

BUDGETERING EN BELONING VAN LEIDINGGEVENDE ARBEID; MOGELIJKHEDEN EN GEVAREN

door Dr. P. G. Bosch, lid N.I.v.A.

Budgetering op zichzelf is thans een zeer bekend instrument van bedrijfsbeheer, waarvan de toepassing ook in ons land sterk verbreid is. De literatuur is omvangrijk en een algemene inleiding kan de lezers dus bespaard blijven. Dit artikel is uitsluitend gericht op een bepaald facet, namelijk op de budgetering als grondslag van de prestatiebeloning van leidinggevende functionarissen. Dit facet heeft, voorzover mij bekend, in vergelijking tot andere gezichtspunten weinig aandacht in de literatuur gehad.

In de praktijk is er altijd wel een indirect verband tussen budgetresultaten en beloning. De budgetresultaten waarvoor een functionaris verantwoordelijk is spelen een rol in zijn beoordeling. Deze beoordeling is vanzelfsprekend een factor bij de jaarlijkse vaststelling van salaris en eventueel tantième. Pogingen tot het leggen van een rechtstreeks functioneel verband tussen resultaten en beloning zijn echter vrij zeldzaam, althans bij leidinggevende arbeid. Toch kan hiervan een zeer gunstig effect op de bedrijfsresultaten uitgaan. Het effect kan echter ook averechts zijn. Indien het toegepaste budgeteringsstelsel nog technische gebreken vertoont of verkeerd gehanteerd wordt, is het gevaar voor een averechtse werking zelfs groot.

In het volgende zal worden nagegaan welke voordelen men kan verkrijgen indien men de beloning nadrukkelijk als een functie van de budgetresultaten hanteert, en welke fouten hierbij vooral moeten worden vermeden. Als punt van uitgang zal een systeem gekozen worden dat reeds een aantal jaren in werking is. De hoofdzaken van dit systeem zullen worden weergegeven, terwille van de overzichtelijkheid in een enigszins gestroomlijnde vorm.

Beschrijving van een bestaand beloningsstelsel

Voor alle afdelingen van het bedrijf, van inkoop tot en met verkoop, alsmede voor alle hulp- en stafafdelingen worden periodiek winstbegrotingen opgesteld. Uitgangspunten daarvoor zijn de verkoop- en productiebegrotingen (kwantitatief en financieel) en de daarvan afgeleide of zelfstandig begrote activiteiten van de andere afdelingen. Voor de inkoopafdeling zijn dit de afgiften van materialen aan andere afdelingen. Voor de onderhouds-, reparatie- en revisiedienst zijn dit de programma's van preventief onderhoud en revisie voor de betreffende periode en de geschatte voor reparaties benodigde uren en materialen. Voor de bouwafdeling zijn dit de projecten welke geheel of gedeeltelijk zullen worden uitgevoerd. Voor de kantine zijn het de geschatte te verstrekken maaltijden, dranken enzovoort.

Al deze prestaties worden kwantitatief begroot en ook financieel, waarbij verrekenprijzen voor de te leveren goederen of tarieven en voorcalculaties voor de te verrichten diensten worden gebruikt. Deze prijzen en tarieven worden grotendeels vastgesteld door de calculatie-afdeling. Dit geschiedt op grond van kostprijscalculaties waarin 3 groepen van kosten worden onderscheiden:

- a* directe materiaalkosten
- b* directe arbeidskosten
- c* indirecte kosten

De groepen *a* en *b* worden zo scherp mogelijk gecalculeerd. In de groep *c* is impliciet een marge verwerkt, waaruit - wanneer althans de bedrijfsdrukke niet tegenvalt - de begrote afdelingswinst te voorschijn moet komen. Dit neemt niet weg dat ook in de groepen *a* en *b* verschillen ten gunste of ten laste van de afdelingswinst kunnen ontstaan.

Alle tarieven, verrekenprijzen en voorcalculaties zijn object van discussie tussen de (als „leverancier” of als „afnemer”) betrokken afdelingen en de calculatieafdeling. Als regel geldt voorts dat voor interne leveringen en diensten in beginsel geen hogere prijzen mogen gelden dan aan externe leveranciers en dienstverleners betaald moeten worden. Meestal worden deze interne prijzen lager gesteld.

Sommige afdelingen, waarvoor moeilijk een opbrengst kan worden gecalculeerd, zoals bv. de boekhouding, ontvangen een gedeeltelijk vaste en gedeeltelijk variabele bijdrage van andere afdelingen. Tegenover de opbrengsten worden de kosten begroot welke voor de begrote activiteiten gemaakt zullen moeten worden. Zo ontstaat de begrote winst. Deze wordt, evenals de andere budgetgrootheden, over een aantal kleine tijdvakken verdeeld, tezamen de budgetperiode uitmakende. Voor ieder tijdvak - en cumulatief tot aan het einde van de budgetperiode - wordt nu zo goed mogelijk de werkelijke winst per afdeling bepaald en vergeleken met de begrote.

Aan het einde van de budgetperiode wordt de in totaal behaalde afdelingswinst uitgedrukt in een % van de begrote winst.

De afdelingsleider krijgt van de behaalde afdelingswinst een bepaald - vooraf bij contract vastgesteld - gedeelte en evenzo de voornaamste medewerkers. Het inkomen van deze heren bestaat uit een vast gedeelte, dat min of meer de kosten van levensonderhoud bij een bepaalde maatschappelijke status weerspiegelt en afhangt van de rang, en een variabel gedeelte.

Dit laatste maakt een groot deel van het inkomen uit en hangt in beginsel uitsluitend van de afdelingswinst af (al wordt het in de praktijk zelden op 0 gesteld).

Is de afdelingswinst hoger dan 100 % dan is het variabele inkomen naar evenredigheid hoger dan het in het contract begrote bedrag. Uiteraard kunnen winst en inkomen ook onder 100 % blijven.

Interessant in dit systeem is de centrale positie van de reeds genoemde calculatieafdeling. Deze heeft zelf ook een afdelingsresultaat. De opbrengst bestaat uit de „calculatiewinst”, het verschil tussen de aan de fabrieksafdelingen betaalde verrekenprijzen en de magazijnprijzen waartegen de produkten aan de verkoopafdelingen worden doorgeleverd. Hiertegenover betaalt de afdeling haar eigen kosten en die van geaffilieerde afdelingen, o.a. arbeidstechniek en planning, en verricht dotaties aan researchfonds en andere bestemmingsreserves. Voor de overblijvende afdelingswinst wordt een scherp taakstellend budget vastgesteld. De afdeling wordt zodoende een krachtcentrum waarvan een voortdurende zware neerwaartse druk op de produktiekosten uitgaat en een opwaartse druk op de verkoopprijzen. Uiteraard moeten de verkoopafdelingen voor het nodige tegenspel zorgen. Men moet in de markt blijven en concurreren. De bedoeling is echter te voorkomen dat de in de produktiesector verkregen ondernemerspremie al te gemakkelijk wordt weggegeven.

Het doel van het geschetste beloningssysteem is gemakkelijk te doorzien. Men wil de afdelingsleiders en al degenen die door hun functie een merkbare invloed op het bedrijfsresultaat hebben, een financieel belang geven dat parallel loopt met dat van het bedrijf. Men wil ze op deze wijze een ondernemersmentaliteit bijbrengen, tot uiterste zuinigheid prikkelen en hun afdeling doen beheren alsof deze hun privé-bedrijf was. Deze doelen worden in de praktijk in belangrijke mate bereikt.

De instanties die belast zijn met normstelling, planning, ontwikkeling, artikel-politiek en dergelijke hebben een rechtstreeks belang bij een dynamische vervulling van hun taken, echter onder strenge bewaking van hun kosten. De operationele afdelingen (inkoop, produktie, verkoop, technische dienst e.d.) hebben er belang bij de gestelde normen te halen en zo mogelijk in gunstige zin te overschrijden. De normen worden in de loop van een budgetperiode niet veranderd.

De interne controle wordt versterkt door de sterk toegespitste tegengestelde belangen. Als een voordeel beschouw ik ook het feit dat het systeem - wil men het goed toepassen - dwingt tot een technisch op hoog peil staande uitvoering van budgetering en verslaglegging.

Het is duidelijk dat tegenover de voordelen van het systeem ook kwade kansen staan. Bij een verkeerde hantering kunnen nadelen ontstaan die de voordelen overtreffen. In de eerste plaats kunnen de collegiale verhoudingen ernstig verstoord worden. Voorts kunnen bij minder sterke persoonlijkheden neigingen ontstaan om de eigen afdeling ten koste van een andere afdeling op ontoelaatbare wijze te bevoordelen.

De afdelingsleiders hebben er - meer nog dan bij de budgetering zonder direct verband met het inkomen - belang bij met alle middelen naar een budget te streven dat ruimte laat om zonder al te grote inspanning de 100 % resultaat te overschrijden.

De kosten- of opbrengstvoordelen welke een afdeling weet te behalen worden in de volgende periode in het budget verwerkt. Men zal deze voordelen zo mogelijk als „afdelingsgeheim” trachten te bewaren, vooral wanneer zij slechts met inspanning bereikbaar zijn en men het zich voor komende perioden bij te grote mededeelzaamheid dus extra moeilijk zou maken.

Een groot bezwaar tegen interne winsten is dat het inzicht in de kosten van de verschillende afdelingen dreigt te worden vertroebeld, vooral voorzover deze kosten uit interne doorbelasting ontstaan. Dit is een nadeel voor de artikelkost-prijscalculatie en voor alle beleidsbeslissingen welke mede op kostenoverwegingen gebaseerd worden.

Het grootste gevaar van het geschetste systeem is de kans op verbrokkeling van het bedrijfsbeleid, op het teloor gaan van éénheid van conceptie. Wanneer de krachtsverhoudingen zich verkeerd ontwikkelen gaan de afdelingsbelangen sterk prevaleren boven die van het bedrijf als geheel. Een dergelijke situatie zou lijnrecht tegengesteld zijn aan de moderne conceptie van het bedrijf als één onverbrekelijk organisme. De in onze tijd zo noodzakelijke integratie van produktie, verkoop, administratie en financiën zou onmogelijk worden.

Aanbevelingen voor een vruchtbare toepassing

Ondanks de genoemde gevaren ben ik een voorstander van het geschetste systeem, wat zijn grondslagen betreft. Een aantal essentiële verbeteringen in de details is echter nodig. Voorts moeten de administratieve organisatie en techniek in een bedrijf waar men dit systeem wil toepassen op een hoog peil staan. De budget-functionarissen moeten aan bepaalde eisen van mentaliteit voldoen. De afbakening van de functies moet scherp zijn. Tenslotte is voorzichtigheid en waakzaamheid bij de hantering van het systeem vereist.

De hier genoemde voorwaarden zijn vrij zwaar, doch slaagt men er in deze te vervullen dan zijn grote voordelen te behalen. Men heeft dan de budgetering van een sluitstuk voorzien waardoor deze veel aan kracht wint.

Een nadere uitwerking van de gestelde voorwaarden moge dit artikel besluiten:

Door te voeren essentiële verbeteringen:

- De toe te passen kostennormen, ook voor indirecte kosten, moeten zo gesteld worden dat het afdelingsresultaat bij normale bezetting (activiteitsniveau) op 0 begroot wordt. Hierbij worden de variabele inkomens van de betrokkenen gesteld op de bedragen die anders bij 100 % resultaat zouden zijn behaald. Bij een resultaat boven 0 worden deze bedragen vermeerderd met de overeengekomen percentages van het resultaat. Bij een negatief resultaat worden de variabele inkomens op overeenkomstige wijze verminderd.

N.B. Alleen voor de „calculatiewinst” geldt het bovenstaande niet. Deze is de kern van het gehele bedrijfsresultaat.

Op deze wijze blijft de zuiverheid van de interne kostenverrekening gehandhaafd en wordt het inzicht in de afdelingsefficiency etc. niet vertroebeld.

- Een nauwkeurige voortdurende analyse van de afdelingsresultaten naar oorzaken op de gebruikelijke wijze (bezettings-, efficiency-, zuinigheids- en prijsverschillen) is noodzakelijk om de afdelingsleiders niet alleen de prikkel maar ook de mogelijkheid van een zakelijk verantwoord beheer te geven.
- De inkomens moeten niet aan de eigenlijke afdelingsresultaten gerelateerd worden doch aan de resultaten per *budgetfunctie*. Deze verkrijgt men door enerzijds de posten waarvan het beheer aan een andere (meestal hogere) budget-functionaris is toevertrouwd te elimineren, anderzijds posten toe te voegen welke niet op de afdeling betrekking hebben doch wel binnen de invloedssfeer van de functionaris zijn.
- Het discussie-element moet uitgeschakeld worden. Aan de ontwikkeling van objectieve normen moet zeer veel aandacht besteed worden.
- Men moet het systeem niet forceren. Het moet niet toegepast worden voor afdelingen waarvoor dit slechts op zeer gekunstelde wijze mogelijk zou zijn.

Andere voorwaarden

- De administratieve organisatie moet zodanig zijn dat de interne controle zo goed mogelijk gewaarborgd is. De budgetbewaking moet gecentraliseerd zijn en een absolute objectiviteit en neutraliteit bij de boekingen en de samenstelling

van de afdelingsresultatenoverzichten moet verzekerd zijn. Er mag geen post worden geboekt zonder autorisatie van de betrokken budgetfunctionaris.

- Van alle posities waaraan budgetaire bevoegdheden zijn verbonden moeten nauwkeurige beschrijvingen worden opgesteld (functie, taken, bevoegdheden, betrekkingen). Gebundeld in een „organisatiegids” moeten deze voor alle budgetfunctionarissen beschikbaar zijn.

Hierop aansluitend is een nauwkeurige en gedetailleerde vastlegging van de bevoegdheden resp. verantwoordelijkheden m.b.t. alle bestedingen en opbrengsten noodzakelijk. In de administratie moet een automatisme zijn ingebouwd waardoor alle overschrijdingen van deze bevoegdheden direct worden gesignaleerd.

- Bij de selectie van functionarissen voor posities welke budgetaire verantwoordelijkheid inhouden, dient veel aandacht besteed te worden aan de eisen van absolute integriteit, fair play en collegialiteit.

Bij eventuele activiteiten van het bedrijf op het gebied van de kadervorming is het nuttig een sterk accent te leggen op de samenhang tussen de functies en op de conceptie van het bedrijf als een organisme.

- In de organisatiestructuur moet voor het overleg een belangrijke plaats worden ingeruimd.

Het bedrijfsbelang als geheel zal sterk vertegenwoordigd moeten zijn. Men kan deze vertegenwoordiging toevertrouwen aan een bepaalde afdeling, met een centrale en strategische positie in het bedrijf (zoals in het geschetste systeem de calculatie-afdeling, maar dan met een ruimere functie en een andere naam). Ook de instelling van een Operations Researchgroep - reeds wenselijk uit anderen hoofde - komt aan de integratie van de verschillende gezichtspunten ten goede. Dat een gecentraliseerde en geautomatiseerde informatieverwerking, hoewel niet noodzakelijk, alleszins bevorderlijk is voor deze integratie, behoeft geen betoog.