

DE VASTE KOSTEN IN HET VARIABELE BUDGET

In de laatste maanden heeft het vraagstuk van de variabele budgetteering van zeer verschillende zijden groote belangstelling ondervonden. Op het Efficiency congres 1937 was aan dat onderwerp een prae-advies gewijd, terwijl eenige maanden tevoren een vergadering van de Stumoka voor de bespreking van dit vraagstuk werd gereserveerd.

In het stelsel der variabele budgetteering wordt de begrooting van iedere begrotingsafdeeling belast met alle kosten, die door of ten behoeve van die afdeeling direct gemaakt worden, bovendien wordt die begrooting belast voor een vergoeding voor de diensten, die elke afdeeling aan elke andere afdeeling heeft opgedragen. Voor deze onderlinge verrekening van de diensten, die de verschillende afdelingen onderling verrichten, kan een vaste prijs per prestatie worden vastgesteld en het budget is dan variabel in dien zin, dat de belasting van het budget van elke afdeeling zal stijgen, al naar mate meer gebruik gemaakt wordt van de diensten van een andere afdeeling. Men kan echter nog een stap verder gaan en ook de prijs, die voor de verrekening van die diensten zal gelden variëren naar den aard van de omstandigheden. Er is immers in elk bedrijf tenminste één afdeeling, die niet op een constante vergoeding van de door haar bewezen diensten kan hopen, dat is namelijk de afdeeling verkoop, die de vergoeding van de door haar verrichte diensten zal zien schommelen met de markthoudingen. Buiten de kosten, die die afdeeling zelf maakt, zal zij een vergoeding moeten betalen aan de productie afdeeling, die haar het product moet leveren, dat aan de afnemers verkocht is, aan de afdeeling magazijn zullen door de verkoopafdeeling vergoedingen moeten worden betaald voor de behandeling van die goederen in het magazijn, de expeditieafdeeling, de inpakafdeeling, de boekhouding, de reclame afdeeling en nog vele andere afdelingen zullen van de verkoopafdeeling in dit stelsel vergoeding vragen voor de, ten behoeve van de verkoopafdeeling verrichte diensten, want in die vergoeding moeten die afdelingen dekking vinden voor de kosten, die weer ten laste van haar budget worden gebracht. Indien nu de vergoedingen, die door de verkoopafdeeling betaald moeten worden, vast zijn, in dien zin, dat onafhankelijk van den opbrengstprijs, door de verkoopafdeeling voor die diensten steeds een vast tarief moet worden betaald, dan wordt daardoor de positie van het budget der verkoopafdeeling weinig rooskleurig, want de opbrengstzijde van de bedrijfsbegrooting wisselt dan met de schommelingen van de markt terwijl de kostenzijde door die marktschommelingen onbeïnvloed blijft.

In enkele bedrijven, waar het stelsel der bedrijfsbegrooting is doorgevoerd heeft men daarom, zoo dit eenigszins mogelijk was, de vergoeding voor de diensten die de afdelingen onderling verrichten, niet vastgesteld in een vast bedrag per prestatie, doch in een percentage van de opbrengst van een bepaalde groep van producten. Oppervlakkig beschouwd schijnt dit slechts een verplaatsing van de moeilijkheid naar die afdelingen die die diensten moeten verrichten, omdat zonder meer zeker niet mag worden verwacht, dat een daling van den opbrengstprijs van bepaalde producten ook een evenredige daling van de kosten van alle afdelingen, die daarbij direct of indirect betrokken zijn, met zich zal brengen. Die afdelingen, die dus de vergoeding van de door haar verrichte prestaties zien uitgedrukt in een percentage van den verkoopprijs, zullen na de prijsdaling dezelfde diensten moeten verrichten, ook dus dezelfde kosten moeten maken, maar daartegenover een geringer budgetinkomen ontvangen. Haar budget schijnt daardoor dus met verlies te moeten sluiten. Geheel juist is die redeneering echter niet. Als de prijs daalt volgt daaruit,

dat de koopkracht van het publiek niet meer voldoende is om den vroegeren prijs te betalen. Het bedrijf moet zich aan die gewijzigde omstandigheden aanpassen en aanpassing in den werkelijken zin des woords wordt eerst bereikt, als het bedrijf in staat blijkt in de uitvoering, de kwaliteit en de productiemethoden zoodanige wijzigingen te brengen, dat bij den gedaalden prijs toch weer winstgevende productie mogelijk wordt. Daartoe moeten alle krachten in het bedrijf samenwerken, want geen enkele afdeling is alleen in staat om zoodanige wijzigingen en verbeteringen door te voeren, dat zij daardoor een kostendaling bereikt, die het geheele prijsverschil overbrugt. En juist om alle afdelingen een sterken prikkel te geven, om zooveel mogelijk bij te dragen in deze richting van kostenverlaging, kan het van groot nut zijn, de vergoeding voor de diensten van alle afdelingen, ook van die welke slechts indirect bij den verkoop betrokken zijn, te koppelen aan den verkoopprijs van de producten. Op die wijze voelt het bedrijf in al zijn geledingen de polsslag van de markt en de noodzakelijke aanpassing zal daardoor minder traag verlopen.

In enkele bedrijven werd juist door de koppeling van de vergoeding voor de diensten, die de afdelingen wederkeurig verrichten aan den verkoopprijs, een groote soepelheid bereikt. In perioden van dalende omzetten is men in de meeste bedrijven maar al te gauw geneigd te gelooven, dat een overheerschend deel van de kosten constant is en zich dus ongewijzigd moet handhaven bij een daling van de productie. In de jaren 1931 en 1932 hoorde men die klacht in het bedrijfsleven algemeen, maar toen in de jaren, die daarop volgden de nood steeds hooger steeg, toen menig bedrijf door groote finantieele moeilijkheden werd bedreigd, omdat de voortdurende verliezen de laatste finantieele reserves hadden opgeteerd, toen kwamen de krachtige en doortastende maatregelen, toen werden, door den nood gedwongen, ook groote groepen van constante kosten omlaag gebracht. De technische directeur nam zelf een deel van de leiding van het bedrijf in handen, om op die wijze de kosten van den bedrijfschef, die aanvankelijk als onaantastbaar constant golden, uit te sparen, een gedeelte van de kantoorlokalen werd verhuurd en ook die constante huurkosten daalden daardoor, de administratie werd op een nieuwe leest geschoeid en ook die constante administratiekosten daalden daardoor, ja onder die uiterst ongunstige omstandigheden bleek zelfs in enkele bedrijven, dat ook de accountantskosten niet tot de constante kosten zijn te rekenen.

In het bedrijf met variabele budgetteering wordt aan iedere afdeeling direct na een daling van den prijs of van de omzetten de noodzaak opgelegd, zoowel de variabele als de schijnbaar constante kosten omlaag te brengen en men mag aannemen, dat dit stelsel het voordeel biedt, dat de traagheid van die aanpassing der schijnbaar constante kosten minder groot is, dan in het bedrijf, dat niet gebudgetteerd is. Juist omdat die taak wordt gelegd in handen van den leider van iedere budgetafdeeling, de man die door den aard van zijn functie het best georiënteerd moet zijn ten aanzien van den aard van de kosten van zijn afdeeling en de mogelijkheid om een verlaging van die kosten af te dwingen, is te verwachten, dat de noodzakelijke kostenverlaging het snelst en op de meest rationeele wijze zal worden bereikt.

Ook al is het niet te ontkennen, dat in vele gevallen een te groot gedeelte van de kosten onder de rubriek constante kosten worden ingedeeld, toch kan men het bestaan van constante kosten daarmee niet wegedenieren. Speciaal de kosten van rente en afschrijving op de bedrijfsactiva zullen in een periode van dalende bedrijfsbezetting geen vermindering vertoonen en in de variabele kostenbudgetteering moet men daarom met dien factor rekening houden. Het vraagstuk der onderbezetting dient

men ook in dit stelsel met al zijn bedrijfseconomische consequenties onder oogen te zien.

Die consequenties zijn inderdaad verreichend. Indien een sterk gemechaniseerde afdeling in een periode van gedeeltelijke bezetting van haar productiecapaciteit, van andere afdelingen opdrachten zou kunnen verkrijgen tegen een vergoeding, die geen volledige dekking inhoudt voor de kosten van rente en afschrijving over de uren, waarin de machines voor de uitvoering van die opdracht bezet zouden zijn, dan is het toch zeer wel denkbaar, dat aanvaarding van die opdracht het budgetresultaat gunstig zou beïnvloeden. In het stelsel der variabele budgetteering geeft men den leider van elke begrotingsafdeling feitelijk de plaats, die overeenkomt met die van den zelfstandigen ondernemer en het behoeft dus geen verwondering te wekken, dat wij onder die omstandigheden in de budgetafdeling en afspiegeling zien van den drang om even boven grensprijs te verkoopen, zooals die in de periode van dalende conjunctuur in de zelfstandige ondernemingen overal is waar te nemen. Men zou nu de oplossing kunnen zoeken in de richting van een algemeene verlaging van het tarief dat die afdeling voor het verrichten van die diensten berekent, maar die oplossing zal de leider van die afdeling wellicht niet willen aanvaarden, dan zou immers de geheele opbrengstzijde van zijn budget in dezelfde verhouding dalen en het is geenszins onwaarschijnlijk, dat die daling niet zal worden goed gemaakt door het voordeel van de betere bezetting. Neen de leider van iedere budgetafdeling moet juist, evenals de zelfstandige ondernemer, speuren naar een gelegenheid om extra werk te krijgen, eventueel tegen een betrekkelijk laag prijs, maar met handhaving van den vroegeren prijs voor de overige normale opdrachten, die de afdeling moet uitvoeren. Wenscht de leider van de budgetafdeling geen algemeene verlaging van de tarieven door te voeren en wordt hem ook de mogelijkheid onthouden om in bedoelde speciale gevallen speciale tarieven toe te passen, dan heeft dat voor het bedrijf schadelijke gevolgen. Denken wij ons, dat volgens het budgettarief voor een bepaalde dienst, die de eene afdeling voor een andere afdeling moet verrichten f 750.— moet worden berekend, maar dat de afdeling, die de opdracht moet verleenen haar budget niet met dat bedrag wil belasten. Na ampele overweging en na nauwkeurige afweging van de voordeelen, die de uitvoering van die opdracht de opdrachtgevende afdeling zal bieden, becijfert de leider van die afdeling, dat hij voor die opdracht niet meer dan f 500.— wil betalen. Indien nu de toegevoegde of differentieele kosten, die daardoor in de afdeling, die de opdracht moet uitvoeren ontstaan f 400.— bedragen, dan zou het bedrijf er het meest mee gebaat zijn, indien die transactie tot stand kwam, beide afdelingen zouden daardoor immers volgens de becijferingen voordeel hebben en het bedrijf in zijn geheel moet daardoor dus evenzeer gebaat zijn. Maar welke moeilijkheden rijzen nu aan de andere zijde? Dat deze transactie tot stand komt is in het belang van het bedrijf, maar gelijktijdig heeft men daarmee prijs gegeven één van de belangrijkste grondslagen van de geheele budgetteering, namelijk, dat de verrekening tusschen de afdelingen plaats vindt tegen de tarieven, die daarvoor zijn vastgesteld. Door in speciale gevallen aan de leiders der budgetafdelingen vrijheid te laten in afwijking van het officieele budgettarief transacties af te sluiten tegen een lageren prijs, boet dit tarief zeer veel aan betekenis in, het wordt daardoor immers niet meer dan een uitgangspunt voor de prijsonderhandelingen tusschen de verschillende afdelingen en dat is volkomen strijdig met het karakter van dat tarief. Men kan toch ook geen scheidslijn trekken tusschen normale opdrachten en speciale opdrachten, met dien verstande, dat over den verrekenprijs der speciale opdrachten

wel, over den prijs der normale opdrachten niet zou kunnen worden onderhandeld.

Houdt men zich echter onder alle omstandigheden vast aan de vastgestelde verrekenprijzen, dan zal in het vorenbedoelde geval de transactie niet tot stand komen, het budgetverlies van de afdeling, die de opdracht zou hebben uitgevoerd zal f 100.— grooter zijn en de opdrachtgevende afdeling zal zich het becijferde voordeel bij uitvoering van die opdracht tegen den prijs van f 500.— zien ontgaan. Niemand is gebaat, beide afdelingen en dus ook het geheele bedrijf is geschaad en dat is dan toch wel een zeer merkwaardige en onprettige consequentie van een stelsel, dat ten doel heeft de algemeene bedrijfsefficiency te verbeteren.

Een principieele oplossing van deze moeilijkheden is niet te geven en men zal daarom in elk bedrijf een compromis moeten vinden, dat de beste bevrediging schenkt. In de literatuur over variabele budgetteering stapten men echter over dit bezwaar wel wat erg lichtvaardig heen, men heeft de neiging het te doen voorkomen, alsof het vraagstuk van de constante kosten en het vraagstuk der onderbezetting in dit stelsel van budgetteering eigenlijk geen vraagstuk meer is, maar dat is volkomen in strijd met de werkelijkheid, het manifesteert zich evenzeer, doch in een anderen vorm.

Ook bij de beoordeeling van de budgetuitkomsten levert de invloed van de onderbezetting groote moeilijkheden op. Eén van de meest elementaire grondslagen der variabele budgetteering is, dat geen enkel budget belast mag worden met kosten, die de leider der budgetafdeling niet kan beheerschen. De gecompliceerde administratieve verrekening van de diensten, die de verschillende afdelingen wederkeerig verrichten is juist op dien grondslag gebaseerd. Men legt op het budget van iedere afdeling niet een percentage van de kosten van andere afdelingen, de mate, waarin iedere afdeling belast wordt met de kosten van andere afdelingen wordt uitsluitend beheerscht door de mate, waarin van de diensten van die afdeling gebruik gemaakt wordt. Iedere budgetafdeling heeft het dus in de hand die kosten te verminderen door minder dan voorheen van die diensten gebruik te maken. Op verschillende wijzen heeft men ook de mogelijkheid opgelost, die schuilt in het feit, dat de grond- en hulpstoffen, die in iedere budgetafdeling verbruikt worden, in prijs variëren. Die prijsvariaties liggen buiten de macht van den leider van de budgetafdeling en er moest dus een methode worden gevonden om de budgetuitkomsten ongevoelig te maken voor die prijseschommelingen. Ideaal is de toestand immers eerst als de uitkomst van ieder budget een volkomen zuiver beeld geeft van de doelmatigheid van het in die afdeling gevoerde beheer en alle factoren, die dus op die uitkomst invloed uitoefenen, maar die onafhankelijk zijn van de doelmatigheid van dat beheer, behooren dus niet tot uitdrukking te komen in het budgetresultaat. Dat dit slechts in hooge uitzonderingsgevallen te verwezenlijken zal zijn, kan nimmer een rechtvaardiging zijn voor het feit, dat bij de budgetteering een regeling wordt getroffen, waarbij de budgetuitkomsten worden blootgesteld aan ernstige schokken, die geheel buiten de macht van den leider der afdeling liggen.

Indien de leider van een technische afdeling, die sterk gemechaniseerd is, de productie in zijn afdeling ziet dalen, zal hij weten, dat hij moet trachten alle kosten te verlagen tot het verlaagde productieniveau, maar op de kosten van rente en afschrijving kan hij op geenerlei wijze invloed uitoefenen. Wel kan men nu de budgetuitkomsten op zoodanige wijze becijferen, dat het budgetresultaat na uitschakeling van den invloed der onderbezetting separaat tot uitdrukking wordt gebracht, maar daardoor komt men dan weer direct in strijd

met een van de andere grondslagen van de budgetteering, namelijk, dat alle kosten van het geheele bedrijf gebudgetteerd moeten worden en dat dus de controle op de doelmatigheid van alle kosten moet worden verkregen door de beoordeeling der budgetresultaten. Schakelt men het verlies door onderbezetting uit, dan geeft men in de efficiency-controle, die steunt op de beoordeeling der budgetresultaten, de controle op de kosten, die voortvloeien uit de investaties, prijs.

Dat deze moeilijkheid zich moet voordoen is eigenlijk ook zeer begrijpelijk, want als een bepaalde afdeling van het bedrijf voortdurend lijdt aan groote verliezen door onderbezetting, dan wijst dat er op, dat er in de bedrijfsvoering een fout gemaakt is, maar de fout ligt niet in de omstandigheden, dat van die machine thans, nu voor haar producten geen afzet is te vinden, geen gebruik gemaakt wordt. Die fout ligt in een veel vroeger stadium, namelijk op het moment, waarop dat groote aantal machines, waarvoor geen voldoende bezetting is te vinden, is aangeschaft. Maar dit brengt ons tevens een stap nader tot de oplossing van het vraagstuk. In de budgetteering is een methode van functionele verantwoordelijkheid onmisbaar, die functionele verantwoordelijkheid dient zich te beperken tot het gedeelte van het bedrijfsbeheer, dat in de macht van iederen leider van een budgetafdeling ligt. Die grens is ten aanzien van de kosten, die voortvloeien uit de onderbezetting overschreden, er dient een nieuwe en afzonderlijke functie gecreëerd te worden, nl. de functie van beheerder van het machinepark. Zijn taak is een zeer verantwoordelijke, ten laste van zijn budget komen rente en afschrijving van alle machines en daartegenover staat als bate de opbrengst van den verhuur van die machines aan de begrotingsafdelingen, waar die machines zijn opgesteld. Die huur wordt alleen betaald voor de uren gedurende welke de machine in gebruik is. Daarmee verdwijnen de verliezen van de onderbezetting uit de budgetten van de afzonderlijke afdelingen, de budgetuitkomsten van die afdelingen zijn daarmee zuiver gesteld, zij voldoen aan de voorwaarde, dat men in het budgetresultaat een zuiver beeld moet vinden van de efficiency van het door den leider gevoerde bedrijfsbeheer. Nog rest de beantwoording van de vraag, wat men kan afleiden uit de budgetuitkomsten van de machinebeheersafdeling. Om daarvan een indruk te krijgen is het wenschelijk uit te gaan van de gedachte, dat zulk een machinebeheersafdeling van den eersten opzet af heeft gewerkt en dat dus de aanschaffing van alle machines, die in het bedrijf zijn opgesteld geschiedde onder verantwoordelijkheid van die afdeling. Is bedoelde afdeling eerst later gecreëerd, dan zal bij den opzet moeten worden bepaald, welke last voor rente en afschrijving redelijkerwijs op die afdeling kan worden gelegd voor de beschikbare machineinstallatie, is dat bedrag onvoldoende om volledige amortisatie van het in die machines geïnvesteerde kapitaal binnen redelijken tijd te verzekeren, dan volgt daaruit, dat de boekwaarde de bedrijfswaarde te boven gaat en het nadeelig verschil, dat tusschen bedrijfswaarde en boekwaarde bestaat, moet dan op andere wijze, dus niet ten laste van de machinebeheersafdeling verwerkt worden.

Wordt de machinebeheersafdeling op die wijze voor een zuiver bedrag belast voor het gebruik van de productiemiddelen, die in voorafgaande jaren zijn aangeschaft, dan kan zij haar moeilijke eigenlijke taak beginnen. Wenscht een bepaalde afdeling uitbreiding, vervanging of vernieuwing van de bestaande machineinstallatie, dan richt zij daartoe een aanvraag aan de machinebeheersafdeling. De leider van die afdeling zal zich bewust zijn van het feit, dat hij bij die aanschaffing een nieuwe last op zijn budget neemt, nl. de rente en afschrijving van die nieuwe machines. Hij zal daarin dus alleen toestemmen, als hij meent, dat die machine hem regelmatig zou-

veel huur zal opbrengen, dat hij die nieuwe lasten uit die opbrengst kan dekken. Hij zal dus, mede op grond van conjunctuurstudies en op grond van overwegingen, betreffende technische of economische levensduur van die machines, zich een beeld vormen, van het aantal uren, gedurende welke hij de machine zal kunnen verhuren en daaruit dan afleiden, welke huurprijs per uur hij voor die machine moet maken. Verwacht hij voor die machine maar een zeer matige bezetting, dan zal hij een hoogen huurprijs per uur vorderen. Verwacht hij een spoedige economische veroudering van de machine, die geleidelijk zal verlopen, dan zal hij voor de eerste jaren een hoogen huur per uur, voor latere jaren een lagere huur bedingen. De taak van den leider van die afdeling is zeker geen eenvoudige, hij moet de toekomst kunnen doordringen, hij moet het bedrijf hoeden voor technische verstarring en voor overexpansie, maar die vraagstukken moeten in elk bedrijf onder ogen worden gezien, de beslissing ten aanzien van den aankoop van een machine is nu eenmaal een zeer zwaarwegende beslissing, men weet wel welk bedrag men daarvoor offert, maar nimmer kan men met zekerheid zeggen, welke baten daaruit zullen voortvloeien, door die taak op te dragen aan een specialist, die voor alle kosten voortvloeiende uit de machine-exploitatie de verantwoordelijkheid heeft te aanvaarden, volgt men eenvoudig de richtlijnen, die door het principe der functionele organisatie zijn aangegeven.

Bij deze organisatie bevrijdt men de budgetten van alle overige afdelingen van den verwarrenden invloed, die de wisselingen in de bedrijfsbezetting geheel ten onrechte op de budgetuitkomsten uitoeft, nochtans blijven de kosten der onderbezetting onder volledige controle. Verspilling in de kosten, verbonden aan de investatie van groote kapitalen in machines, die uiteindelijk geen rendement opleveren, komen duidelijk en voor het geheele bedrijf in één budget tot uitdrukking.

Tevens legt men hierdoor de verbinding tusschen budgetteering van exploitatiekosten en kapitaalsuitgaven. Gezien vanuit het gezichtspunt van rendabiliteit en efficiency zijn niet de kapitaalsuitgaven zelf, maar de daaruit voortspruitende kosten voor rente en afschrijving van betekenis.

Men heeft de positie van den leider van een budgetafdeling veelal vergeleken met die van den zelfstandigen ondernemer en de positie van den leider van de machinebeheersafdeling kan men in overeenstemming daarmee vergelijken met den zelfstandigen ondernemer, die van het verhuren van machines zijn beroep maakt. Evenzeer als de leider van zulk een zelfstandige onderneming het volle risico draagt van misrekeningen ten aanzien van de technische en economische verslijting, alsmede van het risico, dat het huurrendement zal worden beëindigd, als de productieve bezetting van de machine onvoldoende blijkt, evenzeer heeft de leider van de machinebeheersafdeling die risico's ten laste van zijn budget te aanvaarden.

Het is zeer wel mogelijk, dat in vele bedrijven de kennis van de factoren, die de vraag naar het product op langen termijn beïnvloeden, nog niet voldoende is, om dit moeilijke vraagstuk der investatie geheel te overmeesteren, maar daarin ligt dan een reden temeer, om de behandeling van deze moeilijke materie te stellen in handen van een specialist, om langs dien weg geleidelijk en door systematisch onderzoek te komen tot een doelmatige oplossing van één van de moeilijkste problemen der huidige bedrijfsvoering.

A. M. GROOT