekomstige behoeftes.- Die outeur wys dus daarop dat die mees wenslike kenmerk van die bedryfshuishouding die strewe na ekonomiteit is en die mees wenslike kenmerk van die onderneming die strewe na rentabiliteit is. THIERY vra die vraag - Is die onderneming die objek van die bedryfseconomie ? - en hy antwoord beslis - sonder twiifel - maar niet omdat zij onderneming is, doch omdat zij bedryfshuishouding is, waarin zich het streven naar ekonomiteit voordoet in die vorm van het streven naar rentabiliteit.-

Vir die doel van hierdie studie, word die begrip onderneming gebruik en die standpunt word onderskryf dat by die onderneming die primêre doel is om wins te maak terwyl behoeftebevrediging as sekondêre doel dien.

3. OFFERS, KOSTE EN VERSPILLINGS

A.J.E. SORGDRAGER (op. cit., bl. 43) toon aan dat - In die Angel-Saksiese literatuur word geen onderskeid tussen offers en koste gemaak nie. Wat die begrip verspilling betref, word 'n minder omlynde begripsbepaling nagehou deur sekere outeurs in die Angel-Saksiese literatuur. (Vgl. H.J. VAN DER SCHROEFF op. cit., bl. 38).

C.T. HORNGREN (-Cost accounting - a managerial emphasis-, New York, Prentice-Hall, 1962, bl. 24) omskryf die kostebegrip baie vaag en voer aan - the scope of the term cost is extremely broad and general. - Hierdie outeur slaag dan ook nie daarin om 'n duidelik omlynde beskrywing van die begrip koste, te gee nie. Ook by MATZ, CURRY en FRANK (-Cost accounting-, New York, South-Western Publishing Co., 1952, bl. 7) word dieselfde tekortkoming as by HORNGREN opgemerk, nl. dat hierdie outeurs ook nie daarin slaag om 'n duidelik omlynde beskrywing van die begrip koste, te gee nie. Dat hierdie outeurs nie duidelik verstaan wat die begrip koste inhou nie, word afgelei uit die feit dat hulle die Clarkiaanse gedagte huldig deur te beweer dat - different costs concepts are acceptable in different situations. - (Vgl. MATZ, CURRY en FRANK, op. cit., bl. 7).

SORGDRAGER (op. cit., bl. 42) voer aan - ter verduideliking moet hier opgemerk word dat die begrip koste sy intrede in Suid-Afrika gedoen het sonder dat die oorsprong en betekenis eers nagegaan is. Dit moes noodwendig tot 'n begripsverwarring by die bestudering van Nederlandse handboeke op die gebied van die kosprys lei. Om nou 'n duidelike omlyning van die begrippe, offers, koste en verspillings, te verkry, toon SORGDRAGER (op. cit., bl. 42) aan dat - Offer dui opgeofferde waarde aan,

waarvan nog nie vasgestel is of die offer doelmatig aangewend is nie. Alleen indien die offer doelmatig aangewend is, kan daar van koste gepraat word. Hiermee gaan die probleem van die doelmatigheid van die voortbrenging gepaard want ondersoek sal altyd ingestel moet word of die offer doelmatig gebring is. Indien die offer nie doelmatig gebring is nie, dan vorm dit 'n verspilling. Die gevolgtrekking kan dus gemaak word dat alle offers nie koste is nie en slegs as koste kwalifiseer indien die offer doelmatig aangewend is.

Die begrip verspilling word aangetoon as die verskil tussen doelmatig en ondoelmatig aangewende offers, wat aandui dat verspilling 'n ekonomiese begrip en geen tegniese begrip is nie. Verspilling kan egter nie gelykgestel word met meerverbruik nie. Meerverbruik is nog nie verspilling nie, al is 'n offer tegnies vermybaar.

¹⁹⁵⁹
C.A. VAN DEN HEUVEL en C.H. BOSBOOM (op. cit., bl. 44) beklemtoon dat - Die produk moet tot stand kom met die opoffering van die minimum waarde. Dit kan tegnies moontlik wees om 'n suiniger gebruik van een van die produksiemiddele te bewerkstellig, dog as gevolg daarvan kan dit 'n ander produksiemiddel benadeel en hierdie nadeel kan so groot wees dat dit die voordeel van die besuiniging heeltemal oorskadu. Tegniese meerverbruik is dus verspillings indien dit ook in 'n ekonomiese sin ondoelmatig is en tegniese meerverbruik behoort as koste gereken te word indien dit ook in 'n ekonomiese sin rasioneel is.

4. KOSTEBEHEERSING

In Afrikaans is die begrip kostebeheer sonder meer oorgeneem van die Engel-Saksiese begrip - cost control - sonder om die ware betekenis van die begrip na te gaan. So vind ons dat T. LANG (- Cost accountant's handbook-, New York, The Ronald press co., 1954, bl. 10) die volgende definisie gee - Cost control may be defined as the guidance and regulation of the internal operations of a business by means of modern methods

of costing, through the measuring of manufacturing and sales performance. C.W. BENNETT (-Standard cost - how they serve modern management-, New York, Prentice-Hall, 1961, bl. 369) sluit aan by die gedagte van LANG en bepaal verder dat - cost control - in die eerste plek die vergelyking van standaardkoste met werklike koste is, en enige afwykings wat ontstaan, ondersoek moet word en nadat die oorsake vasgestel is, uitgeskakel moet word.

S.B. HENRICI (- Standard costs for manufacturing-, New York, McGraw-Hill, 1960, bl. 5) voer aan dat - to be specific, costs can be controlled only on the basis of accurate, comprehensive, well-coordinated knowledge of their nature, amount, and reason for existing.- T.S. DUDICK (- Cost controls for industry-, New York, Prentice-Hall, 1962, bl. 106) bepaal dat 'n doeltreffende rekeningkundigestelsel 'n outomatiese waarborg is om koste te ,beheer'. Hierdie Angel-Saksiese outeurs voer dus aan dat koste ,beheer' kan word.

In die voorafgaande bespreking is aangetoon dat offers alleenlik as koste kwalifiseer indien die offers doelmatig aangewend is. Koste is opsigself dus doeltreffend en kan nie ,beheer' word nie. Die werklike betekenis van die begrip, kostebeheer, lê daarin dat daar pogings aangewend moet word om verliese te verminder of uit te skakel. Die kostebegrip dwing die ondernemer om rasioneel te handel as gevolg van die vervangingsverpligting.

In Afrikaans word 'n fisiese implikasie aan die begrip beheer gegee en dit word ook deur die Afrikaanse woordeboek beskryf as - vermoë om in dwang of onder kontrole te hou. - 'n Verdere voorbeeld om die fisiese implikasie van die begrip te beklemtoon is - toe die stuurrat breek, het die bestuurder van die motor alle beheer verloor. - Vir die doel van hierdie studie kan die begrip beheer dus nie aanvaar word nie aangesien die vermindering of uitskakeling van verliese 'n ekonomiese en tegniese

implikasie inhou. Die begrip beheersing, soos gesien kan word uit die kostebegrip, het dus 'n tweeledige doel.

Een van die belangrikste funksies van die bestuur is - effisientie - bewaking en om dit te handhaaf moet hulle mag uitoefen om vermybare verspillings uit te skakel, m.a.w. verspillings moet beheers word. Om mag uit te oefen oor verspillings, word 'n ekonomiese en tegniese inhoud aan die begrip beheersing gegee, aangesien daar nie uit die oog verloor mag word dat tegniese meerverbruik nie verspillings is indien dit ook in 'n ekonomiese sin ondoelmatig is nie en tegniese meerverbruik behoort as koste gereken te word indien dit ook in 'n ekonomiese sin rasioneel is.

Aangesien begripsverwarring uitgeskakel moet word eerder as om dit te skep, word die begrip kostebeheersing nogtans gebruik aangesien dit al inslag in Suid-Afrika gevind het, maar by die gebruik van die begrip in hierdie skripsie, word die uitskakeling van verliese geïmpliseer.

5. VERBESONDERING

In die Angel-Saksiese sowel as Duitse literatuur is dit bloot 'n verdeling van totale koste in stede van die toewysing aan elke produksie-eenheid: daardie deel van die koste wat deur die produksie-eenheid veroorsaak is. Die probleem is om te bepaal watter deel van die koste toegewys moet word. Vir hierdie begrip het LIMPERG die term koste-verbesondering (- particularisation of costs -) ingevoer. (Vgl. SORGDRAGER op. cit., bl. 91)

NEUNER verwys na - allocating - as die toewysing van die koste van die primêre bronne, en na - prorating - as die sekondêre verdeling.

WELDON verwys na die - apportionment - van koste wanneer die koste in die kostesentrums verdeel word en na - allocation - wanneer dit op die

eenheid-produk betrekking het. GILLESPIE verstaan onder - allocation - ook die verdeling van koste na die eenheid-produk. Hierdie siening van die Angel-Saksiese outeurs word deur SORGDRAGER (op. cit., bl. 91) skerp aangeval deur aan te toon dat - teen die kwessie van verdeling is prinsipiële besware in te bring want dit gaan nie om die verdeling van koste nie maar om die toewysing van die koste na die eenheid-produk, soos deur die eenheid-produk veroorsaak. - Hierdie siening word deur skrywer onderskryf aangesien 'n blote verdeling van koste nie kan geskied sonder dat ag gegee word aan die feit of daar 'n kousale verband tussen koste en produksie bestaan nie.

6. BOKOSTE

In die Angel-Saksiese literatuur word die begrip - overhead costs - verskillend omskryf. Wat ookal die omskrywing mag wees wat gebruik word, is die sentrale gedagte wat aangetref word dat - overhead costs - dié koste (cf. offers) is wat nie direk na 'n bepaalde eenheid-produk toegewys (cf. verbesonder) kan word nie. So vind ons dat I.W. KELLER (- Management accounting for profit control-, New York, McGraw-Hill, 1957, bl. 16) die volgende koste-onderskeidings gee : - expense includes all costs which are not direct material or direct labour - en toon aan dat na - expense - ook verwys kan word as - burden - of - overheads. - NEUNER (op. cit., bl. 22) toon aan dat - manufacturing overhead - na daardie koste verwys (cf. offers) wat nie geïdentifiseer kan word volgens 'n besondere taak, departement of proses nie. MATZ, CURRY en FRANK (op. cit., bl. 24) gebruik nie die begrip - overhead costs - nie, maar wel - manufacturing expenses - waaronder hy groepeer : Indirekte materiaal, indirekte arbeid en ander indirekte uitgawes (expenses) soos bv. huur, assuransie, depresiasie, ensovoorts.

In teenstelling met genoemde outeurs gee J.M. CLARK (op. cit., bl. 1) 'n heel ander betekenis aan die begrip - overhead costs - en hy beskou dit

as die koste (cf. offers) van leegloop-kapasiteit. In sy studie van - overhead costs - bepaal hy hom dan ook uitsluitlik by - unused powers of production. -

In die Engelse literatuur word na - establishment costs - verwys as - overhead costs - wat ontstaan het by die oprigting van die onderneming. (Vgl. SORGDRAGER - Klas-aantekeninge, 1965)

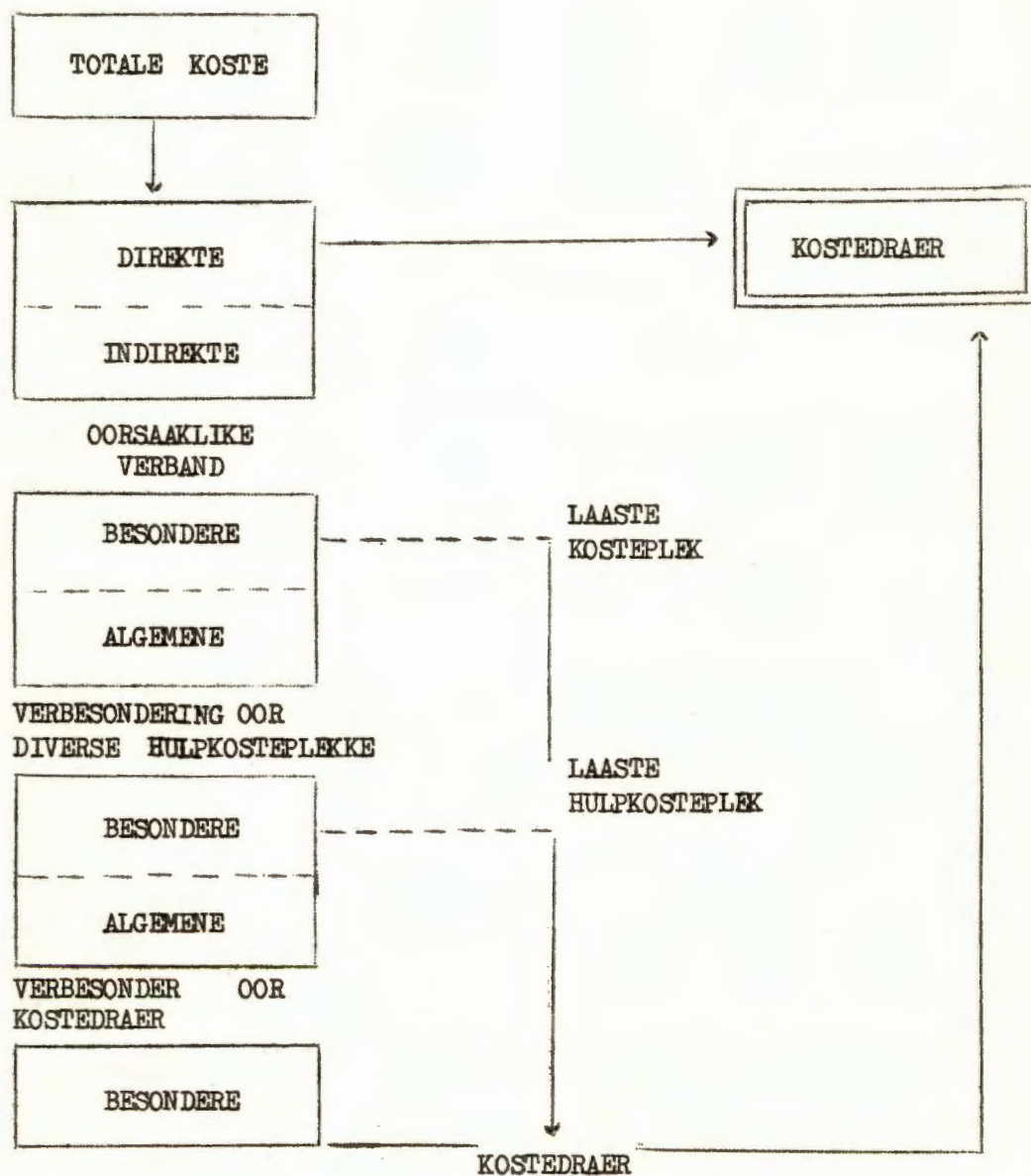
Die begrip - overhead costs - word soms in Afrikaans met algemene koste vertaal en as gevolg van die begripsverwarring is daar 'n nuwe woord, nl. drakoste geïntroduseer (Vgl. SORGDRAGER op.cit., bl. 63). Die jongste vertaling en gebruik van die begrip - overhead costs - word nou algemeen aanvaar as bokoste.

SORGDRAGER (- Klasaantekeninge, 1965) bepaal egter dat die begrip indirekte koste eerder gebruik moet word as bokoste. So word aangetoon dat daar bepaalde koste is wat direk, van die begin af aan, besondere koste van die produk vorm. Die oorblywende deel, die indirekte koste, moet via die gedeeltelike verbesondering tot koste van die produk gemaak word. Die wyse waarop hierdie gedeeltelike verbesondering plaasvind, word deur SORGDRAGER (op. cit., bl. 156) soos volg omskryf - die vraagstuk gaan om die verdeling van die indirekte koste ten opsigte van die produk, waarvoor 'n trapsgewyse verbesondering noodsaaklik is. Om hierdie verbesondering, wat trapsgewys geskied, te kan toepas, is dit steeds nodig om van 'n groter kosteplek na 'n kleiner kosteplek te kan verbesonder om ten slotte, via die laaste kosteplek, die relasie met die koste draer te kan vasstel. - Dit word in figuur 1 uitgebeeld.

Die verbesondering van bokoste (cf. indirekte koste) word in hierdie studie nie verder behandel nie, maar daar sal op die beheersing van vermybare verspillings wat ten opsigte van bokoste ontstaan, ingegaan word.

FIGUUR 1

INTERNE VERDELINGSKEMA VAN DIE GEDEELTELIKE
VERBESONDERING



7. BESTUUR EN ADMINISTRASIE

Soos bekend, beteken die Latynse woord - administratio - sowel heers (leiding, beheer, bestuur) as dien (diensbetoon). Dit het sy stempel afgedruk op alle moderne tale waar die Latynse oorsprong geld. (Vgl. STARREVELD op. cit., bl. 48). Ons vind dus in die Angel-Saksiese en selfs Afrikaanse literatuur, dat daar verskillende betekenis aan die begrippe bestuur en administrasie geheg word. Alhoewel sommige outeurs die begrippe administration en management as gelykwaardig beskou, is daar wel outeurs wat 'n onderskeid maak, soos BRECH en D.S. KIMBALL en D.S. KIMBALL, maar hulle beskou dit slegs as instrument op die hoër organisatoriese vlakke. (Vgl. D.C. VILJOEN - Die verbesondering van materiaalkoste in die sekondêre nywerhede van Wes Transvaal-, Potchefstroom, 1963, bl. 15). H.J.J. REYNDERS (op. cit., bl. 23) omskryf die begrip bestuur soos volg, - die begrip bestuur sien ons as sinoniem vir leiding gee of bedryfsleiding of bloot die leiding van die onderneming, terwyl die Nederlander dit beskou as die rigting gee aan die optrede ten einde die doel te bereik. Oor die begrip administrasie toon REYNDERS (op. cit., bl. 23) aan dat - enkele skrywers omskryf die begrip - administration - só dat dit - management - beteken en sien dan 'n - administrator - as 'n bedryfsleier. Hierdie skrywers het dit in hulle geskifte egter meermale oor die leiding in die publieke administrasie en wil dan hieroor liefst die bogenoemde terme reserveer. Franse skrywers gebruik ook - l'administration - in die sin van bedryfsleiding en hulle aanlooppunt hiervoor is hulle beroemde landgenoot Henri Fayol. Fayol self het daarteen beswaar gemaak om die woord administrasie te beperk tot die openbare owerhede en het dit duidelik gestel dat die term van toepassing is op alle openbare dienste sowel as op die partikuliere firmas. REYNDERS (op. cit., bl. 24) steun nie hierdie opvattinge oor administrasie nie en hy gee sy siening weer soos volg - die taak van die administrasie kom in drie velde - die finansiële

boekhouding, die kosprysberekening en - beheer en die sekretariële werk. Hy is nie 'n doel in sigself nie, maar bloot 'n hulpmiddel vir die bedryfsleiding by sy strewe na bereiking van die doel. Hy het 'n diensverlenende funksie en is in 'n afhanklike posisie met betrekking tot wat hy sal verrig, en ons moet die administrasie sien as integrale deel van die geheel, verantwoordelik aan die topleiding. -

In die Nederlandse literatuur bestaan daar ook verskillende opvattinge oor die begrip administrasie; so beklemtoon A.B. FRIELINK (- De theoretiese grondslagen der administratiewe inrichtingsleer-, in vijf en twintig jaren maandblad voor accountancy en bedrijfshuishoudkunde, 1950, bl. 97) by administrasie die versameling van gegewens op sodanige wyse dat daar beheer oor die aktiwiteite uitgevoer kan word. FRIELINK laat die klem op die versameling van die gegewens val, H.J. VAN DER SCHROEFF (- Leiding en organisatie van het bedrijf-, Amsterdam, N.V. Uitgeversmaatschappij Kosmos, 1961, bl. 159) verskuif die aksent. Hy sien administrasie as 'n instrument van leiding op elke vlak en nie net op hoër vlakke soos in die Angel-Saksiese literatuur die geval is nie. Verder sê hy dat gegewens verwerk moet word en tot die beskikking van die bestuur gestel moet word om beheer uit te oefen.

Soos afgelei kan word, bestaan daar heelwat menings oor die betekenis van die begrippe bestuur en administrasie en om duidelikheid te verkry oor wat bedoel word by die gebruik van die twee begrippe in hierdie skripsie, word die siening van SORGDRAGER onderskryf. Hy stel dit soos volg :- Administrasie het te doen met die uitvoering van 'n bepaalde beleid en die koördinasie van finansiering, produksie en beheer in die struktuur van die organisasie, terwyl bestuur belas is met die uitvoering van 'n beleid binne perke van die administrasie en die gebruik van hierdie administrasie om sy doelwit te bereik. - Vgl. A.J.E. SORGDRAGER en F.P. VILJOEN - Leerboek van die moderne kosprysadministrasie - deel 2-, Potchefstroom, Ajax, 1962, bl. 61).

Dit was nodig om nader op die begrippe in te gaan aangesien dit daaglikse gebruik word sonder om behoorlik op die begrippe in te gaan. Besinning was eers nodig sodat die begrippe sinvol gehanteer kon word.

HOOFSTUK 2

DOELTREFFENDHEID VAN DIE ONDERNEMING

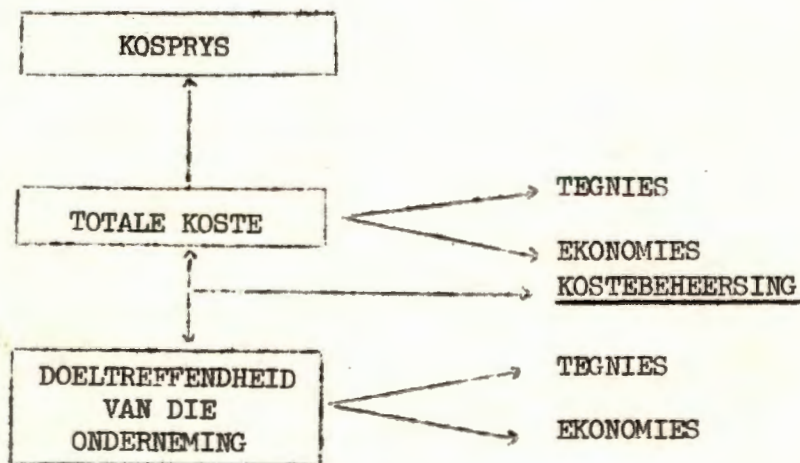
1. INLEIDING

Die primêre doel van die onderneming is die strewe na winsmaksimalisasie wat verkry kan word deur die doeltreffende benutting van sy produksiefaktore. Die ondernemer is ook daarop ingestel om die kontinuïteit van sy onderneming te verseker aangesien die goedere wat geproduseer word, vervang moet word. In sy strewe na winsmaksimalisasie en kontinuïteit, strewe die onderneming inderdaad na doeltreffendheid, wat alleen verkry kan word deur die samewerking tussen ekonomiese en tegniese faktore.

Soos aangedui word in figuur 2, is daar 'n verbondenheid tussen die ekonomies-tegniese beginsel, want kospryse suiwer uitgedruk volgens tegniese norme is nie kosprys nie.

FIGUUR 2

VERBONDENHEID TUSSEN DIE EKONOMIES-TEGNIESIE BEGINSEL



Eie waarneming

Sowel tegniese as ekonomiese faktore oefen 'n invloed uit op die totstandkoming van totale koste wat die kosprys uitmaak. Die produk moet tot stand kom met die opoffering van die minimum waarde. Dit kan tegniese moontlik wees om 'n suiniger gebruik van een van die produksiemiddele te bewerkstellig, dog as gevolg daarvan kan dit 'n ander produksiemiddel benadeel en hierdie nadeel kan so groot wees dat dit die voordeel van die besuiniging heeltemal oorskadu. Tegniese meerverbruik is dus verspillings indien dit ook in 'n ekonomiese sin ondoelmatig is. Soos by die totstandkoming van die kosprys, word die doeltreffendheid van die onderneming dan ook gefundeer op die samewerking tussen tegniese en ekonomiese faktore waardeur verliese verminder of uitgeskakel kan word deur die instelling van 'n funksie van kostebeheersing sodat die ondernemer sy primêre doelstellings kan bereik.

Die doeltreffendheid van die onderneming kan dan hoofsaaklik verdeel word in tegniese en ekonomiese doeltreffendheid. Uit 'n tegniese en ekonomiese standpunt beskou, is tegnisiërs en bedryfsleiers soms geneig tot eensydige beklemtoning van sekere faktore wat doeltreffendheid bepaal en derhalwe sal vervolgens aandag geskenk word aan die samewerking van tegniese en ekonomiese beginsels en die rol wat kostebeheersing hierin speel.

2. TEGNIESE DOELTREFFENDHEID

Volgens H. SPREIGHT (- Economics and industrial efficiency-, London, Macmillan, 1962, bl. 1) is daar veral drie algemene betekenisse, uit 'n tegniese oogpunt beskou, wat aan die begrip doeltreffendheid geheg word. Ons kan sê 'n masjien is doeltreffend insoverre as wat dit aan die eise wat daaraan gestel word, voldoen. Of doeltreffendheid kan gekoppel word aan sekere kwantitatiewe standaarde of werkverrigting. Derdens kan doeltreffendheid beteken om 'n taak op die goedkoopste wyse af te handel of, wat op dieselfde neerkom, verkryging van 'n bepaalde opbrengs.

teen die laags moontlike toevoer.

Veral SPREIGHT se laaste omskrywing van die begrip doeltreffendheid, nl. die verkryging van 'n bepaalde opbrengs teen die laags moontlike toevoer, is van veel belang. Alhoewel die tegniese leier se primêre funksie is om prima produkte te lewer, moet hy egter ook toesien dat verspillings tot 'n minimum beperk of uitgeskakel word. A.J.E. SORGDRAGER (- The particularization of indirect cost in modern costing administration-, Potchefstroom, Ajax, 1964, bl. 131) beklemtoon ook hierdie beginsel wanneer hy aanvoer dat die basiese beginsel wat as maatstaf dien om produksiedoeltreffendheid te bepaal, is om korrektiewe stappe te neem nadat verspillings vasgestel is. Dit sluit in doeltreffende beplanning en behoorlike ondersoeke wat gepaard gaan met 'n bepalende fabrieksuitleg. Die maatstaf vir produksiedoeltreffendheid is gebaseer op die verbesondering van koste waardeur ondoeltreffende arbeid, masjienkapasiteit, materiaal en indirekte koste vasgestel kan word. Verspillings word uitgewys sodat die bestuur stappe kan neem om dit te verminder of uit te skakel.

Die normatiewe kosprysgedagte vereis 'n volgehoue opvolging waardeur die ondernemer moet poog om doeltreffendheid in sy onderneming te verhoog. Dit is duidelik dat indien die doeltreffendheid van die onderneming verhoog word, dit nie noodwendig gepaard gaan met hoër koste nie. Intendeel, verliese word verminder. (Vgl. SORGDRAGER, op. cit., bl. 131).

Ten einde te kan vasstel hoe om die tegniese doeltreffendheid van die onderneming te verhoog, word daar vervolgens ingegaan op die belangrike rol wat kwaliteit- en produksiebeheer in hierdie opsig vervul.

Gedurende die afgelope aantal jare is heelwat vordering gemaak om, deur middel van statistiese tegnieke, kwaliteit en produksie te beheer. Alhoewel daar besef word hoe 'n belangrike hulpmiddel statistiese tegnieke vandag is, word op die ontleding daarvan nie verder ingegaan nie, maar slegs gewys op die belangrikheid van kwaliteit - en produksiebeheer om tegniese doeltreffendheid te verhoog. (Vgl. W.A. SHEWHART - Economic control of manufactured product-, Princeton / New Jersey, D. van Nostrand Co., 1931, bl. 146 en E.W. GAYNOR - in W.E. THOMAS - Readings in cost accounting, budgeting, and control-, New York, South-Western publishing co., 1955, bl. 731).

a. Kwaliteitsbeheer

Daar bestaan 'n neiging om kwaliteitsbeheer net te sien as 'n funksie wat plaasvind by die inspeksie van die finale produk. Dit is 'n foutiewe benadering want kwaliteitsbeheer moet begin by die toevoer van grondstowwe tydens die produksieproses en eindig by die finale produk. Kwaliteitsbeheer alleenlik deur inspeksie van die finale produk is betekenisloos. Die feit dat die klant 'n produk mag ontvang wat nie aan die nodige vereistes voldoen nie, kan die goeie naam van die onderneming tot nadeel strek.

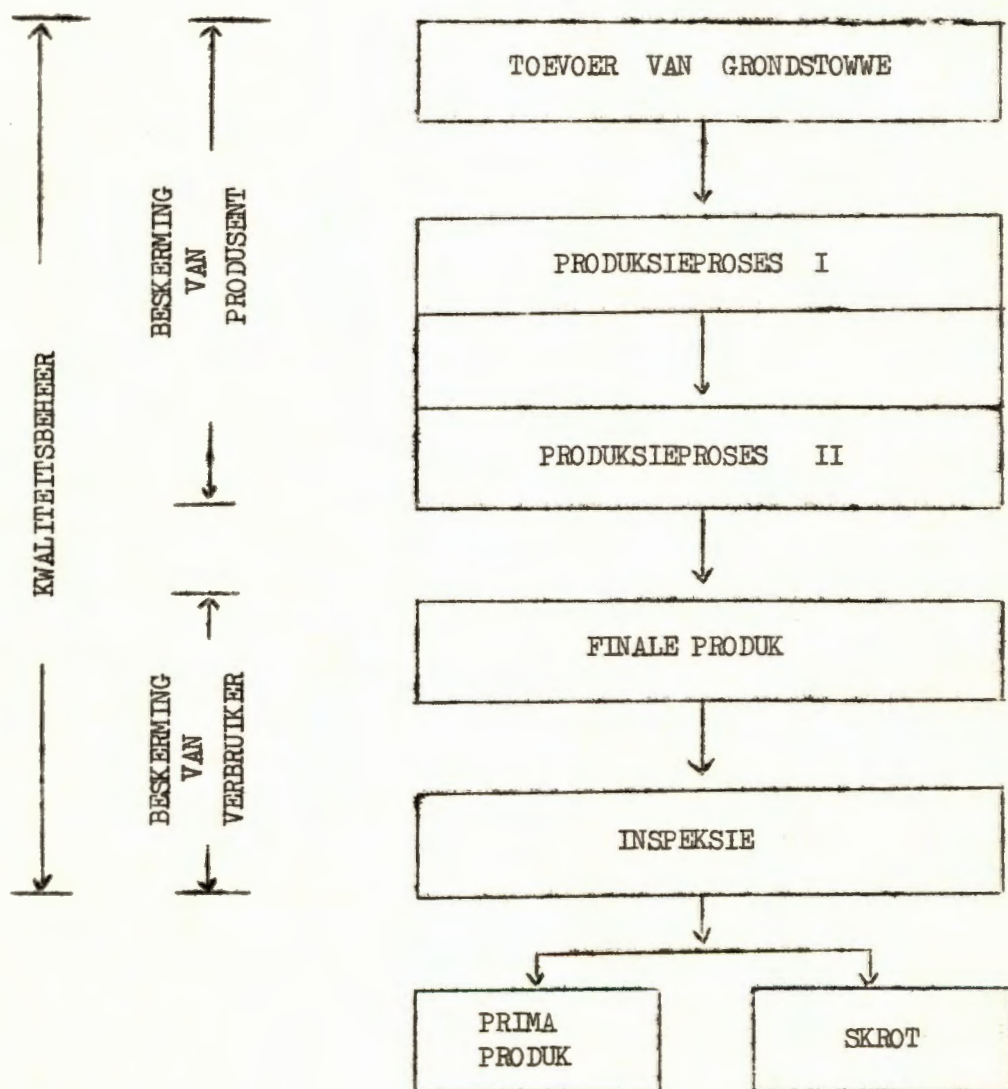
Kwaliteitsbeheer is egter tweërlei van aard, naamlik :

- (1) Kwaliteitsbeheer om die verbruiker te beskerm.
- (2) Kwaliteitsbeheer om die produsent te beskerm.

Volgens BRECH (op. cit., bl 376) verteenwoordig die inspekteur die verbruiker ter verkryging van kwaliteit asook die monteerafdeling vir die ontvangs van kwaliteitprodukte vanaf die verskillende produksiesentra.

FIGUUR 3

KWALITEITSBEHEER TER BESKERMING VAN DIE
VERBRUIKER EN PRODUSENT



Eie waarneming.

(1) Kwaliteitsbeheer om die verbruiker te beskerm

Volgens figuur 3 word die verbruiker se belange beskerm by die uitvoering van inspeksie van die finale produk. Die verbruiker, wat uiteindelik vir die finale produk betaal, is geregtig om 'n prima produk te ontvang in ruil vir die skaars middele tot sy beskikking. Die inspekteur moet toesien dat die verbruiker wel die prima produk bekom deur die funksie so goed moontlik uit te voer.

(2) Kwaliteitsbeheer om produsent te beskerm

Kwaliteitsbeheer strek vanaf die toevoer van grondstowwe tot by die laaste produksieproses ter voltooiing van die finale produk. Kwaliteitsbeheer om die produsent te beskerm, begin by die toevoer van grondstowwe. Dit behels chemiese of mikroskopiese toetse om die bestanddele en struktuur van die materiaal te kontroleer, toetse vir hardheid, duursaamheid, voginhoud, kleur, en so meer.

Voorts word onvoltooide werk gekontroleer om vas te stel of die half-voltooide werk, op daardie stadium van voltooiing, aan die maatstawe gestel, voldoen. Dit is dus van uiterste belang dat die onvoltooide produk beantwoord aan die kwaliteitsvereistes wat gestel is voordat die produk na die volgende produksiesentrum gestuur word. Indien die produk nie aan die kwaliteitsvereistes voldoen nie, mag die produk uiteindelik geskrot word. (Vgl. BRECH op. cit., bl. 378).

Soos in figuur 3 aangetoon, word kwaliteitsbeheer om die verbruiker, sowel as die produsent, te beskerm in twee stadia verdeel. Daar bestaan egter gevalle waar kwaliteitsbeheer om die verbruiker te beskerm nie slegs begin en eindig by inspeksie van die finale produk nie. Verbruikers kan sekere spesifikasies voorskryf waarvolgens die produk vervaardig moet word. 'n Verbruiker van staal kan byvoorbeeld vereis dat die staal by 'n sekere temperatuur getap moet word of dat leger-

middels in die oond gegooi moet word in plaas van in die gietpan waarin dit getap moet word. Indien die staal nie teen die vereiste temperatuur getap word nie, sal die inspekteur dit nie by die inspeksie van die finale produk kan vasstel nie. In hierdie geval moet kwaliteitsbeheer om die verbruiker te beskerm, geïntegreer word met die kwaliteitsbeheer om die produsent te beskerm. Indien dit nie gedoen word nie, sal die struktuur en bestanddele van die materiaal nie voldoen aan die vereistes soos deur die verbruiker gestel nie.

Op 10 Julie 1962, het die Kings Bridge in Australië inmekaar getuimel. 'n Ondersoek wat deur die Australiese Regering gelas is, het getoon dat die hooforsaak van die ineenstorting te wyte was aan swak staal wat nie aan die vereiste spesifikasies voldoen het nie. Spesifikasies het byvoorbeeld bepaal dat sekere breekkrag toetse uitgevoer moes word indien meer as een dikte plaat van 'n gietblok gewals word. Dit is nie altyd gedoen nie. (Vgl. Report of royal commission into the failure of kings bridge-, Victoria, 1963, bl. 9, 17, 29 en 48).

Die kwaliteit van 'n produk om die verbruiker te beskerm, kan dus nie altyd beheer word deur inspeksie van die finale produk alleen nie. Deurlopende kwaliteitsbeheer is dus nodig soos in die geval van kwaliteitsbeheer om die produsent te beskerm, sodat produkte wat geskrot word en gevolglike verliese verminder kan word.

b. Produksiebeheer

Produksieplanne en programme word opgestel om die bepaalde produksie te lewer soos deur die klante bestel. Dit maak egter nie saak hoe akkuraat die standaarde vasgestel is of hoe perfek die planne is nie, want die feit bly staan dat die menslike natuur feilbaar is en dat daar sekere faktore voorkom, buite beheer van die bestuur, wat die produksie verlaag. Daar moet dus korrektiewe stappe geneem word

om foute te verminder en uit te skakel. Voorts moet die betekenis van afwykings van die planne asook tekortkominge in werkverrigting bepaal word. Hierdie funksie staan bekend as produksiebeheer. (Vgl. BRECH op. cit., bl. 279).

E.H. MACNIECE (- Production forecasting, planning and control-, New York, J. Wiley & Sons, 1951, bl. 5) gee die volgende omskrywing van wat produksiebeheer inhou - Production Control supervises the execution of production schedules so that work flows through manufacturing departments on time and without interruptions. -

Produksiebeheer moet so ingestel wees om hoofsaaklik toe te sien dat :

- (1) Die minimum verdragings tussen produksieprosesse plaasvind.
- (2) Die vasgestelde produksietempo gehandhaaf word.
- (3) Maksimum besetting van masjinerie en mannekrag verkry word.
- (4) Die klant sy produk op die vasgestelde tyd ontvang.

Dit is egter nie altyd moontlik om produksie volgens die geskeduleerde program te laat verloop nie. Indien wysigings aan die geskeduleerde program aangebring moet word, moet dit so gou as moontlik geskied. Die voorman wat 'n belangrike beheerfunksie by die produksielyn vervul, moet onmiddellik rapporteer indien die geskeduleerde program nie gevolg kan word nie. Dit stel die programmeerder instaat om :

- (1) Te sê watter produk nou vervaardig moet word,
- (2) Die tydsduur van die onderbreking te bepaal,
- (3) Herskedulering te doen vir alle prosesse wat geraak word.

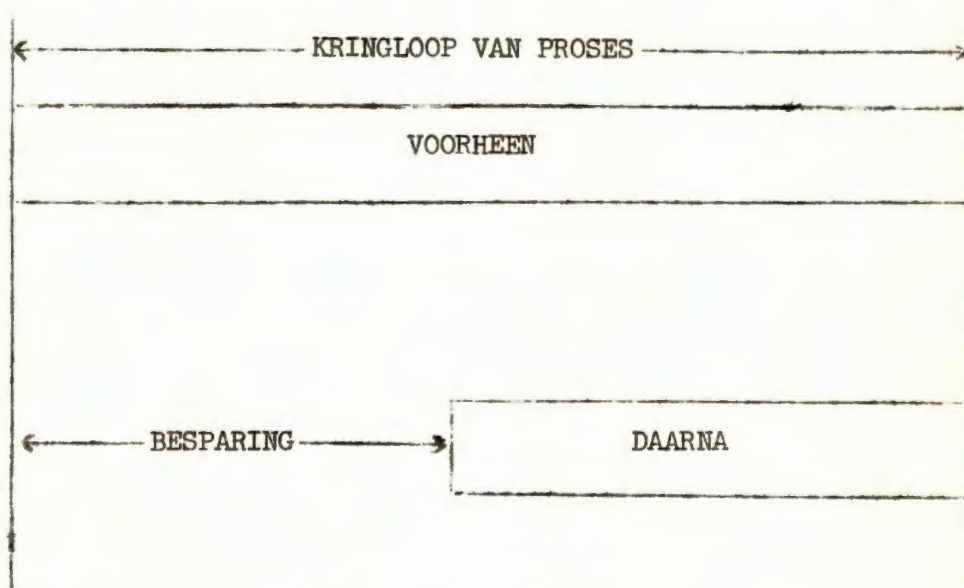
(Vgl. P. CARROLL, - How to control production costs-, New York, McGraw-Hill, 1953, bl. 192).

Produksiebeheer het dus noodsaaklik geword om verspillings wat gedurende die produksieproses mag voorkom, uit te skakel. SORGDRAGER (op. cit., bl. 132) beklemtoon ook hierdie vereiste deur aan te toon dat swak en ondoeltreffende produksiemetodes tydverliese meebring en gevolglik die produksiedoeltreffendheid van die onderneming benadeel.

3. EKONOMIESE DOELTREFFENDHEID

Met H.SPREIGHT (op. cit., bl. 4) moet saamgestem word as hy beweer dat - an economic system is economically efficient in so far as it is technically efficient, and in so far as it succeeds in rationing out its scarce resources, and the scarce products of these resources, in the most desirable way. - Die ekonomiese doeltreffendheid van die onderneming word beïnvloed deur die wyse waarin die onderneming slaag om ook tegniese doeltreffend te wees. Daar is dus 'n verbondenheid tussen die tegniese-ekonomiese beginsel, want kospryse suiwer uitgedruk op tegniese norme is nie kosprys nie. Dit sal nie baat om 'n produk met uitstekende kwaliteit teen hoër koste te produseer en die produk kan nie verkoop word nie.

Die Kings Bridge wat op 10 Julie 1962 in Australië ineengestort het, se totale koste van oprigting het £ A 2,770,794 beloop. Die oorsake word toegeskryf aan swak staalkwaliteite wat vir die brugbouery gebruik is. (Vgl. Report of royal commission into the failure of Kings Bridge, op. cit., bl. 13). Doeltreffende kwaliteit - en produksiebeheer is derhalwe noodsaaklik, nie slegs om verliese vir die ondernemer te verminder of uit te skakel nie, maar ook vir die klant wat die produk uiteindelik gaan gebruik. Finale produkte wat geskrot word, kan verminder word. Stadige produksietempo's en vertragings moet uitgewys word en die oorsake moet vasgestel en indien moontlik, uitgeskakel word. In figuur 4 word die voordeel wat produksiebeheer inhou, aangetoon, nl. die vermindering van die kringloop van die proses en gevolglike verhoging van die wins.

FIGUUR 4.VERMINDERING VAN DIE KRINGLOOP VAN DIE PROSES DEUR PRODUKSIEBEHEER

Bron : CARROLL op. cit., bl. 197.

Alhoewel ekonomiese doeltreffendheid gefundeer word op tegniese doeltreffendheid, moet die ekonomiese doeltreffendheid van die onderneming getoets word aan die wins wat behaal word. Dit sal ook as maatstaf dien om die voortbestaan van die onderneming te bepaal, m.a.w. of die kontinuïteit van die onderneming verseker is.

a. Winsmaksimalisasie

Waarom moet 'n onderneming poog om produksie te lewer teen die laags moontlike toevoer, kwaliteit te verbeter deur kwaliteitsbeheer, goed geplande produksieprogramme daar te stel en produksie te beheer? Dit help om die strewe van die onderneming na winsmaksimalisasie, behoeftebevrediging en om die gemeenskap te dien, te verwesenlik. Dit bring ons by die grondbeginsel van die Ekonomie - om met die skaars middele tot ons beskikking, die maksimum behoeftebevrediging te verkry. Die

ondernemer dra by tot die behoeftebevrediging van die gemeenskap deur beter produkte teen laer pryse daar te stel. Middele is skaars en die ondernemer moet dit aanwend om die hoogs moontlike voordeel daaruit te verkry vir homself en die gemeenskap wat hy dien. Volgens H.J.J. REYNDERS (op. sit., bl. 10) bly winsmaksimalisasie egter vir die ondernemer die belangrikste doelwit, alhoewel hy diens aan die gemeenskap en behoeftebevrediging nie kan versmaai nie. Die ondernemer word dus georganiseer en gedwing om goedere en dienste aan die gemeenskap te lewer, met die aansporing tot private voordeel.

Wanneer daar na winsmaksimalisasie verwys word, moet nie bloot aan 'n bedrag gedink word nie. So sal bv. 'n wins van R10,000 vir 'n bepaalde onderneming besonder goed wees, terwyl dit vir 'n ander heeltemal ontoereikend is. Daar is egter maatstawwe wat gebruik kan word om winsgewendheid van 'n onderneming te meet. So vind ons dat KELLER (op. cit., bl. 314) en R.H. WESSEL (- Principles of financial analysis - a study of financial management-, New York, MacMillan, 1961, bl. 42/43) die volgende verhoudings aantoon wat as maatstaf kan dien om winsgewendheid te meet nl.

- (1) Wins
Verkope.
- (2) Wins
Aandeelhoudersbelang.
- (3) Wins
Totale bates.

Voordat bogenoemde winsverhoudings bespreek word, moet eers aandag bestee word aan die soort wins wat in genoemde berekenings gebruik sal word. KELLER (op. cit., bl. 314) voer aan dat die wins na belasting gebruik moet word, maar hy gee geen motivering vir hierdie stelling

nie. WESSEL (op. cit., bl. 43 en 44) onderskei weer tussen bedryfswins d.w.s. die wins wat op die normale bedryfsaktiwiteite van die onderneming gebaseer is en waarby inkomste verdien op beleggings in ander ondernemings en belasting uitgesluit word en nettowins, nadat voorsiening gemaak is vir alle inkomste en uitgawes asook belasting. WESSEL (op. cit., bl. 44) toon aan dat laasgenoemde wins oor die algemeen gebruik word om die winsgewendheid van die onderneming te bepaal. Ahoewel dieselfde proporsionele bedrag in die meeste gevalle deur groot ondernemings betaal moet word, veroorsaak belastingtoegewings dat daar teenstrydige verhoudings kan ontstaan. (Vgl. WESSEL op. cit., bl. 44).

Belastingkoerse en- toegewings veroorsaak dat die nettowins van die onderneming ongunstig of voordelig beïnvloed kan word en gevolglik die vergelyking van die onderneming se winsgewendheid met soortgelyke ondernemings onrealisties maak.

Sedert die belastingjaar, eindigende 30 Junie tot en met 28 Februarie 1965, was die belastingkoers op maatskappye 30c per rand terwyl daar gedurende die belastingjare 1957, 1958, 1959 en 1965 'n leningsheffing van 1.5c per rand gedoen is. Vir die belastingjaar 1966 is die koers 33c en die leningsheffing 1.5c per rand. Belastingtoegewings (van toepassing vir die belastingjaar, eindigende 28 Februarie 1965) op bv. geboue en masjinerie is die volgende :

- a. Op nuwe geboue wat vir vervaardiging gebruik sal word; 'n Aanvangstoelaag van 10% en 2% per jaar waardevermindering.
- b. 'n Aanvangstoelaag van tot 35% op nuwe masjinerie vir vervaardiging en daarna 'n toelating van 10% tot 15% vir waardevermindering, afhangende van die soort masjien.

(Bron: Ontvanger van inkomste, Pretoria en Inkomstebelastingwet No. 90, van 1964 bl. 12 en 13).

Inkomste verkry uit beleggings in ander ondernemings kan verskil van onderneming tot onderneming. Gestel soortgelyke ondernemings A en B het elk 'n bedrag van R50,000 belê in verskillende ondernemings, dan kan die inkomste verkry wel verskil, afhangende van die winsgewendheid van die onderneming waarin die geld belê is.

Gesien in die lig van bogenoemde tekortkominge, sou die netto wins, nadat voorsiening gemaak is vir inkomste uit ander beleggings asook belasting, nie as 'n doeltreffende maatstaf kan dien om die winsgewendheid van 'n onderneming te meet deur dit met soortgelyke ondernemings te vergelyk nie. Die bedryfswins sou hier as 'n beter maatstaf kan dien aangesien die berekening daarvan gebaseer word op die normale bedryfsaktiwiteite van die onderneming vir 'n bepaalde jaar of opeenvolgende jare. Hierdie standpunt word dan ook gehuldig by die besprekings van die volgende verhoudings om die winsgewendheid van die onderneming te bepaal.

(1) Wins

Verkope

Hierdie verhouding toon aan watter persentasie wins op verkope gemaak is. Volgens KELLER (op. cit. bl. 314) word hierdie wins/verkope verhouding dikwels in verslae en ontledings gebruik. Dit verskil egter van een nywerheid tot 'n ander en so vind ons bv. dat in die voedselnywerheid die verhouding betreklik laag is terwyl die verhouding hoog is in die chemiese nywerheid. Verder sal dit in 'n bepaalde onderneming, wat verskillende produkte vervaardig, voorkom dat die verhouding sal verskil van produk tot produk. Deur hierdie wins/verkope verhouding te gebruik, word die kapitaal ook nie in aanmerking geneem wat gebruik is om die produkte wat verkoop is, te vervaardig nie. In die lig van genoemde nadele word die wins/verkope verhouding dus nie aanbeveel om die winsgewendheid van 'n onderneming te meet deur die wins persentasie met soortgelyke ondernemings te vergelyk nie.

(2) Wins

Aandeelhoudersbelang

Hierdie verhouding wat die winspersentasie bereken op aandeelhoudersbelang, skakel gedeeltelik die nadele van die wins/verkope berekening uit.

Deur die wins/aandeelhoudersbelang verhouding te gebruik, word bepaal hoe doeltreffend die fondse, (aandele kapitaal, reserves sowel as onverdeelde winste) wat deur die aandeelhouders voorsien is, geëksploiteer is. Kapitaal wat uit ander bronne verkry is, word egter nie in aanmerking geneem nie. Een onderneming kan finansiering onderneem deur aandele uit te reik terwyl 'n soortgelyke onderneming hoofsaaklik gebruik maak van krediet finansiering en gevolglike vergelyking van hulle winspersentasies uitskakel.

(3) Wins

Totale Bates

Beide WESSEL (op. cit., bl. 43) en KELLER (op. cit., bl. 314) is dit eens dat die wins/totale bates verhouding (Totale bates - wat die investering van kapitaal uit alle bronne weerspieël) die mees doeltreffende maatstaf is om die wins van 'n onderneming te meet, asook om dit met soortgelyke ondernemings te vergelyk. Dit is 'n werklike toets om die ekonomiese sukses of mislukking van die onderneming aan te dui. Daar moet egter op gewys word dat hierdie toets alleen tot nut sal wees indien die onderneming se winste verseker word deur gebruik te maak van kapitaal. KELLER (op. cit., bl. 314) wys daarop dat bv. in die geval van 'n prokureursonderneming, persoonlike vermoëns van primêre belang is om wins te verseker terwyl kapitaal 'n sekondêre funksie vervul en daarom is, in hierdie geval, die wins/totale bates verhouding niks-seggend.

Die maatstaf wat aanbeveel word om die winsgewendheid van die onderneming te meet, nl. die wins/totale bates verhouding, stel die ondernemer in staat om te bepaal of sy winste toereikend is en of dit gunstig met soortgelyke ondernemings vergelyk. Kortom, dit dui vir die ondernemer aan of sy onderneming in staat is om groter winste te maak. Dit dwing die ondernemer tot selfondersoek.

By die berekening van die wins, vorm die kosprys steeds die belangrikste faktor en gevolglik sal die totale koste wat die kosprys uitmaak, die nodige aandag moet geniet, want sonder die kennis van die koste weet die ondernemer nie of sy produksie rasioneel is nie. 'n Onderzoek sal moet geskied om vas te stel of daar verliese voorkom wat die wins nadelig beïnvloed. Die uitskakeling van sodanige verliese is vir die ondernemer van die allergrootste belang en die instelling van 'n funksie van kostebeheersing sal dus nodig wees om die oorsake van verliese vas te stel, te ontleed en uit te skakel.

b. Kontinuiteit

Die beginsel van die bekende bedryfsskool, wat feitlik 'n ondernemerskolom moet wees om korrek te bly, is wat afgestoot is, moet vervang word. Daar moet 'n reëlmatige goederestroom wees om te kan vervang. Die goedere moet vervang word terwille van die kontinuiteit van die onderneming. (Vgl. A.J.E. SORGDRAGER - Klasaantekeninge, 1965).

Om die goedere te vervang wat geproduseer is, moet hierdie goedere eers op die mark verkoop word. Of dit gedoen kan word, sal afhang van die vraag daarna asook die aanbod en pryse van mededingers. Die ondernemer sal nie kan meeding op die mark indien sy pryse te hoog is nie. Die kosprys van sy produkte speel nou 'n belangrike rol, want dit sal die bepalende faktor wees of hy sy pryse kan verlaag om sodoende die produkte te kan verkoop.

Die kontinuïteit van die onderneming sal voorts afhang van sy vermoë om wins te maak. Die vraag kan gestel word, waarom wil ons ons wins vergroot ? Dit kom daarop neer dat ons ons inkomste wil vergroot en verliese wil verminder met sekere doelstellings in gedagte. Die belangrikste doelstelling is uitbreiding van die onderneming met eie winste, wat neerkom op verkryging van kontinuïteit deur die onderneming te vergroot.

Aanvaar word dat die aanname gemaak word dat die ondernemer hom konsentreer op winsmaksimalisasie op korttermyn. Dit was die begin. Later is vanuit die standpunt uitgegaan dat daar minder maklike vraagsituasies ontstaan, veral deur die beginsel van onsekerheid wat 'n belangrike faktor is. Daar is oorgegaan na langtermynondersoek. Die korttermynbeginsel is toe uitgebou na 'n langtermyn teorie. (Vgl. A.J.E. SORGDRAGER - Klasaantekeninge, 1965).

Die ondernemer sal sy kapitaal wil belê in die onderneming wat oor 'n langtermyn die grootste wins sal verseker. Mededinging speel hier ook 'n groot rol. Mededinging kan egter tot 'n mate uitgeskakel word deur die onderneming wat in staat is om oor 'n langtermyn lae produksiekoste te handhaaf. Die onderneming wat homself op langtermyn wil handhaaf, moet die waarde van kostebeheersing besef.

Die praktyk het bewys dat die groot onderneming meer voordele inhou as die kleiner onderneming. Die voordele sluit o.a. die volgende in, naamlik, verkryging van meer kapitaal teen laer rentekoerse, beter benutting van arbeid en masjinerie asook aankope van grondstowwe op groot skaal teen 'n voordelige afslag. Die onderneming wat klein begin, moet op langtermyn beplan en in omvang toeneem om genoemde voordele te verkry. Kontinuïteit van die onderneming moet dus in gedagte gehou word by die formulering van die langtermynbeleid. Kapitaal kan skaars wees en dan moet uitbreidings aangepak word uit eie fondse.

Die ondernemer moet dus aandag skenk aan sy koste wat as allerbelangrikste faktor by die bepaling van die wins na vore tree.

4. SAMEVATTING

Na aanleiding van die voorafgaande bespreking, wil dit voorkom of die ondernemer uitsluitlik daarop ingestel is om sy winste te maksimaliseer asook om die kontinuïteit van sy onderneming te verseker. Gesien in die lig van bogenoemde beskouing, sal daar in die volgende hoofstukke daarop ingegaan word hoe die funksie van kostebeheersing as 'n hulpmiddel vir die ondernemer kan dien om sy beoogde doeleindes te bereik.

HOOFSTUK 3

KOSTEBEHEERSING

1. INLEIDING

Die primêre doelstelling van die funksie van kostebeheersing is om die lig te laat val op verliese wat in die onderneming mag voorkom. Kostebeheersing kan dus gesien word as :

- a. 'n Maatstaf om tegniese doeltreffendheid te meet.
- b. Die bestuurlike informasie te verskaf wat vir die administrasie nuwe beleidspunte kan gee.

Soos reeds aangetoon, is 'n onderneming ekonomies doeltreffend in soverre as wat dit tegnies doeltreffend kan wees. Verspillings wat voorkom as gevolg van tegniese oorsake, kan meebring dat die onderneming verliese ly en gevolglik die wins nadelig beïnvloed. Ten einde nou die ondernemer in staat te stel om die tegniese doeltreffendheid van sy onderneming te kan bepaal, moet hy gebruik maak van twee belangrike werktuie, nl. begrotings en standaardkoste. Van die begroting, wat die vooruit-skatting van realiseerbare resultate gedurende 'n bepaalde tydperk of tydperke insluit, kan die standaardkoste van die produkte vasgestel word. Met standaardkoste word dan prysvasstelling beoog sowel as die vasstelling van verliese, wat bepaal kan word deur die standaard-koste met die werklike koste te vergelyk. Alhoewel daar nie in hierdie skripsie 'n volledige uiteensetting gegee kan word van die op-stelling van begrotings en vasstelling van standarde nie, word gepoog om die belangrikste riglyne aan te toon.

Met J. ARANGIES (- Besluitkoste as 'n bestuursprobleem-, Potchefstroom, 1965, bl. 20) moet saamgestem word dat die beginsel van 'n besluit is

dat dit so geneem moet word, dat dit die grootste moontlike voordeel vir die maatskappy sal inhou, in verhouding tot die koste. Aangesien die funksie van kostebeheersing daarop toegespits moet word om verliese vas te stel en oorsake te ondersoek, verskaf dit aan die administrasie die nodige bestuurlike informasie om nuwe beleidsrigtings aan te dui. 'n Vorige beleid sal miskien gewysig moet word om die grootste moontlike voordeel vir die onderneming te verkry. Deur kostebeheersing word die administrasie op hoogte gehou van die kosteneigings, want die dinamika van die lewe gaan voort en dit dwing die ondernemer tot gedurige ondersoek.

2. BEGROTINGS

Begrotings, wat as 'n belangrike werktuig vir die uitvoering van die funksie van kostebeheersing beskou moet word, sluit die vooruitskatting van realiseerbare resultate in gedurende 'n bepaalde tydperk of tydperke; die beplanning en koördinerings van verskeie werkverrigtings en funksies van die onderneming ten einde die realiseerbare resultate te verkry en die kontrolering van die afwykings van die goedgekeurde plan, sodat die beoogde resultate bereik kan word. Volgens C. SCHOLMA (Budgetering en standaardkosten-, Alphen aan den Rijn, Samson, vierde druk, bl. 8) is begrotings 'n deel van 'n trilogie : beplanning, kalkulasie en begrotings. Planne word opgestel om te bepaal watter beleidsrigting gevolg moet word en op welke wyse ons sal trag om ons doel te bereik, met welke middele en teen welke tempo. Ons kalkuleer deur alternatiewe teen mekaar op te weeg sodat ons kan bepaal welke koste in die gekose plan teenoor die resultate sal staan. Op beplanning moet die uitvoering van die planne volg, dié wat ons o.a. op ons kalkulasies aanvaar het. Die moet uitvoer, gee aan die planne 'n ander karakter; dit dra 'n taak op aan die bestuur. As hierdie taakstelling aanwesig is, praat ons van 'n begroting. Begrotings is dus 'n plan waaraan 'n opdrag gekoppel is wat tot uitvoer gebring moet word.

Die einddoel van die begroting is die bereiking van so 'n gunstig moontlike verhouding tussen opbrengs en koste. In die praktyk kom dit deurgaans neer op die strewe na die laags moontlike kostepeil. Hierdie siening word aangetref nie omdat die omset van minder belang is nie, maar omdat bepaalde faktore, buite beheer van die ondernemer, die omset kan beïnvloed. (Vgl. SCHOLMA op. cit., bl. 8).

Die soorte begrotings wat opgestel word, hang nou saam met die aard en behoeftes van die onderneming. In 'n vervaardigingsonderneming bv. sal die primêre doelstelling van die produksiebegroting wees om in die beraamde verkoopsbehoefte te voorsien met inagneming van die voltooide produkte aan die begin en einde van die tydperk. Verkoopsbegrotings, produksiebegrotings en voorraadbegrotings skakel dus nou saam.

Die opstel van begrotings word egter deur sekere faktore bemoeilik. J.H. ELS (- The application of standard costs in certain South African industries-, Potchefstroom, 1964, bl. 162) wys daarop dat as gevolg van 'n onsekere vraag, materiaaltekorte, arbeidsgeskille en regerings kontrakte, wat voorrang moet geniet, die vooruitskatting van die mark en die opstel van akkurate begrotings baie bemoeilik word. As gevolg van hierdie probleem, moet volgens ELS (op. cit., bl. 162) 'n veranderlike begroting opgestel word wat van maand tot maand by die veranderde omstandighede aangepas kan word. Hierdie feit word ook deur SCHOLMA (op. cit., bl. 20) beklemtoon, maar hy wys verder daarop dat dit nie noodwendig beteken dat die begroting altyd by veranderde omstandighede aangepas moet word nie. As daar van die standpunt uitgegaan word dat die begroting gebaseer is op 'n goeie plan en norme vir bereikbare prestasies, moet die situasie aan die begroting aangepas word. Hierdie siening van SCHOLMA kan egter nadele inhou. In 'n vervaardigingsonderneming word die produksiebegroting bv. uit die tegniese bestuur se oogpunt beskou, as belangrik geag. Die produksiebegroting moet met die grootste omsigtigheid opgestel word om by die produksiestelsel en fisiese aktiwiteite aan te pas.

As gevolg van veranderde omstandighede kan afwykings ontstaan waarvoor die tegniese bestuur nie behoort te verantwoord nie. Hierdie afwykings kan egter veroorsaak dat 'n gees van antagonisme by die tegniese bestuur ontstaan, wat die hele doelstelling van die funksie van kostebeheersing kan benadeel. Dit is immers van uiterste belang dat die samewerking van tegniese kant verkry moet word om die doelstellings van kostebeheersing te laat slaag. Tegniese probleme en veranderde omstandighede behoort dus so gou moontlik die aandag te geniet. (Eie waarneming).

3. STANDAARDKOSTE

Kostebeheersing word gebaseer op die gebruikmaking van standarde wat tot nut is by die bepaling van doelmatige voortbrenging. Deur die toepassing van standarde word die ondernemer, meer dan anders die geval is, geprikkel om rekenskap te gee van die doelmatigheid wat in sy onderneming geskied. (Vgl. H.J. VAN DER SCHROEFF, - Kosten en kostprijs-, Amsterdam, Uitgeversmaatschappij, 1963, bl. 63).

As ons die historiese ontwikkeling van die standaardgedagte ondersoek, vind ons dat TAYLOR in sy - Scientific Management - die grondlegger van die standaardgedagte was. TAYLOR het arbeidstandarde ingevoer om arbeidsprestasies te beoordeel. Na uitgebreide tyd - en bewegingstudies, het hy standaardtye vasgestel waarvolgens 'n taak uitgevoer moes word. By die opstel van die standaardtye het TAYLOR egter 'n heel ander doel voor oë gehad as die oplossing van die kosprys-probleem. Sy doel was om produktiwiteit van arbeid te verhoog en die doeltreffendheid van die produksie te verhoog deur die uitskakeling van verspillings. Hierdie standarde moes dan as norme dien om die bereikte resultate aan te toets. Volgens VAN DER SCHROEFF (op. cit., bl. 65) moet dan in TAYLOR se standarde geen kostestandarde gesien word nie, maar wel - effisientie - standarde.

Die gedagte van kostestandaarde word by EMERSON die eerste aangetref. Hierdie outeur gee aan die standarde 'n ruimer betekenis deurdat hy nie, soos in die geval by TAYLOR, die standarde uitsluitlik op arbeidsverrigting toepas nie, maar ook die gebruik van standarde by ander produksiemiddele propageer. In sy bekende werk - *Efficiency as a basis for operation and wages*, (1909) - stel hy vas - there are two radically different methods of ascertaining costs; the first method, to ascertain them after the work is completed; the second, to ascertain them before the work is undertaken. - Die eerste metode ag EMERSON onjuis, omdat geen skeiding gemaak word tussen koste en verspillings nie. 'n Onderskeid moet na sy mening gemaak word tussen - standard expenses - en - avoidable loss - 'n onderskeid dus tussen standaardkoste en vermybare verliese. (Vgl. H.J. VAN DER SCHROEFF (op. cit., bl. 65/66).

Volgens DE BRUIN (op. cit., bl. 82) moet 'n doelmatige standaard aan die volgende vereistes voldoen, nl.

- a. dit moet onder vasgestelde (gestandaardiseerde) toestande in die toekoms deur die meerderheid van die ervare werknemers gehandhaaf word,
- b. dit moet 'n taakstellende element vir die werknemers inhou,
- c. dit moet die laags moontlike eenheidskoste onder heersende toestande en by die beraamde besettingspeil ten gevolge hê,
- d. dit moet objektief, vir sover objektiwiteit by vasstelling ekonomies verantwoord kan word, vasgestel word.

Dit is dus noodsaaklik dat die ondernemer doelmatige standarde daar moet stel om verspillings uit te wys.

A.M. GROOT (- Controle op bedrijfsbeheer en bedrijfs-efficiency door variabele budgetering-, Purmerend, J. Muusses, 1950, bl. 8 en 9) beklemtoon die noodsaaklikheid van doelmatige standaarde of norme en stel dit so :- Het meest kenmerkende verskil tussen het stelsel van tradisionele bedrijfsorganisasie ligt hierin, dat men in het eerste stelsel alles er op richt om de storingsen en fouten die aan het licht komen, zo spoedig moegelijk en zo doelmatig moegelijk op te lossen, terwyl de wetenschappelijke organisasie alles er op richt, om het ontstaan van storingsen te voorkom, daar de gevolgen van elke bedrijfshandeling met de grootste nauwgezetheid tevoren te berekenen. Het is natuurlik alleen dan moegelijk elke bedrijfshandeling tevoren te berekenen, indien men, reeds voordat met de werkelyke produksie begonne word, met grote nauwkeurigheid kan bepalen welke arbeidstyd, welke machinale bewerkingsyd en welke materiaalverbruik elk produkt vordert en daarom kan men zonder overdrijving zeggen, dat deze standaard gegewens of norme, de ruggesraat vorme van het gehele stelsel der wetenschappelyke bedrijfsorganisasie.

Standaarde kan onderverdeeld word in twee hoofgroepe, nl.

- a. Kwantitatiewe standaarde wat materiaalverbruikstandaarde en prestasiestandaarde, vir werkverrigting van werknemers en masjinerie, insluit.
- b. Ekonmiese standaarde wat materiaalprysstandaarde vir die aankope van verskillende materiale en tariefstandaarde vir die verhaling van materiaal-, masjien- en bokoste per tydseenheid in die tegniese sektor insluit.

Kostestandaarde is die produksie van kwantitatiewe en ekonmiese standaarde en word in standaardkoste en geskatte koste van die produksiemiddele, wat in die vervaardigingsproses benodig word, uitgedruk. Kostestandaarde verteenwoordig in werklikheid dus die geldwaarde van werksnorme (Vgl. DE BRUIN op. cit., bl. 85 tot 88).

ELS (op. cit., bl. 92) toon aan dat die standaard of normkoste, nie 'n suiwer tegniese begrip is nie, maar 'n ekonmiese en tegniese begrip.

Ook beskou H.J. VAN DER SCHROEFF (Vgl. ELS op. cit., bl. 73) die probleem van die ekonomiese en tegniese faktore wat moet bepaal waar die koste die laagste is, soos volg :- dit kom neer op die bepaling van die kwantitatiewe verhoudinge, waarby die gestelde resultaat met die laagste koste bereik word, terwyl koste die doelmatig opgeofferde waarde moet wees. Hierdie ekonomies mees gunstige verhouding word deur tegniese en ekonomiese faktore bepaal. Onder tegniese faktore kom voor die voorwaardes wat vir tegniese voortbrenging gestel is en onder ekonomiese faktore, die waarde - en prysverhoudinge van produksiemiddele en tydverhoudinge. By die bepaling van die standaardkoste moet dus sonder twyfel beide tegniese en ekonomiese faktore in ag geneem word.

Die berekening van standaardkoste word gefundeer op die kwantitatiewe standaarde en ekonomiese standaarde wat gestel is en kan verder soos volg omskryf word :- Dit is 'n beraming of vooruitskatting wat koste moet wees onder sekere voorgenome toestande; dit dien as basis vir kostebeheersing en as maatstaf vir produktiewe doeltreffendheid wanneer dit eventueel met werklike koste vergelyk word. Dit verskaf 'n medium waarmee doeltreffendheid van lopende resultate gemeet en verantwoordelikheid vir afwykings, geplaas kan word. 'n Standaard-kostestelsel vestig die aandag op ondoeltreffendhede en ander toestande wat verbeter moet word.

Die belangrikste afleiding wat daar van hierdie omskrywing van standaardkoste gemaak kan word, is dat daar 'n noue verband bestaan tussen standaardkoste en begrotings. Standaardkoste is die beraming of vooruitskatting van wat koste moet wees onder sekere voorgenome toestande en werkverrigting. Standaardkoste word dus gebaseer op die aktiwiteite soos bepaal in die begroting. Begrotings en standaardkoste word dan naas mekaar gebruik om die beraamde werkverrigting en koste te vergelyk met die werklike werkverrigting en koste. Die noukeurige beramings, soos vasgestel deur die begroting en standaardkoste, moet alle fasette

van die onderneming dek en kan aanvanklik slegs met fisiese aktiwiteite begin, waarna die monotêre waardes bereken kan word. Teen hierdie beramings word die verloop van die aktiwiteite en koste dan periodiek vergelyk en oorsake en verklarings gesoek vir afwykings van die begroting en standaardkoste. Terselfdertyd dui die geldwaardes van ongunstige afwykings die verliese aan wat die ondernemer gely het.

Produksiebeheer word as belangrik beskou. Meer belangrik is egter die koste verbonde aan die produksie. Die koste, meer spesifiek veranderlike koste, fluktureer in verhouding met die afname of toename van die produksie. Die standaardkoste moet dus deeglik en so realisties as moontlik bepaal word. Pogings om aanvanklik ideale standaarde te stel kan fataal wees. Die doelwit moet wel hoog gestel word maar die onmoontlike kan egter ook nie bereik word nie. Andersyds sal te lae standaarde groot afwykings veroorsaak en gevolglik hulle analitiese betekenis verloor.

4. DIE BETEKENIS VAN AFWYKINGS EN STANDAARDKOSTE

Standaardkoste toon aan hoeveel die koste behoort te wees en werklike koste toon aan hoeveel die koste was. Afwykings vorm 'n belangrike skakel tussen standaard - en werklike koste. Betekenisvolle afwykings van standaard, vestig die bestuur se aandag op toestande wat die oorsaak is van hierdie afwykings. Ongunstige afwykings van die standaard dui op ondoeltreffendheid in die onderneming en stappe moet geneem word om die oorsake vas te stel en uit te skakel. 'n Deeglike studie van die afwykings is nodig en die volgende moet vasgestel word :

- a. Wat is die bedrag van die afwyking ?
- b. Waar het dit ontstaan ?
- c. Wie is verantwoordelik daarvoor ?
- d. Wat was die oorsaak vir die ontstaan van die afwyking ?

Die bron, verantwoordelikheid en oorsake moet dus bepaal word. Daar moet egter nie uit die oog verloor word dat ongunstige afwykings nie noodwendig op verliese in die onderneming dui nie, maar dit kan ook veroorsaak word deur onrealistiese en verouderde standaarde.

→ Since variances are measures of performance under standards, the standards must first be good in order to yield reliable measures of performance. - (Vgl. Research Series No. 22 - The analysis of manufacturing cost variances -, in W.E. THOMAS, op. cit., bl. 527).

Standaarde moet van tyd tot tyd hersien word om te verseker dat 'n realistiese standaard daargestel word. Standaarde moet egter nie hersien word bloot vir die feit dat daar ongunstige afwykings maandeliks voorkom nie.

Vergelyk BENNETT (op. cit., bl. 246) - The mere fact that the results at the end of the month or other period may show substantial variations from standard will not be an important factor. In fact, taken alone, it will not be a factor at all. -

By the vasstelling van die standaarde het sekere basiese faktore as grondslag gedien vir die daarstelling van die standaard. Enkele van die basiese faktore behels o.a. die volgende :

- a. Materiaalspesifikasies.
- b. Metodes van vervaardiging.
- c. Materiaalpryse.
- d. Loonkoerse.
- e. Kapasiteit van masjinerie.
- f. Aantal produkte.

Indien die basiese struktuur waarop die standaarde vasgestel is nou verander, dan het die tyd aangebreek om die standaarde te hersien. 'n Noukeurige ontleding van die afwykings kan aan die lig bring dat

byvoorbeeld die loonkoerse gestyg het of dat die metode van vervaardiging verander het. ELS (op. cit., bl. 122) wys daarop dat terwille van doeltreffendheid en kostebeheersing, die norm - of standaardkoste onderhewig moet wees aan voortdurende waarneming, sodat dit hersien kan word sodra permanente veranderinge in die produksiefaktore intree. Alleenlik wanneer hierdie beleid gevolg word, sal die normkoste doeltreffend gebruik kan word om as grondslag vir bestuursbesluite te dien.

Standaarde hoef ook nie noodwendig aan die einde van elke jaar hersien word nie. Volgens BENNETT (op. cit., bl. 246) het die verloop van tyd as sulks, niks te doen met die vraag of die standarde gewysig moet word of nie. Wat wel van belang is, is of omstandighede so verander het dat dit veroorsaak dat die standarde nie langer meer die doel dien waarvoor dit opgestel is nie.

Dit is duidelik dat standarde nie konstant gehou kan word nie. Die ondernemer bly steeds besig met die verbetering van tegnieke om die doeltreffendheid van sy onderneming te verhoog. Rasionalisasie van produksie bring mee dat die basiese struktuur waarop die standarde gebaseer is, verander, en die standarde moet gevolglik ook gewysig word. Wysiging van standarde is dus 'n kenmerk van vooruitgang.

5. ONTLEDING VAN AFWYKINGS VOLGENS VERANTWOORDELIKHEID

Met DE BRUIN (op. cit., bl. 317) moet saamgestem word dat die verskillende persone in die organisasie beswaarlik vir kwantitatiewe en/of finansiële resultate verantwoordelik gehou kan word sonder 'n duidelike verantwoordingsafbakening.

Dit is algemeen bekend dat 'n persoon verskillend sal optree sodra hy verantwoordelikheid moet aanvaar vir 'n sekere werk wat gedoen moet word as wanneer geen verantwoordelikheid aan hom toegereken word nie. Sodra hy belas word met verantwoordelikheid vir 'n taak, sal hy die taak meer doelgerig aanpak en sy vermoëns ten beste benut, met die

wete dat hy verantwoording sal moet doen vir die resultate wat gelewer word. Dit stimuleer verder die pogings om nog beter in die toekoms te vaar. Verantwoordingsafbakening is ook belangrik in die opsig dat onbillike vergelykings vermy word en dat verslaglewering van resultate nie van verkeerde persone geëis word nie.

'n Basiese beginsel van kostebeheersing is om die kostestelsel te ontwerp volgens die persone wat verantwoordelik is vir die aangaan van koste in elke kostesentrum. Hierdie koste mag in ander kostesentra ingedeel word, maar die persoon wat opdrag gegee het vir die aangaan van die koste is verantwoordelik vir die verklaring van die afwykings wat mag ontstaan tussen standaardkoste en werklike koste vir daardie kostesentrum. Beheersing van koste moet dus toegepas word op die plek en tyd waar die koste ontstaan het. - An organisation in which there is clearly defined authority and corresponding placement of responsibility is a pre-requisite to effective control over costs. - (Vgl. Research series no. 22, in W.E. THOMAS, op. cit., bl. 528/9).

H.J. VAN DER SCHROEFF (op. cit., bl. 461) stel dit so : - Wie de beslissing neemt, is voor de gevolgen verantwoordelijk. - Die plasing van verantwoordelikheid vir die verklaring van afwykings by direkte materiaalkoste en direkte arbeidskoste is betreklik eenvoudig, terwyl indirekte materiaal - en indirekte arbeidskoste, asook koste van dienste heelwat probleme oplewer. Die hoof van die betrokke diensafdeling moet egter verantwoordelik gehou word vir afwykings, soos dit gereflekteer word in die kostesentrum aan wie die diens gelewer is.

Alhoewel alle afwykings op die koste-ontledingstaat van elke kostesentrum aangedui word, moet die afwykings gegroepeer word, nl.

- a. Dié waarvoor die betrokke hoof verantwoordelik is en
- b. Dié waarvoor hy nie verantwoordelik is nie.

As voorbeeld kan genoem word die afwykings wat ontstaan by die verbruik van direkte materiaal en die pryse van die materiaal. In eersgenoemde geval is die hoof van die betrokke produksiesentrum verantwoordelik vir die verbruik van die hoeveelheid direkte materiaal, terwyl hy geen beheer het oor die prys van die materiaal nie.

6. ONTLEDING VAN AFWYKINGS VOLGENS OORSAKE

Afwykings reflekteer die uitwerking op koste wat sekere aktiwiteite meegebring het. Voordat die bestuur enige besluite neem is dit noodsaaklik om eers 'n deeglike studie te maak om vas te stel wat die oorsake van die afwykings is. In sommige gevalle is dit moontlik om verskillende afwykings in die rekeningstelsel te inkorporeer, maar vir die verklaring van die oorsake van die afwykings is dit nodig om 'n spesiale studie te maak. Die praktyk bewys dat daar veral twee metodes bestaan om afwykings volgens oorsake te ontleed. Dit is die volgende :

- a. Om oorsake van afwykings deur middel van spesiale ondersoeke vas te stel.
- b. Tweedens kan daar in die rekeningkundige stelsel voorsiening gemaak word dat die afwykings volgens oorsake aangedui word; bv. materiaalafwykings kan in prys - en verbruikafwykings verdeel word.

Om die meeste sukses te behaal, moet albei metodes toegepas word. Noodwendig sal sekere oorsake nie van die rekenings alleen afgelei kan word nie en verdere ontledings en ondersoeke sal dan nodig wees.

Indien verdere analise nodig is om oorsake vas te stel, vervul die hulp van tegniese kant, 'n belangrike funksie. Die tegniese man beskik oor die nodige tegniese kennis van elke produksieproses en die sukses van die ondersoek hang dan ook grootliks af van die samewerking en

leiding wat van tegniese kant verkry word. Dit kan alleenlik verkry word indien die vasstelling en uitskakeling van verliese in die onderneming as 'n gemeenskaplike doel gesien word. (Eie waarneming).

7. SLOT

Soos aangetoon kan die ondernemer, deur ten volle gebruik te maak van die beskikbare werktuie, t.w. begrotings en standaardkoste, verliese bepaal en gevolglike oorsake vasstel. Kostebeheersing eindig egter nie by hierdie doelstelling nie en daar sal dus ingegaan moet word op watter wyse hierdie verliese bepaal en uitgeskakel kan word.

HOOFSTUK 4

DIE BEPALING EN UITSKAKELING VAN VERLIESE DEUR KOSTEBEHEERSING

1. INLEIDING

Met J. VAN DER MEULEN (- Koste, kosprys en waarde -, in F.E. RÄDEL, H.J.J. REYNDERS, e.a. - Inleiding tot die bedryfsekonomie-, Pretoria, J.L. Van Schaik, 1965, bl. 402) moet saamgestem word as hy beweer - die bedoeling wat met die opstelling van die standaardkoste nagestreef word, is om die doelmatige offers te bepaal. Sodra ons dit regkry, het ons daarin 'n normatiewe maatstaf vir die bepaling van die verspillings wat moontlik in die onderneming voorkom. - Dit sal dus die besondere doel van die funksie van kostebeheersing wees om hierdie vermybare verspillings te bepaal en te ontleed, sodat die aandag van die bestuur gevestig word op ongunstige faktore wat die tegniese en ekonomiese doeltreffendheid van die onderneming benadeel.

Van groot belang is die beginsel wat deur H.J. VAN DER SCHROEFF (- Kwantitatiewe verhoudings en ekonoomiese proportionaliteit-, Amsterdam-Antwerpen, N.V. Uitgeversmaatschappij, Kosmos, 1955, bl.63) neergelê is en in aanmerking geneem moet word by die bepaling van 'n normatiewe maatstaf nl., die standaard of normkoste moet bereken word met inagneming van die - doelmatige gekozen verhoudings. - Hierdie siening word deur ELS (op. cit., bl. 266) onderskryf as hy beweer dat hierdie verhouding, nl. die ekonoomiese verhouding, verkry word waar die koste die laagste is. Met ELS (op. cit., bl. 266) moet dus saamgestem word as hy daarop wys dat die laagste koste moontlik nie bereik kan word nie as gevolg van gebeure wat in die produksieproses plaasgevind het en gevolglik koste (cf. offers) veroorsaak het waarvoor nie in die koste

van die eenheid-produk voorsiening gemaak is nie. Hierdie koste/offers moet vasgestel word omdat dit nie koste is nie, maar wel verspillinge en omdat dit nie ekonomies rasioneel is nie en daarom teen winste afgespeel moet word. Dit sal dus nodig wees om die oorsake van hierdie offers vas te stel deur dit te ontleed, sodat dit so gou as moontlik uitgeskakel kan word om die verliese wat ontstaan het, te verminder. (Vgl. bl. 266).

In die Amerikaanse literatuur (Vgl. NEUNER op. cit., bl. 615 en HORNGREN op. cit., bl. 135) word aangetoon dat deur die standaardkoste met die werklike koste te vergelyk, daar 'n koste-afwyking ontstaan. Hierdie koste-afwykings word gewoonlik by die standaardkoste in die Handels-rekening of vervaardigingsrekening ingereken, wat dus in der waarheid daarop neerkom dat die historiese koste van die eenheid-produk bereken word. Hierdie Amerikaanse praktyk-gebruik word deur ELS (op. cit., bl. 267) aangeval, en word onderskryf. Die verskil tussen die doelmatige standaard en die werklike dui op verliese en moet gevolglik teen winste afgespeel word.

Ten slotte word gelet op die belangrikheid om afwykings wat ontstaan deur die standaard met die werklike te vergelyk, te ontleed. Hierdie afwykings reflekteer verliese. Dit is immers die belangrikste doelstelling van die funksie van kostebeheersing om hierdie afwykings te ontleed, oorsake vas te stel en op so 'n wyse aan die bestuur verslag te doen dat onmiddellike stappe geneem kan word om die oorsake van die verliese uit te skakel. HENRICI (op. cit., bl. 184) en BENNETT (op. cit., bl. 372) beklemtoon hierdie belangrikheid om afwykings te ontleed en gevolglike oorsake vas te stel. Die volgende drie belangrike stappe om afwykings doeltreffend te ontleed, word onderskei, nl.

- (1) Stel vas waar die afwyking ontstaan het en die bedrag wat daarby betrokke is.
- (2) Bepaal die oorsake.
- (3) Bepaal wie moet vir die afwyking verantwoord. (Vgl. bl. 373).

Laasgenoemde stap word deur DUDICK (op. cit., bl. 82) beklemtoon en hy laat hom soos volg daaroor uit - a basic rule in management controls is to hold managers accountable for only those variances which they can truly control. -

'n Ander belangrike aspek is dat afwykings stiptelik ontleed moet word. Hierdie vereiste word deur ELS (op. cit., bl. 269) en BENNETT (op. cit., bl. 373) beklemtoon. Ten einde te verseker dat die ontleding van die afwykings enige waarde mag inhou en nie bloot as 'n historiese gebeurtenis beskou moet word nie, moet die ontledings op 'n tydstip gedoen word wanneer die omstandighede en gebeurlikhede nog vars in die geheue is. Die gesegde dat die yster gesmee moet word terwyl dit nog warm is, sou beslis hier van toepassing wees. By die aanbieding van die afwykings moet ook die doel, waarvoor dit uiteindelik gebruik sal word, voor oë gehou word. Aan die bestuur moet dan op so 'n wyse verslag gedoen word dat daar op die belangrikste aspekte en moontlike verbetering gewys word. (Vgl. ELS op. cit., bl. 269).

Afwykings, soos dit sal voorkom in 'n vervaardigingsonderneming, word geklassifiseer in drie hoofgroepe soos dit sal ontstaan by :

- a. Verbruik van direkte materiaal.
- b. Direkte arbeidskoste.
- c. Bokoste.

Hierdie drie hoofgroepe word weer soos volg onderverdeel :

a. Direkte materiaal

- (1) Prysafwyking.
- (2) Hoeveelheid - of verbruikafwyking.

b. Direkte arbeid.

- (1) Loonkoersafwyking.
- (2) Arbeidstydafwyking.

c. Bokoste.

- (1) Begrote-afwykings.
- (2) Kapasiteitsafwykings.
- (3) Doeltreffendheidsafwyking.

2. Direkte materiaalafwykings.(a) Prysafwyking

BENNETT (op. cit., bl. 375) en NEUNER (op. cit., bl. 609) toon aan hoe hierdie afwyking bereken word, nl. dit is die verskil tussen die standaardprys en die werklike prys vermenigvuldig met die aantal eenhede aangekoop of verbruik, afhangende van die rekeningkundige metode wat gebruik word. Indien voorraad teen standaardkoste gehou word, word die materiaalprysafwyking bereken op die tydstip wanneer die materiaal aangekoop word en indien materiaal gehou word teen werklike aankoopprys, word die afwyking bereken sodra die materiaal teen standaardprys uitgereik word vir verbruik. (Vgl. ELS op. cit., bl. 272). BENNETT (op. cit., bl. 376) wys verder daarop dat betekenisvolle materiaalprysafwykings van groot belang vir die bestuur is. Wanneer standaardpryse vir materiaal vasgestel word, word sowel die mark vir grondstowwe as die mark vir voltooide eenhede in aanmerking geneem. Beide standaard grondstofpryse sowel as vooruitgeskatte pryse van voltooide eenhede, moet noodwendig binne dieselfde algemene mark vasgestel word en om hierdie rede sê BENNETT (op. cit., bl. 376) - the material price variance is a constant signal as to the relationship between the raw materials and the finished goods markets. -

Hierdie vooruitgeskatte prys wat deur BENNETT (op. cit., bl. 376) genoem en deur ander Engel-Saksiese outeurs (vgl. ELS op. cit., bl. 272)

ook gebruik word, is in werklikheid die vervangingsprys en derhalwe is die vervangingswaarde deur genoemde Angel-Saksiese outeurs in aanmerking geneem, sonder dat hulle egter die betekenis van die begrip erken.

Die materiaalprys is die vervangingsprys en dit is daardie prys wat van krag is op die moment wanneer ekonomies doelmatige vervanging plaasvind. Op die moment van die ekonomiese ruil word die prysrisiko oorgeplaas na die koper. Alleenlik die ekonomiese materiaal sal nou blootgestel wees aan die prysrisiko of prysafwyking en hierdie prysafwyking sal bereken moet word as die ondernemer 'n verkooptransaksie aangaan. Indien die ekonomiese vervangingsprys op die moment van die ruil hoër is as die werklike (historiese) prys sal die verskil as 'n koste gereken moet word en gevolglik die prys waarteen die ondernemer sal wil verkoop, beïnvloed. Prysafwykings moet dus nie volgens die Angel-Saksiese opvatting bereken word en in die rekeninge aangetoon word nie, maar moet bereken word om die kosprys van die produk op die moment van die ruil vas te stel.

(b) Materiaalhoeveelheid - of verbruikafwyking

Die materiaalverbruikafwyking word bereken deur die verskil tussen die standaard hoeveelheid en werklike hoeveelheid verbruik te vermenigvuldig met die standaardprys (Vgl. BENNETT op. cit., bl. 374). Hierdie metode word deur NEUNER (op. cit., bl. 610) onderskryf en (op. cit., bl. 660) hy toon aan dat hierdie afwyking as koste gereken moet word.

Met H.J. VAN DER SCHROEFF (op. cit., bl. 63) moet egter saangestem word dat by die bepaling van 'n doelmatige standaard, - doelmatige gekozen verhoudingen - in aanmerking geneem moet word. Hierdie - doelmatige gekozen verhoudingen - word verkry waar die koste die laagste is. Indien daar dus gebeure in die produksieproses plaasgevind het wat veroorsaak het dat meer materiaal gebruik is as waarvoor

voorsiening gemaak is, moet hierdie meerverbruik as verspilling beskou word. Dit kan ook gebeur dat materiaal gebruik word waarvoor nie aanvanklik in die produksieproses voorsiening gemaak is nie, die so-genoomde nie-standaard materiaal. As gevolg van stakings, ekonomiese sanksies en ander faktore, wat die bestuur nie kan beheers nie, sal die bestuur genoodsaak wees om alternatiewe materiaal te laat verbruik in die produksieproses. Deur hierdie nie-standaard materiaal te verbruik, word dit as koste van die produk beskou en word dit bereken volgens die vervangingsprys van daardie materiaal. Indien meerverbruik egter deur die bestuur beheers kan word, is dit verspilling en kan dit nie as koste gereken word nie. (Vgl. ELS op. ct., bl. 278).

J. DEARDEN (- Cost and budget analysis -, New York, Prentice-Hall, 1962, bl. 30) beweer dat om 'n bepaalde produk te voltooi, meer as een soort materiaal verbruik word. Elke materiaal se standaardprys verskil en vir die hoeveelheid wat verbruik word, word ook 'n standaard gestel vir elke soort materiaal wat in die mengsel verbruik sal word. Om die mengselafwyking te bereken word die volgende stappe gevolg :

- (1) Bepaal die werklike hoeveelheid van elke soort materiaal wat verbruik is.
- (2) Bepaal die standaardmengsel vir die werklike hoeveelhede wat verbruik is deur die standaardpersentasie, wat gestel is vir elke soort materiaal, toe te pas.
- (3) Die mengselafwyking word nou bereken deur die verskil tussen die standaardmengsel en die werklike hoeveelheid van elke soort materiaal te vermengvuldig met die standaard-materiaalprys van elke soort materiaal.

Hierdie mengselverhouding moet egter 'n doelmatig gekose verhouding wees en enige afwyking van die standaardverhouding moet nie as koste nie, maar wel as verspilling gereken word.

3. Direkte Arbeidafwykings.

a. Loonkoersafwyking

Loonkoerse word van tyd tot tyd deur middel van loonoorcenkomste tussen werkgewer en werknemer vasgestel en gevolglik verskille in loonkoerse veroorsaak. H.J. VAN DER SCHROEFF (- De leer van de kostprijs -, Amsterdam-Antwerpen, N.V. Uitgeversmaatschappij, Kosmos, 1956, bl. 284) toon aan dat die verskeidenheid in pryse van arbeid afhang van :

- a. die maatskaplike arbeidsverdeling.
- b. verskille in arbeidsgeskiktheid en individuele prestasies.
- c. verskille in leeftyd en in die duur van die betrekking.
- d. verskil in gesinsgrootte van die werknemer.
- e. geografiese verskille in loonkoerse.

NEUNER (op. cit., bl. 615) en BENNETT (op. cit., bl. 376) toon aan dat loonkoersafwykings bereken word deur die verskil tussen standaardloonkoerse en werklike loonkoerse te vermenigvuldig met die werklike aantal ure gewerk. VAN DER SCHROEFF (op. cit., bl. 283) bepaal dat veranderinge in die loonvoet heel dikwels met bepaalde intervalle voorkom en die betaalde loonvoet in merendeel gevalle met die vervangingsprys van die arbeid saamval. Daar kom egter gevalle voor waar dit nie gebeur nie aangesien die produk in voorraad gehou kan word voordat die ruil plaasvind. In hierdie geval sou die vervangingsprys van die arbeid op die moment van die ruil, geld en nie die uitgaafprys nie. Indien die vervangingsprys hoër as die uitgaafprys is, sal die verskil as 'n koste gereken moet word en gevolglik die prys waarteen die ondernemer sal wil verkoop, beïnvloed.

b. Arbeidstydafwyking

Net soos in die geval met die bepaling van die materiaalverbruikafwyking, bepaal NEUNER (op. cit., bl. 615) dat die arbeidstydafwyking bereken word deur die verskil tussen die standaardtyd en werklike tyd te vermenigvuldig met die standaardprys. Verder toon BENNETT (op. cit., bl. 356) asook NEUNER (op. cit., bl. 660) aan dat ongunstige afwykings as koste beskou moet word. Met hierdie Angel-Saksiese beskouing kan egter nie saamgestem word nie, want die standaard wat gestel is vir arbeid is volgens ELS (op. cit., bl. 283) 'n ekonomiese en nie 'n tegniese standaard nie, en gevolglik moet meerverbruik as verspillings beskou word. Meerverbruik, veroorsaak deur faktore wat deur die bestuur beheers kan word, moet dus as verspilling en nie as koste gereken word nie.

4. BOKOSTE

Soos in hoofstuk I aangetoon is, word onder bokoste verstaan dat dit dié koste (cf. offers) is wat nie direk na 'n bepaalde eenheid-produk toegewys kan word nie en waarvoor 'n trapsgewyse verbesondering noodsaaklik is. Die aard en hantering van bokoste is dan ook derhalwe baie meer gekompliseerd as direkte materiaal - en arbeidskoste wanneer in aanmerking geneem word dat die produksieleier slegs aan vermybare verspillings moet verantwoord wat binne sy beheersing val. Alhoewel daar nie op die verbesondering van bokoste in hierdie skripsie ingegaan word nie, sal daar egter aandag geskenk word aan bokoste wat na 'n bepaalde produksiesentrum verbesonder is terwyl dit in 'n diensdepartement ontstaan het en die bepaalde produksieleier nie direk daarvoor kan verantwoord nie. 'n Bekende voorbeeld waarna verwys kan word, is instandhoudingskoste (cf. offers). Die sentrale belangrikheid van die funksie van kostebeheersing moet hier nie uit die oog verloor word nie nl. vasstelling van verliese, ontleding van oorsake en opvolging om oorsake uit te skakel.

Wanneer bokoste-afwykings dus ontleed word, moet die oorsprong en verantwoordelikheid vir die aangaan van hierdie besondere koste (cf. offers) vasgestel word alvorens opvolging doeltreffend kan geskied om die verliese uit te skakel.

Material and labour variances reflecting differences between standard and actual conditions can be computed daily or weekly, but difficulties are encountered when an attempt is made to isolate overhead variances before the end of each accounting period. Some actual overheads such as repairs, supplies, and indirect labour may be recorded daily, but the majority of the items typified by taxes, rent, depreciation, power and insurance, are recorded monthly. Therefore, the most satisfactory time for the derivation of overhead variances is at the end of each accounting period. (Vgl. ELS op. cit., bl. 219).

Die algemene metodes wat gebruik word om bokoste toe te wys na die eenheid-produk, word op die volgende basis gedoen :

- a. Per produksie - uur basis.
- b. Volgens 'n vasgestelde bokostekoers.

Die rede waarom hierdie metodes gebruik word, is omdat daar onsekerheid ontstaan hoe om bokoste te verbesonder na die eenheid - produk of kostedraer. (Vgl. ELS op. cit., bl. 294).

In die algemeen word drie bokoste-afwykings onderskei (Vgl. ELS op. cit., bl. 295/7/8 en NEUNER op. cit., bl. 635) nl.

- (1) Begrote - afwykings.
- (2) Kapasiteitsafwykings.
- (3) Doeltreffendheidsafwykings.

a. Begrote - afwykings.

ELS (op. cit., bl. 295) en J.G. BLOCKER en W.K. WELTMER (- Cost accounting -, New York, McGraw-Hill, 1954, bl. 329) beskryf die berekening van hierdie afwyking. Volgens hulle siening ontstaan drie afwykings deur die berekening van die standaard bokostekoers deur die volgende formule toe te pas :

$$\frac{\text{Standaard bokoste vir die begrotingsperiode}}{\text{Standaard direkte ure vir die begrotingsperiode}} = \frac{\text{Standaardkoers}}{\text{per direkte arbeids-uur}}$$

Die begrote-afwykings van bokoste staan direk in verband met die teller in die formule, terwyl kapasiteit - en doeltreffendheidsafwykings van bokoste afleidings van die noemer, nl. direkte standaard arbeidsure is. (Vgl. ELS op. cit., bl. 296).

Oor die bepaling van hierdie (begrote bokoste) afwyking laat NEUNER (op. cit., bl. 635) homself soos volg uit :- Hierdie afwyking word hoofsaaklik veroorsaak deur die feit dat die totale bokoste vir die aanleg hoër of laer was as waarvoor voorsiening gemaak is in die begroting, wat opgestel is volgens die bedryfskapasiteit vir daardie bepaalde periode. Hierdie afwykings verwys nie na 'n bepaalde taak of groepe produksie-eenhede nie. Dit dui slegs aan of sekere bokoste-elemente minder of meer was vir die aanleg as waarvoor begroot is. Die oorsake van hierdie afwyking mag dan die gevolg wees van verandering in produksievolume of dat daar gefaal is in die vooruitskatting van die verskillende koste-elemente wat die totale bokoste uitmaak. Die begrote bokoste-afwyking word bereken deur die verskil te bepaal tussen begrote bokoste en werklike bokoste.

Die gevolgtrekking wat uit NEUNER (op. cit., bl. 635) se tweede rede waarom begrote bokoste-afwykings ontstaan, nl. - dat daar gefaal is in die vooruitskatting van die verskillende koste-elemente wat die totale

bokoste uitmaak, gemaak kan word, is dat NEUNER nie 'n onderskeid maak tussen offers, koste en verspillings nie. NEUNER skep die indruk, deur bogenoemde rede aan te voer vir die ontstaan van die begrote bokoste-afwyking, dat dit slegs die gevolg is van 'n onrealistiese standaardkoste per element. As aanvaar word dat by die vasstelling van standaardkoste slegs voorsiening gemaak word vir meerverbruik, wat sowel ekonomies as tegnies rasioneel is, sal enige afwykings van die standaard op vermybare verspillings dui. Dit is hier waar die funksie van kostebeheersing in werking tree deur die vermybare verspillings uit te skakel.

Dit sal dus nodig wees om elke afwyking noukeurig te ontleed en die oorsake vas te stel. Soos reeds aangedui, word dit ook vereis dat verantwoordelikheid vir die aangaan van 'n bepaalde bokoste vasgestel word teneinde doeltreffende opvolging te verseker. 'n Produksieleier in 'n bepaalde produksiesentrum is nie noodwendig verantwoordelik vir die ontstaan van bokoste in sy produksiesentrum nie. As voorbeeld kan geneem word die gebruik van herstelbare onderdele. Nadat die herstelbare onderdeel buite werking geraak het, word dit na die werkwinkels gestuur vir herstelwerk. By hergebruik van die onderdeel, word die bepaalde produksiesentrum belas met die koste (cf. offers) van herstelwerk aan die onderdeel. Indien die standaardkoste van die onderdeel nou vergelyk word met die werklike koste (cf. offers), sal dikwels gevind word dat die herstelkoste (cf. offers) aansienlik hoër is as die standaardkoste. Alhoewel 'n bepaalde produksiesentrum nou met hierdie aansienlik hoër herstelkoste (cf. offers) belas word, moet na die bestuur van die werkwinkels verwys word om hierdie ongunstige afwyking te verklaar.

Met ELS (op. cit., bl. 296) moet dus saamgestem word as by die volgende vereistes vir bokoste stel - The critical appreciation or judgement of items of overheads are covered by the following considera-

tions : is it efficacious, economically required and necessary for the production of products ? - ELS (op. cit., bl. 297) maak dan die gevolgtrekking : - indien bokoste nie voldoen aan hierdie vereistes nie, is dit verspillings omdat dit vermybaar is.

b. Kapasiteitsafwykings

Kapasiteitsafwykings verteenwoordig volume-afwykings vir die aanleg as 'n eenheid. Volume kan gemeet word in terme van die eenheid-produk, direkte arbeidsure, masjien-ure of op 'n ander basis. Hierdie afwykings ontstaan as gevolg van die feit dat die vooruitgeskatte produksievolume in die aanleg, as 'n eenheid verskil met die werklike produksievolume. (Vgl. NEUNER op. cit., bl. 635). BENNETT (op. cit., bl. 379) wat aanvoer dat hierdie afwyking op die volgende wyse bereken moet word nl. - dit is die verskil tussen werklike produksie en begrote produksie teen standaardbokostekoers. BENNETT (op. cit., bl. 378) beklemtoon verder die feit dat hierdie afwyking beskou moet word as van groot belang vir die bestuur. Gedurende tye van styging in produksievolume, sal aansienlike gunstige kapasiteitsafwykings voorkom wat tot gevolg kan hê dat ander ongunstige afwykings verskans word. Noukeurige ontledings sal dus nodig wees om hierdie moontlike verskansing aan te dui.

ELS (op. cit., bl. 297) wys daarop dat die eenheid-produkmetode om kapasiteitsafwykings te bereken, die enigste aanvaarbare metode is, omdat daar 'n oorsaaklike verband tussen koste en die eenheid-produk is en ook vanweë die feit dat die eenheid-produk die kostedraer is. In teenstelling met BENNETT (op. cit., bl. 378), wys ELS (op. cit., bl. 297) daarop dat hierdie afwyking altyd ongunstig sal wees omdat die kapasiteit gebaseer is op 'n tegniese-ekonomiese kapasiteit, nadat alle faktore in aanmerking geneem is. Wat ookal die oorsaak van hierdie afwyking mag wees, moet dit volgens ELS (op. cit., bl. 298) as verspilling beskou

word en teen die winste gereken word. Hierdie siening word onderskryf.

c. Doeltreffendheidsafwyking

NEUNER (op. cit., bl. 635) wys daarop dat hierdie afwyking direk in verband staan met arbeidsure of masjien-ure wat gebruik is om 'n bepaalde taak of 'n sekere groep produksie-eenhede te voltooi. Volgens BENNETT (op. cit., bl. 380) word hierdie afwyking bereken deur die verskil te bepaal tussen werklike arbeidsure en standaard arbeidsure teen standaard bokostekoers.

BLOCKER en WELTNER (op. cit., bl. 330) omskryf ook hierdie afwyking en volgens hulle ontstaan dit deurdat produksie meer doeltreffend uitgevoer is as wat die standaard bepaal. Die standaardkoers, wat bereken is volgens die direkte standaard arbeidsure, help om die doeltreffendheidsafwyking te bereken wat as maatstaf dien om die doeltreffendheid van produksie, volgens werklike arbeidsure gewerk, te meet. Indien 'n ongunstige afwyking ontstaan het, dui dit daarop dat produksie ondoeltreffend was en dit kon veroorsaak gewees het deur die gebruik van materiaal wat nie aan die standaard beantwoord het nie of deur ongeskoolde arbeid, en so meer. Die oorsake moet aangedui word en die bestuur se aandag daarop gevestig word, sodat die ontstaan van hierdie oorsake uitgeskakel kan word. Die metode wat egter voorgestaan word om hierdie afwyking te bepaal, bly nog steeds die eenheid-produk. Deur hierdie metode te gebruik, kan hierdie afwyking ook as maatstaf dien om die doeltreffendheid van produksie te meet. Die berekening van hierdie afwyking volgens die eenheid-produkmetode, verskil egter van eersgenoemde. Produksie-eenhede moet eers in verband gebring word met die tyd wat gewerk is en indien meer of minder as die standaardtyd gewerk is, sal dit dui op doeltreffende of ondoeltreffende produksie. (Vgl. ELS op. cit., bl. 298/9).

5. SAMEVATTING

BENNETT (op. cit., bl. 387) toon aan dat afwykings teen die wins afgespeel moet word, maar (op. cit., bl. 389) ons vind 'n teenstrydigheid in sy benadering omdat hy aantoon dat afwykings teen die eenheid-produk gereken moet word. Hierdie teenstrydigheid in BENNETT se benadering beklemtoon weereens die verwarring wat daar in Angel-Saksiese literatuur oor kostebegrippe bestaan het deurdat die Clarkiaanse gedagte van - different costs for different purposes - aangehang word. Die meeste van die afwykings, soos reeds aangetoon, met die uitsondering van materiaal - en arbeidprysafwykings moet teen winste afgespeel word aangesien dit verspillings is wat vermy kan word. Hierdie beginsel word deur ELS (op. cit., bl. 304) beklemtoon.

As van die standpunt uitgegaan word dat die begrotings en standaardkoste gebaseer is op doelmatige norme, sal ongunstige afwykings verliese uitwys wat veroorsaak is deur ondoelmatige voortbrenging. Deur afwykings te bereken soos vooraf bespreek, sal sommige oorsake van verliese van hierdie berekenings afgelei kan word. Andersyds sal verdere ondersoeke noodsaaklik wees om verdere oorsake te ontbloot. Wanneer verslaggewing gedoen word, kan die resultate van hierdie ondersoeke aan die administrasie voorgelê word.

Hierdie bestuurlike informasie stel die administrasie in staat om nuwe beleidsrigtings aan te dui deur aan die bestuur opdrag te gee om bv. knelpunte uit te skakel en die sinkronisering van die produksieproses aan te help. Dit mag egter voorkom dat verliese in sekere diens - of produksiesentrums nog relatief groot sal wees ten spyte van voorbehoedende maatreëls, of dat, as gevolg van gebrekkige inligting, oorsake van verliese nie noukeurig vasgestel kan word nie. Om hierdie probleem die hoof te bied, moet die invoering van 'n kostekampanje oorweeg word. Die doelstellings van 'n kostekampanje is tweërlei van aard :

Eensyds om die aandag toe te spits op die diens - of produksiesentrum waar verliese nog relatief groot is en andersyds om 'n klimaat vir kostebesef by die tegniese bestuur te skep. Hierdie aspek sal in die volgende hoofstuk nader ontleed word.

HOOFSTUK 5

KOSTEKAMPANJES EN KOSTEBESEF

1. INLEIDING

Soos reeds aangetoon, word die verkryging van doeltreffendheid gefundeer op die samewerking tussen tegniese en ekonomiese beginsels. Die vraag ontstaan nou hoe hierdie samewerking bewerkstellig kan word ? Die primêre vereiste lê daarin dat op tegniese en ekonomiese gebied wedersydse kennis deur die bestuur, betrokke by die twee bepaalde terreine, opgedoen moet word.

Met hierdie sintese word die volgende bedoel. Die bestuur, verantwoordelik vir die ekonomiese doeltreffendheid van die onderneming, moet oor 'n redelike tegniese kennis beskik van die bepaalde produksieprosesse en gepaardgaande probleme in verband met die produksie. Andersyds moet die tegniese bestuur kennis dra van die koste verbonde aan die voortbrenging van die produk asook 'n besef van wat die invloed van die koste gaan wees op die uiteindelijke wins wat die ondernemer gaan maak.

Die primêre doelstelling van die tegniese bestuur is om die maksimum produksie te lewer sonder om kwaliteit in te boet. Maksimum produksie en goeie kwaliteit is egter nie alleen van belang nie. Dit sou alleenlik betekenis inhou indien dit teen die laags moontlike koste geskied het.

Wedersydse kennis moet uitgebou word sodat die doeltreffendheid van die onderneming as 'n gemeenskaplike doelstelling gesien kan word op beide tegniese en ekonomiese terreine.

2. KOSTEKAMPANJES

Met 'n kostekampanje word toespitsing van die kostebeheersingfunksie op 'n besondere afdeling van die onderneming beoog, veral waar sodanige afdelings deur die roetine koste-ontledings blyke gegee het van relatief groot verliese.

Die benadering wat gevolg word, vereis die volgende :

- a. Toestemming van die bestuur.
- b. Samewerking met die verantwoordelike persoon bv.
Werkebestuurder, asook met die funksies onder sy beheer wat direk of indirek met die afdeling se kostes gemoeid kan wees, bv. instandhouding, magasyn, personeel, bedryfsingenieurswese, ens.
- c. Inskakeling by ander funksies soos die verkope en met die persoon of afdeling verantwoordelik vir stelsels en prosedures.
- d. 'n Behoorlike ontleding van die betrokke afdeling se uitgawes (c/offers) oor 'n tydperk wat die neigings van die individuele koste-elemente sal blootlê.
- e. 'n Kritiese ontleding van enige neiging wat so vasgestel kan word en wat van die logiese of verwagte patroon afwyk.
- f. 'n Doelbewuste gesamentlike poging van al die betrokke funksies om die organisasie en werkverrigting van die afdeling te verbeter en om verliese te verminder, hetsy deur beter prestasie, produksievervanging, meganisasie of wat ookal. Die kostebeheersingbeamppte moet hier in koördinerende verband optree.

- g. Voortdurende evaluasie van die resultate van die kampanje oor 'n tydperk wat lank genoeg moet wees om 'n redelik volledige deurvoering van al die fasette toe te laat.
- h. Verslaggewing aan die bestuur oor die doel, werkswyse en resultate van die kampanje. Verwysing na indirekte bates van so 'n kampanje behoort eerder as 'n bonus bygebring te word, as om daarna te verwys as die hoofbate van die poging. Die benadering moet m.a.w. wees dat tasbare, bewysbare besparings of verbeterings die essensiële doel van die hele kampanje moet wees.

Die noodsaaklikheid vir kostekampanjes spruit uit die altyd teenwoordige gevaar van enige roetine-stelsel, nl. dat selfs substansiële afwykings aanvaar word en dat die totale verband van 'n besondere afdeling selde of ooit raakgesien of ontleed word.

Kostekampanjes bied 'n ideale geleentheid vir samewerking tussen die tegniese- en kostebeheersingsfunksie. Die verskerpte en analitiese benadering van so 'n kampanje verg inderdaad volledige belangstelling van elke funksie en kan alleen slaag indien dit gegrond is op wedersydse kennis en erkenning van die noodsaaklike rol wat elkeen van die afsonderlike funksies speel. Teneinde die kostekampanje suksesvol van stapel te stuur, is die volgende inligting en werkswyse van belang :

- a. Deeglike kennis van die vloei van elke produksieproses.
- b. Ontleding van werkverrigting en verkryging van samewerking van tegniese kant.
- c. Positiewe benadering in verband met bepaling van standarde.
- d. Termynkoste - ontledings.
- e. Konsentrasie op een spesifieke afdeling van die onderneming.

a. Deeglike kennis van die vloei van elke produksieproses

Dit is van primêre belang dat 'n deeglike kennis van die breë aard van elke produksieproses en die vloei en gedrag van produkte opgedoen moet word om sodoende in staat te wees om met die tegniese man op dieselfde vlak te onderhandel. Onvoldoende kennis en vooroordeel lei tot negatiewe resultate.

Een of meer besoeke aan die aanleg is aanvanklik voldoende om die basiese produksievloei van die produksieproses te leer ken. Kennis kan aangevul word met vloeiakaarte van die proses. Periodieke besoeke is later noodsaaklik om op hoogte te bly met uitbreidings, indien enige, en om kennis uit te brei of op te knap. Dit bevorder ook 'n goeie verstandhouding met die tegniese man.

b. Ontleding van werkverrigting en verkryging van samewerking

Kennis van die vloei van die produksieproses is egter nie voldoende nie. Ontleding van die werkverrigting van elke produksiesentrum is nodig.

Die persoon, verantwoordelik vir kostebeheersing, moet homself vergewis van die aard van elke soort produk wat vervaardig word. Word al die produkte teen dieselfde tempo geproduseer? Indien nie, watter faktore moet in ag geneem word wat die produksietempo van elke afsonderlike produk beïnvloed? Hierdie faktore in ag geneem, sal 'n aanduiding verkry kan word of die maatstaf wat vir produksie gestel is, realisties en billik is.

Die wagwoord bly steeds die samewerking met tegniese personeel en kennis moet geneem word van hulle probleme in die produksieproses, want die gebrek daaraan kan lei tot die tref van onbillike vergelykings.

Vergelyk T.S. DUDICK (op. cit., bl. 301) - Know the operation - don't use your accounting system like a mathematical formula to 'grind out' answers. Get out on the firing line and investigate the facts behind these answers. Then interpret the reports for your management on the basis of your findings. -

'n Voorbeeld van die noodsaaklikheid van wedersydse besprekings van die grondslag van doeltreffendheidsstandaarde is die volgende :

Volgens die produksiebegroting moes 'n bepaalde aanleg vir die begrote tydperk 'n bepaalde produksie lewer. Gemeest aan die bestaande standarde (vasgestel met tydstudie of op historiese inligting) sou 'n bepaalde besetting nodig wees wat wel binne bereik van die aanleg was. Besprekings met die tegniese man in bevel het egter aan die lig gebring dat uitbreidings wat gedurende dié periode aan 'n opvolgende aanleg nodig sou wees, sou meebring dat die werkverrigting van die eerste aanleg benadeel word en wel tot so 'n mate dat die beoogde produksie nie bereik sou kon word nie. Die verkoopsbegroting sou dus gewysig moes word en die invloed van die vertraging op produksiekoste en gevolglik op die wins en prys van die produk, in heroorweging geneem moes word. (Eie waarneming).

By ontleding van werkverrigting, ten einde 'n kostekampanje te kan voer en om die funksie van kostebeheersing meer doeltreffend te maak, tree die samewerking wat van tegniese kant verkry moet word, sterk na vore. Hierdie feit word ook deur J.W. GERBER (- Cost Control in a large Feed Company -, in N.a.a. bulletin, Feb., 1960, bl. 64) beklemtoon en hy stel dit soos volg : - Get strong backing from line management. A truism of cost control is that, "if the boss wants it bad enough, he'll get it." - Hierdie negatiewe houding jeens kostebeheersing wat soms by die tegniese bestuur aangetref word, word toegeskryf aan die feit dat die doel waarvoor kostebeheersing ingestel is nie altyd van tegniese kant begryp word nie.

Standaardkoste bv. word beskou as 'n stok om hulle mee te slaan deurdat hulle gedurig moet verantwoord vir ongunstige afwykings, terwyl gunstige afwykings, wat toegeskryf kan word aan doeltreffender werkverrigting, soms negeer word. Daar moet egter van die standpunt uitgegaan word dat die samewerking van elke persoon in die organisasie verkry moet word om die doelstellings van die onderneming te verwesenlik en daarom behoort die tegniese bestuur entoesiasties te wees aangaande die kostebeheersingsprogramme en hierdie entoesiasme moet gedeel word deur elke persoon langs die lyn af.

c. Positiewe benadering in verband met die bepaling van standarde

Van tegniese kant word dit vereis dat die standaard realisties moet wees. Die standaard moet nie op die tegniese man afgedwing word nie en andersyds moet van tegniese kant nie 'n standaard te laag gestel word om die verklaring van ongunstige afwykings te vermy nie. Voortdurende waarneming word dus vereis om die standarde by veranderde omstandighede aan te pas. 'n Positiewe benadering van beide kante is hiervoor noodsaaklik. Die idee dat die beamppte verantwoordelik vir kostebeheersing, 'n speurder is om gedurig die tegniese man op ondoeltreffendhede te wys en die houding van tegniese kant om op lae standarde aan te dring wat geen betekenis in hou nie, moet vermy word. Daar moet wel in aanmerking geneem word dat die gestelde resultaat met die laagste koste bereik moet word. Die standaard wat dan gestel word, moet gebaseer word op die ekonomies mees gunstige verhouding wat deur beide tegnies en ekonomiese faktore bepaal word en hierdie beginsel, waarop die standaardgedagte gebaseer is, moet by die tegniese man tuisgebring word.

J.M. JURAN (- Managerial breakthrough and control -, in Factory - The magazine for manufacturing. Vol. 122, No. 8, Aug., 1964, bl. 63) is van mening dat 'n nuwe benadering nodig is by die uitvoering van die

funksie van kostebeheersing en die vasstel van standarde. Die huidige stelsels maak gewoonlik voorsiening vir ontleding en vasstel van oorsake indien afwykings die standaard met 10% oorskry. Die funksie van kostebeheersing tree eers in werking indien die 10%-grens oorskry word. Die gevolg ? JURAN stel die antwoord so : - You have learned to live with a bad smelling mess. You accept present performance as good enough. You perpetuate present performance your control procedure. You identify and eliminate only sporadic departures from normal. The fact that performance is chronically inferior escapes you. - JURAN (op. cit., bl. 63) spreek kom dus ook net ten gunste van 'n positiewe benadering uit. Soos hy dit stel, moet 'n - breakthrough - plaasvind om beter standarde daar te stel met die oog op verkryging van beter werkverrigting en produksie. (Vgl. figuur 5).

Die vraag kan gestel word : Hoe kan hierdie deurbraak bewerkstellig word ? Die antwoord bly steeds - deur samewerking van beide ekonoomiese en tegniese kant te verkry. Die doelstelling van optimum doeltreffendheid en winsmaksimalisasie moet dus gemeenskaplike wees. Onderlinge teenwerking en botsing van opinies kan slegs die gemeenskaplike doelstelling tot nadeel strek.

d. Termynkoste-ontledings

'n Onderzoek deur myself ingestel by 'n onderneming A oor die uitvoering van die funksies van kostebeheersing, het die volgende prosedures aan die lig gebring. Koste-ontledingstate word maandeliks opgestel en afwykings van 10% en meer is met die verantwoordelike tegniese bestuur bespreek en gevolglike oorsake vasgestel. Daar het ook 'n neiging bestaan om slegs klem te lê op ongunstige afwykings van meer as 10%. Gunstige afwykings, wat die gevolg was van beter produksie-resultate, is ten onregte van die tegniese bestuur, buite rekening gelaat. Een-sydige benadering van die funksie van kostebeheersing is dus nadelig. Metodes van opvolging om nadelige oorsake op te spoor en te elimineer, het ook nie altyd duidelik na vore gekom nie.

'n Belangrike nadeel van die stelsel om slegs maandeliks die betrokke maand se afwykings te bespreek, is dat vorige maande se afwykings uit die oog verloor word. Die betrokke stelsel toon wel die kumulatiewe syfers, maar dit is nie van veel betekenis nie, aangesien gunstige en ongunstige afwykings teenoor mekaar afgespeel word oor 'n aantal maande. Om 'n behoorlike oorsig te verkry van die koste van elke produksie-sentrum is termynkoste-ontledings nodig. Die termyn kan byvoorbeeld strek oor 'n finansiële jaar. Nadat die koste-afwykings maandeliks bespreek is, moet die oorsake van die afwykings aangetoon word, indien bekend, of later bygevoeg word nadat die oorsake vasgestel is. Deur termyn-ontledings kan die neiging van sekere koste vasgestel word. Ondoeltreffendhede in die produksieproses word uitgewys en kan verminder

of uitgeskakel word. Die resultate van die lopende maand word vergelyk met vorige maande en daaruit kan afgelei word of metodes van opvolging doeltreffend was al dan nie.

Inligting wat so bekom word, kan terselfdertyd dien as 'n baie handige gids vir berekenings wat nodig is vir beslissings oor toekomstige uitbreidings.

e. Konsentrasie op een spesifieke onderdeel van die onderneming

Soos reeds aangetoon, is die primêre doel met die instelling van 'n kostekampanje die toespitsing van die kostebeheersingfunksie op 'n besondere afdeling van die onderneming, veral waar sodanige afdeling deur die roetine koste-ontledings blyke gegee het van relatief groot verliese. Daaruit vloei voort die skepping van 'n klimaat vir kostebesef en die verkryging van samewerking van al die belanghebbendes by die betrokke afdeling.

Die konsentrasie van aandag gedurende die kostekampanje moet doelgerig wees en die doel is vanselfsprekend 'n poging tot vermindering van verliese. Die uitgangspunt moet wees dat die koste, verbonde aan die voer van die kampanje, ten minste verhaal moet word deur tasbare besparings meegebring. Daar moet dus deurgaans voorsiening gemaak word vir evaluasie van die resultate van die kampanje. Vir hierdie doel is termynkoste-ontledings noodsaaklik.

Die addisionele voordele van die kampanje, in die vorm van indirekte besparings, moet ook nagegaan en aan die bestuur voorgelê word, maar dit moet by voorkeur nie as die hoofbates van die kampanje gesien word nie. Sulke indirekte bates sou bv. die volgende kon wees :

- (1) Verbetering van verslaggewingsprosedure sodat meer en beter inligting gouer beskikbaar gestel word met dieselfde personeel. Dit kan beter beslissings en moontlike besparings meebring.
- (2) Beter organisasie van instandhoudingspersoneel sodat vollediger voorbehoedende instandhouding met dieselfde personeel uitgevoer kan word met waarskynlike langer lewe van masjinerie.
- (3) Verkryging van groter seggenskap van die man in beheer van die aanleg oor die gehalte van grondstowwe en masjinerie, aangekoop vir sy afdeling.

Omdat hy meedoen aan die beslissing, voel hy meer geneë om te sorg dat die eindresultaat bevredig (bv. deur die masjien behoorlik te versorg en self te verbeter, ten einde te verhoed dat daar moontlik terugverwysing sal wees oor verkeerde beslissings).

- (4) Verandering in toerusting of uitleg sodat werkers veiliger is of minder vermoeid word. Dit kan weer lei tot beter arbeidsprestasie of besparings deur minder afwesigheid.

3. KOSTEBESEF

'n Ander belangrike bate van die kostekampanje is die skepping van 'n klimaat vir kostebesef, wat 'n belangrike bydrae kan lewer om die doeltreffendheid van die onderneming te verhoog. Die klimaat moet egter nie net geskep word nie, maar moet behou en verder uitgebou word.

Die gevaar van afstomping in kostebelangstelling is altyd teenwoordig. Die tegniese man se eerste verantwoordelikheid is en bly altyd tegnies, d.w.s. die aktuele produksie. Kostebeheersing is dikwels meer beperkend as behulpsaam in hierdie verband, want met onbeperkte fondse sou produksie soveel makliker kon wees.

Inskerpings en opknappings van kostebesef is dus noodsaaklik vir die instandhouding van die kostebeheersingsfunksie. Inskerpings van kostebesef kan doeltreffend bereik word met die voer van 'n goed ge-organiseerde kostekampanje. Hierna berus die instandhouding van kostebesef op die roetine koste-ontleding, maar dit moet gedurig aangevul word met termynkoste-ontledings.

'n Huisgesin kan as gevolg van styging in elektrisiteitskoste besluit om 'n kampanje van stapel te stuur, met die doel om elektrisiteitskoste te besnoei en die beskikbare ligte so ekonomies as moontlik te gebruik. Die kinders kan geleer word om die ligte af te skakel indien hulle 'n vertrek verlaat. Die poging kan aanvanklik vrugte afwerp maar na 'n verloop van tyd sal veral die kinders se belangstelling afneem en sal hulle terugval op die ou gewoontes. Gedurige inskerpings en vermaning van die ouers se kant sal dus noodsaaklik wees om die voorneme om elektrisiteitskoste te verminder, te laat slaag. Hierdie eenvoudige voorbeeld kan ook in beginsel in die onderneming toegepas word. (Vgl. A.J.E. SORC DRAGER - Klasaantekeninge, 1965).

Met GERBER (op. cit.), bl. 64) moet saamgestem word as hy die belangrike aspek van kostebesef soos volg opsom : 'n Nimmereindigende opvoedkundige veldtog moet geloods word om kostebewustheid by elke personeellid aan te wakker. Dit sal veral van belang wees op voormanvlak. Die volgende moet beklemtoon word :

- a. Beklemtoon die feit dat kostebeheersing toegepas moet word deur die persoon wat die geld spandeer.
- b. Kostebeheersing moet in die regte perspektief gesien word, want kostebeheersing is een van die belangrike verantwoordelikhede van elke toesighouer en moet as net so belangrik beskou word as kwaliteit, produksie, skedulering, en so meer.
- c. Toon aan dat elke besluit eventueel die wins voordelig of nadelig kan beïnvloed.

- d. Individuele aandag moet aan elke werknemer bestee word deur hulle daarop te wys hoe om bestaande inligting te interpreteer. Wys op bronne ter verkryging van inligting om tot hulp te wees en toon aan hoe elke toesighouer sy eie aantekenwerk kan gebruik om bepaalde produksieprosesse te beheer.
- e. Beklemtoon die feit dat om te kan bepaal hoe goed jy gevaar het, jy moet weet hoe jy behoort te gevaar het. Dit kan bepaal word deur die beginsel van standarde toe te pas.

4. SLOT

'n Kostekampanje sal alleenlik sy uiteindelijke voordele lewer indien dit doelgerig uitgevoer word. Elke persoon wat betrek word by die spesifieke afdeling, waarop die kampanje toegespits word, se volle samewerking moet verkry word. Selfs bonusse kan oorweeg word indien die kampanje die verwagte resultate lewer.

HOOFSTUK 6.

VERSLAGGEWING EN OPVOLGING

1. INLEIDING

Verskeie outeurs het al die belangrikheid en nut van verslaggewing aan die bestuur beklemtoon. J.H. ELS (op. cit., bl. 305) toon aan dat verslaggewing 'n belangrike deel van standaardkosteprogramme uitmaak en 'n noodsaaklikheid is om 'n besigheid suksesvol te administreer. K.R. RICKERY (- Reports which management can use for control -, in N.a.a. bulletin, section 1, Sept., 1959, bl. 49) beklemtoon die volgende feit : - effective reporting is an absolute must for effective management control. - A.E. LARGIN (- Internal control for the really small company -, in N.a.a. bulletin, section 1, Maart 1964, bl. 56) wys op die volgende : - poor production reporting is a major cause of business failures - en hy wys verder op die wesenlike verspillings wat uit ondoelmatige verslaggewing voortvloei.

Alhoewel die belangrikheid en noodsaaklikheid van verslaggewing besef word, moet dit egter net gesien word as 'n middel tot 'n doel. Die waarde van verslaggewing lê daarin dat dit 'n middel is om te toon waar verspillings voorgekom het en watter versperrings in die weg van die ondernemer was om die beoogde doelstellings te bereik, sodat oorsake vasgestel en korrektiewe stappe bepaal kan word. K.C. TIFFANY (- Reports for management -, in W.E. THOMAS op. cit., bl. 695) benader die saak so : - it is important to realise, however, that reports and reporting methods are not, in themselves, a control. They are intended to provide executives with a factual basis for execution of their duties. - ELS (op. cit., bl. 310) beklemtoon ook die feit : - information reports are not intended to generate direct management

action. They are a part of the communication system of a company, and provide valuable background information for decision making. -

Verslaggewing op sigself is nie kostebeheersing nie, maar is slegs 'n middel om uitvoering aan die funksie van kostebeheersing te gee.

Verslaggewing vorm dus 'n belangrike skakel in die funksie van kostebeheersing wat ten doel het om verspillings vas te stel, te ondersoek en uit te skakel.

2. Algemene vereistes waaraan 'n verslag moet voldoen.

Snelheid van beriggewing word meestal as die eerste vereiste uitgeken, aangesien die progressief ingestelde bedryfsleier so spoedig moontlik, nadat 'n bepaalde bedryfsgebeurtenis plaasgevind het, kragdadig wil optree, (Vgl. DE BRUIN op. cit., bl. 290). Hierdie vereiste word deur ELS (op. cit., bl. 305) onderskryf en hy stel dit so : - the first important requirement is that the reports must be supplied timemously.- MATZ, CURRY en FRANK (op. cit., bl. 596) beweer dat verslaggewing stiptelik en snel uitgevoer moet word anders verloor die verslag sy waarde as middel om kostebeheersing uit te voer.

'n Tweede vereiste wat vir 'n verslag gestel word, is dat dit bondig moet wees. 'n Verslag kan dus met 'n advertensie vergelyk word waar die volgende vereistes geld, nl. kort, saaklik en toepaslik. Massa gegewens verveel die leser. Sorteër die gegewens en bepaal wat werklik noodsaaklik is. Rangskik daarna die gegewens soos in die geval van 'n advertensie om aandag te trek. As 'n paar belangrike sake onder die aandag van die bestuur gebring word, sal dit van veel meer nut wees as 'n massa gegewens wat nie van veel betekenis sou wees nie. ELS (op. cit., bl. 309) beklemtoon egter die feit dat, alhoewel verslae beknopt moet wees, die verslae so opgestel moet word dat die primêre doel nie ingeboet moet word nie, nl. dat die verslag verstaanbaar moet wees en gegewens op so 'n wyse moet oordra dat almal dit kan begryp. Omdat

'n verslag beknopt en oorsigtelik moet wees, moet die klem nie slegs op akkurate gegewens gelê word nie, maar veral op toepaslike gegewens. C.T. HORNGREN (- Chosing accounting practices for reporting to management -, in N.a.a. bulletin, Sept., 1962, bl. 5) beweer - - relevant data may be defined broadly as that data which will lead to an optimum decision.- HORNGREN beklemtoon verder dat massa gegewens wel akkuraat kan wees maar nie noodwendig toepaslik op 'n probleem waarvoor die bestuur 'n besluit moet neem nie. Die gegewens moet dan so verwerk word dat dit wel as grondslag kan dien om die probleem op te los.

Ten einde die bestuur in staat te stel om 'n deeglike besluit te kan neem, moet die bestuur meer weet as korttermynresultate. Die bestuur verlang ook om kennis te neem van die langtermynneigings van prestasies, ten einde hulle in staat te stel om vergelykings te kan tref met huidige neigings. (Vgl. TIFFANY op. cit., bl. 695). CARROLL (op. cit., bl. 245) beklemtoon egter dat vergelyking van huidige prestasieneigings met dié in die verlede, versigtig hanteer moet word. Vergelyking van die totale koste per produksiesentrum sal geen doel dien nie, maar as die koste per eenheid-produk van die huidige maand vergelyk word met die koste per eenheid-produk van die huidige maand vergelyk word met die koste per eenheid-produk van die ooreenstemmende maand die vorige jaar, kan wel nuttige afleidings gemaak word. Met MATZ, CURRY en FRANK (op. cit., bl. 597) moet dus saamgestem word as hulle beweer dat 'n verslag sekere vergelykende syfers moet aanbied. Indien 'n verslag dus nie sekere maatstawwe aanbied nie, sal die leser geneig wees om sy eie afleidings te maak wat kan lei tot verkeerde gevolgtrekkings.

'n Ander belangrike vereiste wat in aanmerking geneem moet word, is die persoon aan wie die verslag gelewer moet word. (Vgl. ELS op. cit., bl. 306). SCHOLMA (op. cit., bl. 23) beklemtoon die volgende : - het ligt evenzeer voor de hand, dat dit verslag, het z.g. budget-overzicht, wordt uitgebracht aan de man die voor het

budget verantwoordelijk is. Bovendien echter moet op grond van het principe dat delegatie van verantwoordelijkheid contrôle nodig maakt, ook een verslag worden gemaak voor de hogere lagen in de bedrijfsleiding. - MATZ, CURRY en FRANK (op. cit., bl. 598) onderskei veral drie vlakke van bestuur aan wie verslae gelewer moet word, nl.

- (1) Topbestuur.
- (2) Afdelingsbestuurders.
- (3) Voormanne.

Aan die topbestuur word 'n oorsigtelike verslag voorgelê van die hele onderneming, terwyl afdeling bestuurders 'n meer gedetailleerde verslag ontvang van hulle bepaalde afdeling of produksiesentrum. Op voormanvlak moet 'n verslag voorberei word wat betrekking het op die afdeling wat onder die gesag van die voorman val en veral moet klem gelê word op kwantitatiewe gegewens, eerder as die monotêre waardes daarvan.

'n Verslag moet ook die kenmerk dra van eenvormigheid. Eenvormigheid is 'n belangrike vereiste by die beskikbaarstelling van finansiële gegewens tussen periodes van verslaggewing, want sonder eenvormigheid kan geen behoorlike vergelykings getref word nie. (Vgl. TIFFANY op. cit., bl. 696) RICKERY (op. cit., bl. 49) beklemtoon ook die feit dat :

- simplicity is the key to a good reporting system. The terms used in the report should be familiar to all people using them. The same terms and plans should be used throughout. -

Nou verbonde aan bogenoemde vereiste, is die oorweging, wanneer 'n verslag verander moet word, maar nogtans moet eenvormigheid behou word. DE BRUIN (op. cit., bl. 291) beveel aan dat dit nodig is om periodiek, verkieslik na voorafbepaalde intervalle, die verslagdoeningsproses krities te ondersoek ten einde seker te maak dat verslae in hul geheel, of gedeeltes daarvan, nie in onbruik geraak het nie, maar nogtans weens gewoonte opgestel en gesirkuleer word.

3. Kosteverslae en die basiese inligting benodig

ELS (op. cit., bl. 311/312) toon aan dat verslaggewing 'n verskeidenheid aspekte in die onderneming kan dek. Die soorte verslae kan ook indirekte of direkte verband hou met die funksie van kostebeheersing. Aandag sal egter geskenk word aan die opbou van die kosteverslag wat uiteindelik aan die topbestuur voorgelê sal word en van wie die inisiatief moet uitgaan om die funksie van kostebeheersing ten uitvoer te bring.

HORNGREN (op. cit., bl. 3) voer aan dat 'n doeltreffende rekeningkundigestelsel inligting moet voorsien wat veral drie algemene doeleindes behels, nl.

- (1) Eksterne verslaggewing aan aandeelhouders, regering of enige ander eksterne belanghebbendes,
- (2) interne verslaggewing aan die bestuur om beplanning en beheersing van produksie te kan behartig,
- (3) interne verslaggewing aan die bestuur om spesiale besluite te kan neem en langtermyn planne te formuleer.

HORNGREN (op. cit., bl. 4) gaan verder deur te vra watter inligting deur die bestuursrekermeester voorsien moet word ? Daar is veral drie soorte inligting wat elk 'n ander doel dien en wat benodig word op verskillende vlakke van bestuur om die volgende basiese vrae te beantwoord, nl.

- (1) Score-card questions: "Am I doing well or bad?"
- (2) Attention - directing questions : "What problems should I look into?"
- (3) Problem - solving questions : "Of the several ways of doing the job, which is the best?"

- Score keeping - inligting word deur HORNGREN (op. cit., bl. 15) in verband gebring met die roetine verslaggewing aan eksterne belanghebbendes in verband met finansiële resultate. Kwantitatiewe verslae aan voormanne kan ook gesien word as - score keeping - inligting.

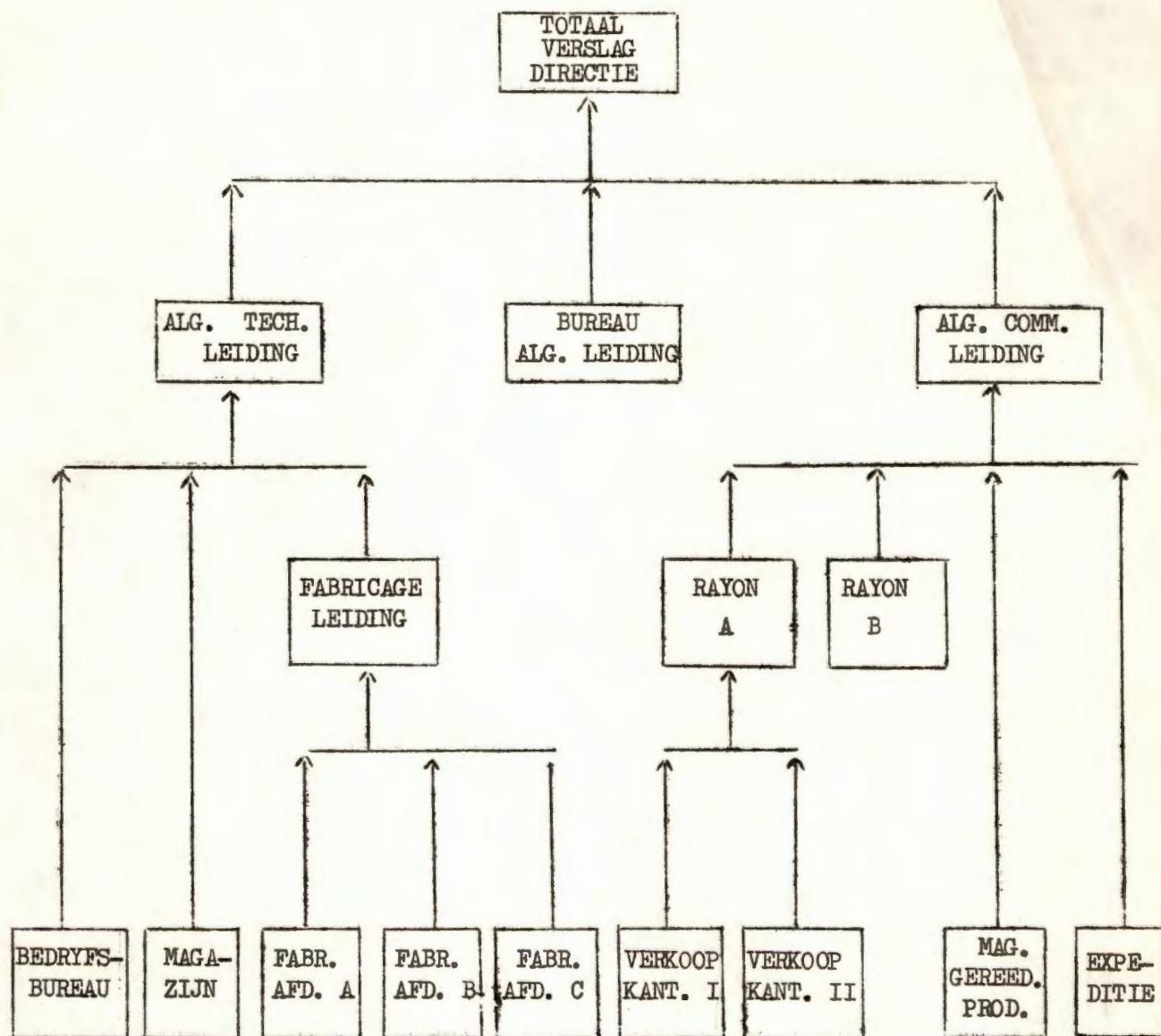
Roetine-verslaggewing om die bereikte resultate aan te toon, is egter nie voldoende nie. Volgens HORNGREN (op. cit., bl. 9) moet die bestuur se aandag gevestig word op bepaalde probleme. Deur afwykings te ontleed en oorsake vas te stel, kan die basiese inligting wel verkry word om die bestuur se aandag op probleme te vestig. Indien elke probleem ontleed word, kan ook sekere leidrade aan die bestuur verskaf word. Hierdie inligting wat deur HORNGREN (op. cit., bl. 4) - attention - directing - genoem word, vorm 'n belangrike deel van die funksie van kostebeheersing.

Die laaste soort inligting wat volgens HORNGREN (op. cit., bl. 4) benodig word, is inligting wat die bestuur kan help om die probleme op te los. Sulke probleme behels byvoorbeeld die volgende : maak - of - koop, vervanging van toerusting en byvoeging of weglating van bepaalde produkte. Ten einde die beste besluit in verband met genoemde probleme te kan neem, word die deskundige raad van bedryfsingenieurs, bedryfsekonome en bedryfsrekenmeesters soms verlang.

ELS (op. cit., bl. 308) en SCHOLMA (op. cit., bl. 22) toon aan hoedat die algemene verslag wat aan die Raad van Direkteure voorgelê word, opgebou word. (Vgl. figuur 6).

FIGUUR 6

OPBOU VAN DIE ALGEMENE VERSLAG WAT AAN DIE RAAD
VAN DIREKTEURE VOORGELE MOET WORD

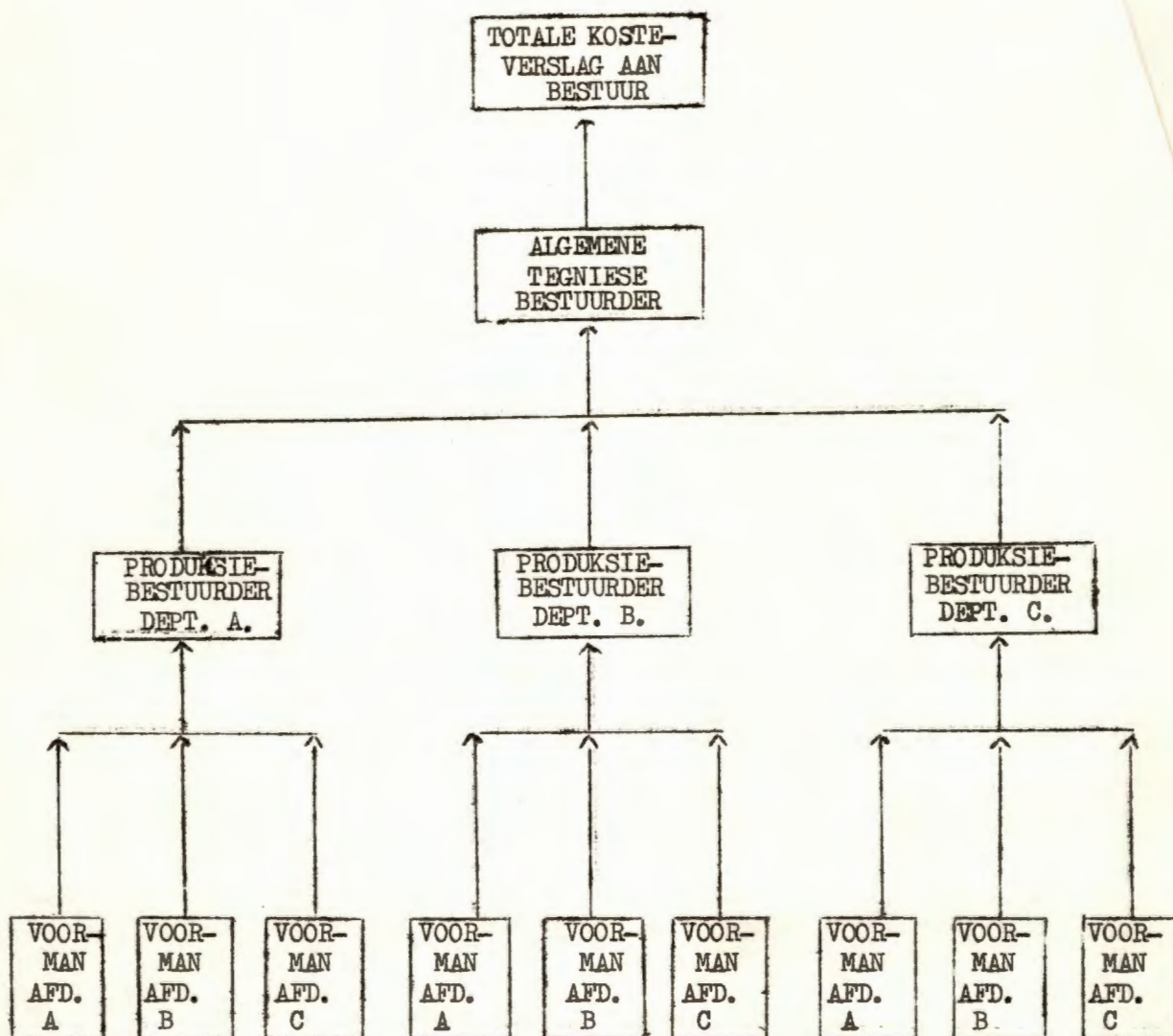


Bron: SCHOLMA op. cit., bl. 22.

Die aandag word egter toegespits op die opbou van die kosteverslag wat aan die bestuur, en in besonder die algemene Tegnieise Bestuurder, voorgelê word. Die opbou van hierdie verslag word in figuur 7 skematies aangedui.

FIGUUR 7.

OPBOU VAN DIE KOSTEVERSLAG WAT AAN DIE BESTUUR
VOORGELE MOET WORD



Eie waarneming.

Die aanvanklike opbou van die kosteverslag begin by elke produksiesentrum waar afwykings en werkverrigting in die bepaalde produksiesentrum bespreek word. Hierdie vergadering geskied gewoonlik onder voorsitterskap van die betrokke produksiebestuurder en hy word bygestaan deur senior produksie - amptenare wat die produksiebestuurder bystaan om afwykings te verklaar en verslag te lewer oor werkverrigting. Die vergadering, wat met bepaalde intervalle, weekliks of maandeliks geskied, word deur die beamppte, verantwoordelik vir kostebeheersing, bygewoon. Afwykings wat nie verklaar kan word nie, word aangeteken sodat vollediger ontleding later gedoen kan word.

Nadat kosteverslae per produksiesentrum opgestel is, word dan 'n koördinerende verslag van alle produksiesentrums opgestel wat dan aan die algemene Tegniese Bestuurder voorgelê word. Met die opstel van hierdie verslag moet die vereistes, soos in paragraaf (b) bespreek, in aanmerking geneem word. Veral moet in ag geneem word dat die kosteverslag van elke produksiesentrum massa inligting bevat wat verwerk moet word om in 'n beknopte vorm aan die algemene Tegniese Bestuurder voorgelê te word.

Die algehele verslag kan in drie dele verdeel word, nl.

- (1) Oorsigtelike samevatting van kosteneigings en die invloed daarvan op die wins van die ondernemer.
- (2) Gedetailleerde uiteensetting van koste-afwykings per produksiesentrum.
- (3) Samevatting deur probleme van algehele aard te beklentoon.

Die eerste gedeelte van die verslag kan soos volg uiteengesit word :

- (1) Oorsig van die handel- en winsposisie van die onderneming.
- (2) Oorsig oor toename of afname van verspillings per produk en opsomming van die vernaamste oorsake wat hierdie toename of afname veroorsaak het.
- (3) Verstrek besonderhede van produkte met lae winsgrense of van waar 'n produk teen 'n verlies geproduseer is.

Die tweede gedeelte van die verslag kan vollediger inligting van die volgende aard verskaf, nl.

- (1) Opsomming van die vernaamste afwykings per produksiesentrum.
- (2) Ontleding van oorsake wat verspillings in elke produksiesentrum meegebring het.

Ten slotte kan die verslag afgesluit word met 'n samevatting om probleme van algehele aard te beklemtoon. Voorbeelde van probleme wat die hele onderneming en nie slegs 'n bepaalde produksiesentrum raak nie, is arbeidsomset, tekort aan werknemers, verouderde masjinerie wat hoë instandhoudingskoste veroorsaak, en so meer.

Dat die verslag op sigself nie kostebeheersing is nie, is alreeds beklemtoon. Die inisiatief moet nou van die bestuur uitgaan om met die inligting, soos in die kosteverslag omvat, die funksie van kostebeheersing ten uitvoer te bring. In die eerste gedeelte van die verslag word pertinent onder die aandag van die topbestuur gebring of alles wel is in die onderneming of nie. In die geval waar inligting verskaf word aangaande produkte wat nie die beoogde winsgrens kan lewer nie, of selfs teen 'n verlies geproduseer word, kan die bestuur opdrag gee vir spesiale ondersoeke om meer inligting te bekom, sodat die bestuur kan besluit oor die wenslikheid om die produksie van 'n bepaalde produk te staak of ander maatreëls toe te pas om die posisie te verbeter.

Indien die kosteverslag aan sy primêre doel beantwoord, nl. om probleme uit te wys en die nodige inligting aan die bestuur te verskaf om dit op te los, kan die bestuur langs die produksielyn af opdrag gee welke stappe geneem moet word om die probleme op te los. Waar volledige inligting nie beskikbaar is nie en spesiale ondersoeke verlang word, kan die deskundige raad van bedryfsingenieurs, bedryfsekonome en bedryfsrekenmeesters ingeroep word.

4. OPVOLGING

Opvolging sluit in :

- a. Die neem van besluite deur die topleiding om die oorsake vir die afwykings reg te stel of om die produksieprogram by veranderde omstandighede aan te pas,
- b. die deurvoering van hierdie besluite wat 'n hersiening van die produksieplan ten gevolge mag hê,
- c. die toesighouding oor die uitvoering van hierdie besluite in die toekoms, met ander woorde, die handhawing van hierdie besluite.

(Vgl. DE BRUIN op. cit., bl. 327/8 en B.H. SORD en G.A. WELSCH - Business budgeting - a survey of management planning and control practices -, New York, Controllershship foundation, 1958, bl. 255).

Ook CARROLL (op. cit., bl. 256) beklemtoon dat opvolging noodsaaklik is om kostebeheersing meer doeltreffend te maak. In die kosteverslag is die bestuur op probleme gewys en indien die bestuur nou besluite sou neem om hierdie probleme uit te skakel, moet hierdie besluite gehandhaaf word. Die daaropvolgende kosteverslag sal aantoon of die besluite en gevolglike aksie wat geneem is, doeltreffend was. Indien nie, moet die probleem verder ondersoek word en die besluite gewysig word indien nodig. Selfs deur middel van kostekampanjes kan be-

vredigende resultate verkry word.

Dit ly geen twyfel dat kostebeheersing dinamies moet wees nie en sonder volgehoue opvolging, kan geen bevredigende resultate verkry word nie. Met CARROLL (op. cit., bl. 256) moet dus saamgestem word as hy beweer : - control is taking action. -

Van elke produksiebestuurder word verwag om ongunstige afwykings, van die standaard wat gestel is, te verklaar. Indien die bestuur nou sou versuim om opvolging te gelas, sou 'n toestand kan ontwikkel dat bepaalde produksieleiers geneig sou wees om fiktiewe verklarings voor te hou aangesien dit in elk geval geen doel dien nie en gevolglik kan die doelstellings van kostebeheersing heeltemal nutteloos gemaak word.

5. SAMEVATTING

Verslaggewing en opvolging is nou aan mekaar verbonde. Deur doel-treffende verslaggewing word die nodige bestuurlike informasie verskaf wat aan die administrasie nuwe beleidsrigtings kan gee. Verder stel dit die bestuur in staat om op ondoeltreffendhede in die onderneming te konsentreer. Indien die informasie nou vinnig, akkuraat en toepaslik aan die bestuur voorgelê word, stel dit die bestuur in staat om opvolging te kan doen. Verslaggewing is dus 'n belangrike hulpmiddel om die funksie van kostebeheersing te laat slaag.

SUMMARY IN ENGLISH

The central purpose of a private business is to earn a profit and to reach this goal, the entrepreneur must be able to sell his product at the prices as determined by the market or by price control. In our dynamic age no enterprise, no matter how efficient its organisation, can be considered as absolutely safeguarded. Competition from the same or similar products is ever present or possible, and a competitor may be successful, not necessarily on account of a new or better product, but because he can produce it cheaper. As a means of attracting additional custom, the appeal to the price motive has been throughout the ages the trader's most logical and indeed most potent tactical weapon.

Because it is inevitable that an enterprise will have to live with competition and price control, it is obvious that the cost price of its product will be a factor of extreme importance. The enterprise naturally aims at the maximum profit that can be derived from the sale of its products, but this aim can be crippled if relatively high losses are sustained through lack of proper control. Cost control aims to discover these losses, to analyse and to eliminate them. The purpose of this study will then be to analyse the function of cost control in order to determine its use as a means to enable the enterprise to eliminate unnecessary losses and to increase profits accordingly.

In chapter 1 some concepts which are used in this script, are defined. The definitions are necessitated because the Anglo-Saxon influence, which is based upon the historical cost-idea, has such a great influence upon South-African industries that confusion in respect of the normative conception, which is being approved of in this script, may easily occur.

Chapter 2 treats the concept of efficiency. In an enterprise, efficiency, seen as the ability to produce at the lowest possible cost, rests heavily on the degree of co-operation between the technical and economical factors. Attention is directed towards the very important roll that cost control can fulfill to facilitate this co-operation and to increase the efficient operation of the concern.

Chapter 3 describes the aims of cost control and analyses the nature and applications of the main tools of cost control, viz. budgetary control and standard costing.

Chapter 4 gives a more detailed description of the determination and elimination of unnecessary losses through the use of cost control.

Chapter 5 describes the active part of cost control, particularly in the large concern, i.e. cost campaigns. This entails the concentration of all the elements of cost control on specific aspects or parts of the concern in order to highlight the nature and importance of costs. This will tend to build cost consciousness in the technical function and will also cause keener appreciation of technical problems by the administrative function. Both of these approaches are essential to the efficient and purposeful functioning of cost control.

Chapter 6 rounds off the script with a discussion of the important function of proper reporting, especially on management level. It also describes the importance of follow-up, without which the function of cost control will serve no purpose.

LYS VAN GERAADPLEEGDE WERKE

Afkortings gebruik

M.a.b. : Maandblad voor accountancy en bedrijfshuishoudkunde.
 N.a.a. bulletin : National Association of Accountants bulletin.
 N.a.c.a. bulletin : National Association of Cost Accountants bulletin.

- | | |
|---------------------------------|--|
| Arangies, J.A. | Besluitkoste as 'n bestuursprobleem, Potchefstroom, 1965. |
| Bachofer, J.B. | Variation Analysis-control at work, <u>in</u> N.a.a. bulletin, Jan., 1964. |
| Bakker, P. | De grondslagen van die bedryfs-budgetering, Leiden, Kroese, 1947. |
| Bennett, C.W. | Standard cost - how they serve modern management, New York, Prentice-Hall, 1961. |
| Blocker, J.G. and Weltmer, W.K. | Cost accounting, New York, McGraw-Hill, 1954. |
| Both, D. | Audit of a Government cost reduction program, <u>in</u> N.a.a. bulletin, Aug., 1964. |
| Brech, E.F.L. | The principles and practices of management, London, Longmans, 1960. |
| Brink, H. | Die wetenskaplike ontleding van variasies as hulpmiddel vir bestuur, Potchefstroom, 1959. |
| Broad, H.S. & Carmichael, K.S. | A guide to management accounting, London, H.F.L., 1957. |
| Carlson, A.E. | Looking ahead in managerial cost analysis and control, <u>in</u> N.a.a. bulletin, May, 1962. |
| Carroll, P. | How to control production costs, New York, McGraw-Hill, 1953. |
| Carter, A.J.H. | Management cost control system for industry, <u>in</u> N.a.a. bulletin, Jan., 1964. |
| Clark, J.M. | Studies in the economics of overhead costs, Chicago, The University of Chicago press, 1923. |

- Dearden, J. Cost and budget analysis, New York, Prentice-Hall, 1962.
- De Bruin, J.W.A. Aspekte van beplanning en beheer in die tegniese sektor van die Suid-Afrikaanse Metaalbedryf, in besonder die vasstelling en gebruikmaking van werksnorme - 1963/64, Pretoria, 1964.
- Dudick, T.S. Cost controls for industry, New York, Prentice-Hall, 1962.
- Devine, C.T. Cost accounting and analysis, N.Y., Macmillan, 1950.
- Edgar, B. Report preparation, in N.a.a. bulletin, Nov., 1955.
- X Els, J.H. The application of standard costs in certain South African industries, Potchefstroom, 1964.
- Friedly, F.R. Cost studies for cost reductions, in N.a.a. bulletin, April, 1956.
- Frielink, A.B. De teoretiese grondslagen der administratiewe inrichtingsleer, in Vijf en twintig jaren maandblad voor accountancy en bedrijfshuishoudkunde, 1950.
- Gardner, F.V. Profit management and control, N.Y., McGraw-Hill, 1955.
- Gaynor, E.W. Use of control charts in cost control, in W.E. THOMAS, Readings in cost accounting, budgeting, and control, New York, South-Western publishing co., 1955.
- Gerber, J.W. Cost control in a large feed company, in N.a.a. bulletin, Feb., 1960.
- Groot, A.M. Controle op bedrijfsbeheer en bedrijfs-efficiency door variabele budgetering, Purmerend, J. Muusses, 1950.
- Halford, D.R.E. Differential costs and management decisions, London, Pitman, 1952.
- Henrici, S.B. Standard costs for industry, New York, Prentice-Hall, 1962.

- Hornsgren, C.T. Chosing accounting practices for reporting to management, in N.a.a. bulletin, Sept., 1962.
- Hornsgren, C.T. Cost accounting - a managerial emphasis, New York, Prentice Hall, 1962.
- Juran, J.M. Managerial breakthrough and control, in Factory - the magazine for manufacturing vol. 122, No. 8, New York, Aug., 1964.
- Kania, E.M. New look at monthly comparisons, in N.a.a. bulletin, Jan., 1964.
- Keller, I.W. Management accounting for profit control, New York, McGraw-Hill, 1957.
- Kuipers, J.A. Resale price maintenance in Great Britain, Wageningen, n.v. Drukkerij, "Vada", 1950.
- Laas, J.B.W. The application of cost control to the manufacturing processes of wine and spirit in South Africa, Potchefstroom, 1961.
- Lang, T. Cost accountants' handbook, New York, The Ronald Press co., 1954.
- Largin, A.E. Internal control for the really small company, in N.a.a. bulletin, Maart 1964.
- MacNiece, E.H. Production forecasting, planning and control, New York, J. Wiley & Sons, 1951.
- Matz, A., Curry, O.J., and Frank, G.W. Cost accounting, New York, South-Western publishing co., 1952.
- Meij, J.L. Waardevermindering van het geld en de bepaling van kostprijs en winst, in : De naamloze vennootschap, Des./Jan., 1956-1957.
- Neuner, J.J.W. Cost accounting principles and practice, Illinois, R.D. Irwin, 1957 en 1962.
- Research Series, Nr. 22. N.a.c.a. bulletin, The analysis of manufacturing cost variances, in W.E. THOMAS. Readings in cost accounting, budgeting and control, New York, South-Western publishing co., 1955.
- Reynders, H.J.J. Die taak van die bedryfsleier, Pretoria, J.L. van Schaik, 1963.
- Rickery, K.R. Reports which management can use for control, in N.a.a. bulletin, Sept., 1959.

- Rose, T.G. Top-management accounting, London, Pitman, 1957.
- Shewhart, W.A. Economic control of manufactured product, Princeton/New Jersey, D. van Nostrand, 1931.
- Shillinglaw, G. Cost accounting, analysis and control, Homewood/Illinois, Irwin, 1962.
- Slot, R. Kostenvariabiliteit en variabele-kostencalculatie, Leiden, Kroese, 1963.
- Smith, P.T. Mecca-Matrix extraction cost control approach, in N.a.a. bulletin, Oct., 1963.
- Sord, B.H. and Welsch, G.A. Business budgeting - a survey of management planning and control practices, New York, Controllershship foundation, 1958.
- Sorgdrager, A.J.E. Die verbetering van indirecte koste, Amsterdam, 1961.
- Sorgdrager, A.J.E. en Viljoen, F.P. Leerboek van die moderne kosprysadministrasie, deel 2, Potchefstroom, Ajax, 1962.
- Sorgdrager, A.J.E. The particularization of indirect cost in modern costing administration, Potchefstroom, Ajax, 1964.
- Spreight, H. Economics and industrial efficiency, London, Macmillan, 1962.
- Starreveld, H.M. Wat is administrasie, in M.a.b. Feb. 1961.
- State of South Africa Yearbook, 1965.
- Thiery, H. Algemene economie en bedrijfseconomie, Arnhem, G.W. van der Wiel, 1950.
- Tiffany, K.C. Reports for management, in W.E. THOMAS, Readings in cost accounting, and control, New York, South-Western publishing co., 1955.
- Urwick, L. The elements of administration, London, Pitman, 1943.
- Van den Heuvel, C.A. en Bosboom, C.H. Bedrijfseconomische grondslagen, N.V. Groningen, P. Noordhoff, 1959.

- Van der Meulen, J. Koste, kosprys en waarde, in F.E. R  del, H.J.J. Reynders, e.a., Inleiding tot die bedryfs- ekonomie, Pretoria, J.L. van Schaik, 1965.
- Van der Schroeff, H.J. De leer van die kosprijs, Amsterdam/Antwerpen, N. v. Uitgeversmaatschappij, Kosmos, 1956.
- Van der Schroeff, H.J. De plaats en de betekenis van het begrip- technisch juiste proportionaliteit in de leer der kwantitatiewe verhoudingen, in M.a.b., Maart 1953.
- Van der Schroeff, H.J. Kosten en kostprijs, Amsterdam, N.v. Uitgeversmaatschappij, Kosmos, 1963.
- Van der Schroeff, H.J. Kwantitatiewe verhoudingen en econonische proportionaliteit, Amsterdam/Antwerpen, N.v. Uitgeversmaatschappij, Kosmos, 1955.
- Van der Schroeff, H.J. Leiding en organisatie van het bedrijf, Amsterdam, N.v. Uitgeversmaatschappij, Kosmos, 1961.
- Van der Schroeff, H.J. Nogmaals het begrip-technische juiste propor- tionaliteit, in M.a.b. April 1953.
- Van der Schroeff, H.J. Over kosten en kostprijzen, in De naamloze vennootschap, Junie 1963.
- Viljoen, D.C. Die verbesondering van materiaalkoste in die sekond  re nywerhede van Wes-Transvaal, Potchefstroom, 1963.
- Wacholz, G.J. Realizing cost objectives governed by profit objectives, in N.a.a. bulletin, Aug., 1958.
- Wallace, C.L. Cost or consequences, in Factory - the magazine for manufacturing, vol. 122, no. 8, New York, 1964.
- Werelin, A.E. Setting up a flexible budget, in N.a.a. bulletin, Jan., 1964.
- Wessel, R.H. Principles of financial analysis - a study of financial management, New York, MacMillan, 1961.
-

LYS VAN AANGEHAALDE WERKEAfkortings gebruik :

M.a.b. : Maandblad voor accountancy en bedrijfshuishoudkunde.

N.a.a. bulletin : National Association of Accountants bulletin.

N.a.c.a. bulletin: National Association of Cost Accountants bulletin.

- | | |
|-----------------------------------|--|
| Arangies, J.A. | Besluitkoste as 'n bestuursprobleem, Potchefstroom, 1965. |
| X Bennett, C.W. | Standard cost - how they serve modern management, New York, Prentice-Hall, 1961. |
| X Blocker, J.G. and Weltmer, W.K. | Cost accounting, New York, McGraw-Hill, 1954. |
| Brech, E.F.L. | The principles and practices of management, London, Longmans, 1960. |
| Carroll, P. | How to control production costs, New York, McGraw-Hill, 1953. |
| Clark, J.M. | Studies in the economics of overhead costs, Chicago, The University of Chicago press, 1923. |
| Dearden, J. | Cost and budget analysis, New York, Prentice-Hall, 1962. |
| X De Bruin, J.W.A. | Aspekte van beplanning en beheer in die tegniese sektor van die Suid-Afrikaanse Metaalbedryf, in besonder die vasstelling en gebruikmaking van werksnorme - 1963/64, Pretoria, 1964. |
| Dudick, T.S. | Cost controls for industry, New York, Prentice-Hall, 1962. |
| X Els, J.H. | The application of standard costs in certain South African industries, Potchefstroom, 1964. |
| Frielink, A.B. | De theoretiese grondslagen der administratiewe inrichtingsleer <u>in</u> Vijf en twintig jaren maandblad voor accountancy en bedrijfshuishoudkunde, 1950. |
| Gaynor, E.W. | Use of control charts in cost control, <u>in</u> W.E. THOMAS, Readings in cost accounting, budgeting, and control, New York, South-Western publishing co., 1955. |

- Gerber, J.W. Cost control in a large feed company, in N.a.a. bulletin, Feb., 1960.
- Groot, A.M. Controle op bedrijfsbeheer en bedrijfs-efficiency door variabele budgetering, Purmerend, J. Muusses, 1950.
- Henrici, S.B. Standard costs for industry, New York, Prentice-Hall, 1962.
- Horngren, C.T. Choosing accounting practices for reporting to management, in N.a.a. bulletin, Sept., 1962.
- Horngren, C.T. Cost accounting - a managerial emphasis, New York, Prentice-Hall, 1962.
- Juran, J.M. Managerial breakthrough and control, in Factory - the magazine for manufacturing, Vol. 122, No. 8, New York, Aug., 1964.
- Keller, I.W. Management accounting for profit control, New York, McGraw-Hill, 1957.
- Kuipers, J.A. Resale price maintenance in Great Britain, Wageningen, n.v. Drukkerij, "Vada", 1950.
- Lang, T. Cost accountants' handbook, New York, The Ronald Press co., 1954.
- Largin, A.E. Internal control for the really small company, in N.a.a. bulletin, Maart 1964.
- MacNiece, E.H. Production forecasting, planning and control, New York, J. Wiley & Sons, 1951.
- Matz, A., Curry, O.J., and Frank, G.W. Cost accounting, New York, South-Western publishing co., 1952.
- Neuner, J.J.W. Cost accounting principles and practice, Illinois, R.D. Irwin, 1957 en 1962.
- Research Series Nr. 22, N.a.c.a. bulletin, The analysis of manufacturing variances in W.E. THOMAS, Readings in cost accounting, budgeting, and control, New York, South-Western publishing co., 1955.
- Reynders, H.J.J. Die taak van die bedryfsleier, Pretoria, J.L. van Schaik, 1963.
- Rickery, K.R. Reports which management can use for control, in N.a.a. bulletin, Sept., 1959.

- Shewhart, W.A. Economic control of manufactured product, Princeton/New Jersey, D. van Nostrand, 1931.
- Sord, B.H. and Welsch, G.A. Business budgeting - a survey of management and control practices, New York, Controllership foundation, 1958.
- Sorgdrager, A.J.E. Die verbetering van indirekte koste, Amsterdam, 1961.
- Sorgdrager, A.J.E. en Viljoen, F.P. Leerboek van die moderne kosprysadministrasie, deel 2, Potchefstroom, Ajax, 1962.
- Sorgdrager, A.J.E. The particularization of indirect cost in modern costing administration, Potchefstroom, Ajax, 1964.
- Spreight, H. Economics and industrial efficiency, London, Macmillan, 1962.
- Starreveld, H.M. Wat is administrasie, in M.a.b. Feb., 1961.
- State of South Africa. Yearbook, 1965.
- Thiery, H. Algemene ekonomie en bedryfsekonomie, Arnhem, G.W. van der Wiel, 1950.
- Tiffany, K.C. Reports for management, in W.E. THOMAS, Readings in cost accounting, and control, New York. South-Western publishing co., 1955.
- Van den Heuvel, C.A. and Bosboom, C.H. Bedryfsekononimiese grondslagen, Groningen, Noordhoff, 1959.
- Van der Meulen, J. Koste, kosprys en waarde, in F.E. R  del, H.J.J. Reynders, e.a., Inleiding tot die bedryfsekonomie, Pretoria, J.L. van Schaik, 1965.
- Van der Schroeff, H.J. De leer van die kosprijs, Amsterdam/Antwerpen, N.v. Uitgeversmaatschappij, Kosmos, 1956.
- X Van der Schroeff, H.J. Kosten en kostprijs, Amsterdam N.v. Uitgeversmaatschappij, Kosmos, 1963.
- Van der Schroeff, H.J. Kwantitatiewe verhoudings en ekononimiese proporsionaliteit, Amsterdam/Antwerpen, N.v. Uitgeversmaatschappij, 1955.
- Van der Schroeff, H.J. Leiding en organisasie van het bedryf, Amsterdam, N.v. Uitgeversmaatschappij, Kosmos, 1961.

- Van der Schroeff, H.J. Over kosten en kostprijzen, in De naamloze vennootschap, Junie 1965.
- Viljoen, D.C. Die verbesondering van materiaalkoste in die sekondêre nywerhede van Wes-Transvaal, Potchefstroom, 1963.
- Wallace, C.L. Cost or consequences, in Factory - the magazine for manufacturing, vol. 122, no. 8, New York, 1964.
- Wessel, R.H. Principles of financial analysis - a study of financial management, New York, MacMillan, 1961.
-