steld, mijn nadere uiteenzettingen reeds bij wijze van naschrift te geven.

J. H. ROETINK J.Hzn.

VARIABELE EN VASTE KOSTENBUDGETTERING

Wanneer over kostenbudgettering gesproken wordt, stuit men bijna steeds op de tegenstelling variabele versus vaste kostenbudgetten. Het lijkt mij daarom dienstig hieronder beide methoden nog eens onder de loupe te nemen.

Teneinde te voorkomen, dat bij den lezer misverstanden zouden ontstaan, zal eerst worden uiteengezet, wat onder elk dezer begrippen moet worden verstaan.

Onder *vaste* kostenbudgettering versta ik die methode, waarbij voor de verschillende budgetten een bepaald bedrag wordt vastgesteld, welk bedrag vanzelfsprekend voor periodieke herziening vatbaar is.

Onder *variabele* kostenbudgettering versta ik de methode, waarbij de verschillende budgetten worden vastgesteld:

- a. als een percentage (van de omzet, van de bedrijfsbezetting enz.) of
- b. als een tarief per eenheid van prestatie (per stuk, per uur, per km enz.)

In dit geval zal dus het bedrag van het budget steeds variëren met de bedrijfsdrukte of met de gepresteerde diensten e.d.

Deze definitie is noodzakelijk, omdat men in de literatuur, speciaal in de Amerikaanse, herhaaldelijk de uitdrukking „variable” of „flexible budget” tegenkomt (bv. *Garden, Williams*), waarbij dan steeds een budgettering bedoeld wordt, welke hier onder de vaste kostenbudgetten wordt gerangschikt. De uitdrukking „flexible” of „variable” doelt dan meestal op het feit, dat bij een belangrijke verandering in de productie of de verkoop een tevoren vastgestelde herziening van het vaste budgetbedrag plaats vindt.

Bij de methode, die hier de variabele kostenbudgettering genoemd wordt, vindt echter aanpassing aan de omvang van de bezetting steeds a tempo en automatisch plaats.

Uitdrukkelijk wil ik hier releveren, dat ik een budgetsysteem alleen dan met goed succes doorvoerbaar acht, wanneer de budgetten afdelingsgewijze en niet per kostensoort worden opgesteld. Dus geen budget voor salarissen, reiskosten, kantoorbehoeften enz., maar een budget voor de afdeling verkoop, voor de afdeling expeditie, voor de administratie, voor de magazijndienst. Alléén daardoor zal het mogelijk zijn voor elk budget één verantwoordelijken functionaris aan te wijzen, die zo straks voor de overschrijding (misschien zelfs voor de onderschrijding) ter verantwoording kan worden geroepen.¹⁾

De methode der variabele budgettering vindt haar rechtvaardiging in de kwantitatieve achtergrond der afdelingskosten. De kosten der afdeling expeditie bijv. hangen nauw samen met het aantal malen verrichten van bepaalde handelingen (een bepaald aantal te verpakken zendingen, een aantal uit te schrijven vrachtbrieven, adreskaarten enz.). De kosten der factuurafdeling hangen ten nauwste samen met de hoeveelheid uit te maken facturen, de kosten der afdeling garage zijn een gevolg van een bepaald aantal te rijden km enz.

Bijna steeds is de methode der variabele budgettering te prefereren boven die der vaste budgetten, omdat:

1. zij het voordeel biedt de druk van de markt als het ware automatisch op elk der afdelingsbudgetten door te geven, waardoor de veranderingen, die in het bedrag der toelaatbare kosten ontstaan, niet beschouwd zullen worden als door den een of anderen functionaris willekeurig vastgestelde budgetveranderingen, maar uitsluitend als een gevolg van een wijziging in het aantal te verrichten handelingen, resp. te presteren diensten;
2. op die wijze de werkelijkheid, althans de schommelingen, waaraan die werkelijkheid voortdurend onderhevig is, in de budgetten juist weerspiegeld wordt, daar toch immers uit de opbrengsten der onderneming een met die opbrengsten variërend bedrag voor kostendekking in de onderneming terugvloeit;
3. de budgettering het middel moet zijn om de kosten te beheersen, teneinde de rentabiliteit (en dus de liquiditeit) der onderneming zo goed mogelijk te waarborgen. En aangezien de rentabiliteit bepaald wordt door de verhouding totaal-kosten tot totaal-opbrengst en de totaal-opbrengst nu eenmaal niet uitsluitend door en vanuit de onderneming is te beheersen, zal men alleen een waarborg voor een rentabiliteit kunnen scheppen, indien en voor zover men er in slaagt het totaal der kosten aan te passen aan de steeds veranderende opbrengst;
4. de variabele budgettering ten opzichte van het vaste budget het belangrijke voordeel biedt een duidelijke grens te kunnen trekken tussen de verantwoordelijkheid van de afnemende afdeling (n.l. voor de kwantiteit der betrokken goederen of diensten) en de verantwoordelijkheid van de leverende afdeling (voor de kostprijs dezer diensten of goederen).

Nemen we thans een voorbeeld om duidelijk te doen uitkomen, wat de verschillen zijn tussen vaste en variabele budgetten, en wel ten aanzien van de afdeling garage van de een of andere onderneming. Wij willen veronderstellen, dat er een wagenpark van enkele vrachtauto's en van enkele personenauto's aanwezig is.

Bij vaste budgettering zal men nu aan de hand van de analyse der kosten uit het verleden en rekening houdende met de toekomst niet alleen het bedrag moeten begroten, dat deze garage zal mogen kosten, maar men zal tevens moeten begroten, welk deel van dit budget elk der afdelingen, die van de auto's gebruik maken, zal moeten worden belast. Als dat geschied is, zal aan het einde ener bepaalde periode blijken, of de werkelijke kosten tegenover het budget een tekort of een overschot laten zien.

Is dit laatste het geval, d.w.z. hebben de kosten minder bedragen dan het toegestane budget, dan zal de garagechef een voldaan gevoel hebben, de directie zal tevreden zijn en meestal zal een nadere kostenanalyse ter beoordeling van de efficiency achterwege blijven. Het kan echter zijn, dat dit overschot ontstaan is, doordat er minder van auto's gebruik werd gemaakt, dan bij het opstellen van het budget werd aangenomen, en in dat geval zal de afdeling, die in de betreffende periode weinig van de auto's heeft gebruik gemaakt, zich benadeeld gevoelen door de belasting met het vaste bedrag, en als deze afdeling op haar beurt een tekort op haar budget heeft, zal zij onmiddellijk als één der oorzaken het ongemotiveerd hoge bedrag voor autokosten aanwijzen.

Precies het omgekeerde heeft plaats, indien het budget der garage een tekort aanwijst. De verantwoordelijke chef zal dan onmiddellijk aanvoeren, dat hij in de afgelopen periode meer heeft moeten rijden, dan zijn budget hem toestond, en dat hij dan ook voor het tekort geen enkele verantwoordelijkheid kan

¹⁾ Den belangstellenden lezer verwijs ik nog naar het door mij uitgebrachte prae-advies voor de Efficiency dagen 1937, getiteld „Variabele Kostenbudgettering” (pbl. 148 Ned. Inst. v. Eff.).

dragen. Het budget was immers niet toereikend, resp. de afnemers hadden meer moeten bijdragen in de garagekosten.

Nu kan bij een nadere analyse der kosten blijken, dat er niet zuinig is omgesprongen met de olie of met de benzine, of dat er grote en toevallige reparaties nodig waren, maar het is even goed mogelijk, dat de garagechef gelijk heeft bij zijn argumentatie, en dat de bedrijfsbezetting van zijn afdeling inderdaad groter is geweest dan bij het opstellen van het budget was aangenomen. En in dat geval zal dus de afdeling, die het meeste van de garage gebruik gemaakt heeft, in zekere zin een winst maken, doordat zij slechts met een op een geringere afname gebaseerd vast bedrag belast werd.

En in de zeldzame gevallen, dat de kosten gelijk zijn aan het vaste budget, zal weliswaar de garagechef tevreden zijn, maar daarmee is nog geenszins bewezen, dat nu ook de afdelingen, die van de auto's gebruik maakten, voor de juiste bedragen belast werden. Zij, die als aandeel in het vaste budget meer moesten betalen, dan zij deden vervoeren, zullen op hun beurt de juistheid van het vaste aandeel in het vaste budget betwisten.

Als argument vóór het vaste budget voert men vaak aan, dat dit vaste budgetbedrag beschouwd moet worden als een abonnement, waardoor de afnemende afdelingen het recht verkrijgen zoveel van de auto's gebruik te maken, als zij nodig achten en dat dus in dit opzicht de garage er precies eender voorstaat als de onderneming, die haar diensten tegen abonnement levert en dus evenals deze het risico moet lopen van het al dan niet uitkomen met de ontvangen abonnementsgelden.

Maar zij, die zó redeneren, zien over het hoofd, dat juist het beperkte aantal afnemers, dat de garage heeft, een vergelijking met de tegen abonnement diensten-presterende onderneming mank doet gaan. Immers een onderneming kan alleen dan er toe overgaan haar diensten „op abonnement” te leveren, indien zij op een dusdanig aantal abonné's kan rekenen, dat zij op grond van statistische gegevens met redelijkheid kan verwachten toch goed af te sluiten. Tevens geeft het grote aantal abonné's haar de zekerheid van een volledige dekking der z.g. vaste kosten.

Ok bezien van de zijde der abonné's zien we, hoe de vergelijking van het vaste budget met het abonnement niet opgaat. De abonné is nl. ten allen tijde vrij zijn abonnement te beëindigen en weer tegen de gewone tarieven te gaan betrekken. Van die vrijheid zal hij gebruik maken, zodra hij inziet, dat het gewone tarief hem voordeliger uitkomt. Die vrijheid kan in ons geval de afnemende afdeling niet gelaten worden, daar het zonder meer duidelijk is, dat de garage dan tegen abonnementstarief zou moeten rijden in de drukke tijden en tegen het gewone tarief in de slappere tijden en mitsdien steeds met verlies zou werken. Het abonnement zou dan voor haar een „abonnement op een verlies” betekenen. De dienstenpresterende onderneming kan de afnemers wel die vrijheid laten, omdat zij statistisch de waarschijnlijkheid kent, dat tegenover de vervallen abonnementen zich ook weer nieuwe abonné's zullen aanmelden.

Bezien we thans het geval, dat het budget van de garage variabel was vastgesteld en wel als het bedrag per km. Het tarief kan natuurlijk ook anders worden vastgesteld, maar om het voorbeeld niet te compliceren, houden we ons hier aan een tarief per km.

Bij de bepaling van dit budgettarief zullen we ten eerste rekening moeten houden met de analyse der kosten uit het verleden, terwijl we verder een schatting moeten maken van de normale bezetting (in km) per auto, of waarschijnlijk beter per groep van auto's, bijv. personen- en vrachtwagens separaat. De schatting der normale bezetting is nodig om te komen

tot een juiste tariefvaststelling van de z.g. vaste kosten (afschrijvingen, renteverlies der auto's en kosten van huisvesting der garage). Op die wijze kan men een tarief per km opbouwen, gesplitst naar de verschillende componenten, zoals lonen en salarissen, benzine, olie, bandenverbruik, reparatie en onderhoud, overige variabele kosten en de vaste kosten.

Het aldus vastgestelde budgettarief mag niet hoger uitkomen dan het op de vrije markt onder geheel gelijke omstandigheden voor het huren van auto's geldende tarief (voor de behandeling van afwijkingen tussen eigen tarief en de tarieven van derden verwijs ik naar mijn artikeltje over „Interne Exploitatierakeningen” in dit tijdschrift van Maart 1937).

Blijkt dan aan het einde ener bepaalde periode, dat de kosten het budget overschreden hebben, dan kan de garagechef ten eerste constateren, of en in hoeverre dit tekort veroorzaakt werd door geringere bedrijfsdrukke (bv. door vergelijking van het aantal gereden km met het aantal, dat als basis voor de tariefvaststelling gold of door vergelijking van de werkelijke vaste kosten met het bedrag, dat daarvoor uit de aan de afnemers belaste tarieven is vrijgevallen).

Is echter het tekort te wijten aan de hoge variabele kosten (hoog t.o.v. de gebudgetteerde tarieven) dan zal hij daarvoor weten, waar en hoe hij dit tekort in de toekomst vermijden kan. In elk geval is dit tekort dan geheel te wijten aan oorzaken, waarvoor hij bij de aanvaarding van het budget de verantwoordelijkheid op zich heeft genomen.

Ook de kennis van het tekort op de vaste kosten is met het oog op event. plannen tot uitbreiding, vernieuwing, of verkoop van auto's voor hem belangrijk.

Het budget van de diensten-afnemende afdelingen blijft echter geheel immuun voor de tekorten op de garageafdeling, daar het slechts belast wordt voor het door den verantwoordelijken functionaris nodig geoordeelde vervoer tegen de hem vooraf bekende prijs per km. Op die wijze stelt men tevens den afnemer in staat op zijn beurt de verantwoordelijkheid voor zijn budget te dragen.

Ik meen, dat uit het voorgaande duidelijk blijkt, dat vooral als een der belangrijkste voordelen van het variabele budget moeten worden aangemerkt de mogelijkheid, om een duidelijke grens te trekken tussen de verantwoordelijkheid van de afnemende afdeling (nl. voor de kwantiteit der betrokken diensten of goederen) en de verantwoordelijkheid der leverende afdeling (voor de kostprijs der goederen of diensten). Dat voordeel is bij alle ondernemingen, wier organisatie meerdere afdelingen omvat, zó groot, dat alleen reeds daarom de variabele methode de meest verkiezelijke blijkt te zijn.

J. E. SPINOSA CATTELA

UIT HET BUITENLAND

Red.: F. HAARBOSCH, CH. HAGEMAN, Drs D. NIJE
en Drs W. P. DEN TURK

(Bijdragen en mededeelingen zende men aan den Secretaris
der Redactie)

De „Mc Kesson & Robbins Case”

Groote opschudding verwekte de ontdekking van een fraude van ongewone afmetingen bij de hierboven genoemde onderneming in de Vereenigde Staten. De fraude kwam aan het licht aan het einde van het jaar 1938, nadat deze reeds in 1927 een aanvang had genomen. De onderneming behoorde