

## Det flexible budget og omkostningskontrol<sup>1)</sup>

Af Egon Andersen<sup>2)</sup>

Når en virksomhed ønsker at tilrettelægge en omkostningskontrol bliver det første problem, der melder sig, at fremskaffe en målestok, som kan anvendes ved målingen og vurderingen af en periodes faktiske omkostningsforbrug. Som målestok har man gennem tiderne anvendt dels tidligere perioders omkostningsforbrug, og man taler i så tilfælde om en kontrol baseret på tidssammenligning. Dels har man anvendt de budgetterede omkostninger for den kommende periode, og man står så overfor en ren budgetkontrol. Begge disse fremgangsmåder lider imidlertid af ulemper, der medfører, at det med dem som udgangspunkt ikke bliver muligt at gennemføre en egentlig omkostnings- og effektivitetskontrol. I den senere tid er man derfor i større og større udstrækning gået over til at anvende en såkaldt standardkontrol, hvor en periodes omkostningsforbrug måles og vurderes ved hjælp af på forhånd fastsatte normer (standards) for omkostningsforbruget.

### *Beregningen af standardsatserne.*

Udgangspunktet for beregningen af standardomkostningerne bliver den budgetterede produktionsstørrelse, der i praksis almindeligvis fastsættes på en af efterfølgende to måder:

1. Man beregner den forventede produktion eller beskæftigelse for den kommende periode, og der fremkommer herefter budgetsatser.
2. Der fastsættes en budgetteret normalproduktion resp. normal beskæftigelse, d. v. s. en produktion opnået ved normal (gennemsnitlig) udnyttelse af virksomhedens anlæg, og i så fald taler man om, at man arbejder med normalsatser.

Det skal i denne forbindelse fremhæves, at der i langt de fleste tilfælde vil være forskel på budgetperiodens længde og kontrolperiodens

<sup>1)</sup> Bearbejdet efter et foredrag holdt i Handelsvidenskabelig Studieklub 17. april 1951.

<sup>2)</sup> Assistent ved Regnskabslaboratoriet, H. A. & H. D.

længde. Af hensyn til en hurtigt virkende kontrol, er det af betydning at kontrolperioden bliver så kort som mulig, og den ansættes i mange tilfælde til een måned. Standardsatserne beregnes derimod for et længere tidsrum, og det vil sige, at arbejder man med budgetsatser, vil budgetperioden, der angiver det tidsrum hvori standardsatserne skal anvendes, ofte blive ansat lig med kalenderåret (regnskabsåret).

Ved normalsatser er de fastsatte standardsatser som regel baseret på en forventet fremtidig gennemsnitsproduktion pr. år for de nærmeste kommende år.

Har vi således fastlagt selve den produktionsstørrelse, som man skal arbejde med, bliver det næste problem at budgettere de hertil svarende produktionsomkostninger under hensyntagen til det beregnede forbrug af formelle måleenheder (maskintimer, arbejdstimer, behandlet kg råstof m. v.), der må medgå til den fastsatte produktionsstørrelse.

Den rene standardkontrol arbejder udfra det fastlagte budget på den måde, at der forudsættes proportionalitet såvel imellem produktionens størrelse og forbruget af formelle ydelser som imellem forbruget af formelle ydelser og omkostningerne til disse ydelser.

#### *Vanskeligheder ved standardkontrollen.*

Som følge af ovenfor nævnte forudsætninger for den rene standardkontrol vil der, uanset om man arbejder med budget- eller normalsatser, kunne opstå visse vanskeligheder ved selve omkostningskontrollen, hvis:

1. Der opstår væsentlige svingninger i produktionen fra kontrolperiode til kontrolperiode  
eller
2. Den faktiske produktion i budgetperioden afviger væsentlig fra den budgetterede produktion.

*ad 1.* Er den forventede produktion resp. normalproduktion fastsat til f. eks. 24.000 enheder, medens de enkelte kontrolperioders produktion måske svinger fra 1.500 til 2.500 enheder, vil de på grundlag af budgetperioden beregnede satser ikke være udtryk for det omkostningsforbrug, der måtte medgå ved den faktiske produktion i kontrolperioden, såfremt de variable omkostninger indeholder et progressivt eller degressivt element, eller hvis den svingende produktion medfører, at der må regnes med svingninger i arbejds effektiviteten.

ad 2. Selv om de enkelte kontrolperioders produktion i det store og hele er den samme er der alligevel mulighed for, at kontrolperiodens produktion kommer til at afvige væsentlig fra den budgetterede produktion pr. kontrolperiode, nemlig hvis hele budgetperiodens beregnede produktion er væsentlig mindre eller større end den faktiske produktion. — I dette tilfælde vil de samme problemer med hensyn til kontrollen, som netop nævnt ved svingende produktion indenfor de enkelte kontrolperioder, kunne opstå.

Såfremt de her nævnte forhold er aktuelle i en virksomhed, vil de beregnede standardsatser ikke direkte kunne anvendes som målestok for det omkostningsforbrug, der måtte medgå, idet det først er nødvendigt at gennemføre væsentlige og mange gange besværlige korrektioner, inden der kan gennemføres en vurdering af kontrolperiodens omkostningsforbrug med henblik på at få det rette billede af, hvor hensigtsmæssigt de i perioden forbrugte omkostninger er blevet udnyttet.

#### *Introduktion af det flexible budget.*

For at råde bod på de nævnte vanskeligheder, kan man udarbejde et flexibelt budget, hvorved man forstår et budget, der angiver, hvorledes omkostningsforbruget — såvel det reelle som det monetære — forventes at blive ved alternative mulige produktionsstørrelser inden for de enkelte kontrolperioder.

Det skal i denne forbindelse understreges, at det flexible budget i første række tager sigte på at lette kontrollen med de variable omkostninger, herunder de halvfaste omkostninger, således at dette budget vil få sin store betydning, hvis:

1. Produktionen svinger væsentlig fra kontrolperiode til kontrolperiode.
2. Variable omkostninger ikke er proportionale.
3. Svingninger i produktionen medfører svingninger i arbejds effektiviteten.

#### *Udarbejdelsen af det flexible budget.*

Ved udarbejdelsen af det flexible budget er det nødvendigt, for at opnå et godt resultat, at der gennemføres en systematisk undersøgelse af virksomhedens struktur, omkostningsforhold m. m., og såvidt jeg kan skønne, må en sådan undersøgelse omfatte følgende arbejds handlinger:

1. Analyse af virksomhedens produktionskapacitet.
2. Analyse af virksomhedens omkostningsstruktur.
3. Analyse af selve omkostningsforløbet.
4. Fastlæggelse af de produktionsintervaller, der må arbejdes med i det flexible budget.
5. Fastsættelse af måleenheder.

#### Analyse af virksomhedens produktionskapacitet.

Det flexible budget omfatter som nævnt et budgetteret omkostningsforbrug ved forskellige alternative produktionsstørrelser. Det er derfor nødvendigt, at der foretages en grundig analyse af virksomhedens produktionsapparat, og i forbindelse hermed en kritisk vurdering af afsætningsforholdene, for på grundlag af disse undersøgelser at fastlægge såvel den minimale som den maximale produktion eller beskæftigelse, der kan komme på tale indenfor de enkelte kontrolperioder.

Er ydergrænserne for det flexible budget fastlagt på denne måde, må der gennemføres en hensigtsmæssig inddeling i produktionsintervaller. Der kan ikke siges noget generelt om, hvor store intervaller der bør arbejdes med, altså om man skal udarbejde et budget for hver gang, produktionen stiger med f. eks. 5 — 10 — 15 — 20 %, idet disse intervaller må blive forskellige fra virksomhed til virksomhed, da de afhænger dels af de tekniske muligheder og dels af omkostningernes variation ved ændringer i produktionen. Dette spørgsmål vil jeg iøvrigt vende tilbage til senere.

Den her gennemførte analyse af produktionskapaciteten har imidlertid kun til formål at give en oversigt over, hvilke tekniske muligheder der er for — inden for den givne virksomhed — at opnå de forskellige produktionsstørrelser, således at de fremkomne oplysninger kan danne udgangspunkt for en efterfølgende budgettering af de tilsvarende omkostninger.

#### Analyse af virksomhedens omkostningsstruktur.

Inden budgetteringen af virksomhedens omkostninger er det af vigtighed at gøre sig virksomhedens omkostningsstruktur klart, d. v. s. gennemføre en fornuftig deling i og få et overblik over såvel faste, halvfaste som variable omkostninger. Med hensyn til de faste omkostninger er dette langt fra et så entydigt bestemt og klart afgrænset område, som den foreliggende regnskabsliteratur giver det udseende af. Omkostningsteorien lærer os, at størrelsen af de faste omkostninger principielt afhænger af:

1. hvor stor produktionsudvidelsen er.
2. hvor længe produktionsudvidelsen varer.
3. hvor meget det faste anlæg i forvejen er udnyttet.

Med disse tre reservationer in mente vil det for vort formål være muligt på grundlag af den ovenfor nævnte analyse af virksomhedens produktionsapparat at gennemføre en brugbar sondring mellem faste, halvfaste og variable omkostninger, idet det straks understreges, at det flexible budget dækker en given virksomhed, hvor der ikke finder nævneværdige ændringer sted i det faste anlæg, d. v. s. vi beskæftiger os med den såkaldte partielle tilpasning.

De omkostninger, der herefter bliver at betragte som faste omkostninger i det flexible budget, fastsættes med udgangspunkt i den minimale produktionsstørrelse, der iflg. analysen af virksomhedens produktionskapacitet kunne blive tale om. Ved denne produktionsstørrelse undersøges samtlige omkostningsarter, med henblik på at udskille de arter, hvoraf forbruget ikke på nogen måde vil ændres, når produktionen forøges til det maximale, og disse omkostningsarter betragtes herefter som faste omkostninger.

Efter på denne måde at have udskilt de faste omkostninger ved minimumsproduktionen må der foretages en deling af de resterende omkostningsarter i halvfaste og variable. For de halvfaste omkostningers vedkommende vil der i særlige tilfælde kunne være tale om såvel reversible som irreversible, et forhold man må have sin opmærksomhed henvendt på.

#### Analyse af selve omkostningsforløbet.

Efter at have fastlagt, hvilke grupper af omkostninger de forskellige omkostningsarter tilhører, må der foretages en gennemgribende analyse af såvel de halvfaste som de variable omkostningsarters variationer ved ændringer i produktionsaktiviteten.

Med hensyn til de halvfaste omkostninger er det ikke alene af vigtighed at beregne, hvor meget de forskellige stigninger beløber sig til, men det er af lige så stor betydning at fastslå, ved hvilke produktionsstørrelser stigningerne forekommer, idet dette må tages i betragtning ved fastsættelse af intervallerne mellem de enkelte produktionsstørrelser, der må arbejdes med i det flexible budget.

For de variable omkostningers vedkommende bliver det især et spørgsmål om at finde frem til de respektive omkostningsarters degression, proportionalitet eller progression i forhold til produktionen.

For både de halvfaste og variable omkostninger gælder, at ved denne analyse af omkostningernes variation, må hovedvægten lægges på at konstatere, hvorledes realforbruget ændres ved ændret produktion, og samtidig må det undersøges, hvilke faktorer, d. v. s. om det er antallet af maskin- eller håndarbejdstimer, der er arbejdet, eller om det er behandlet kg materiale m. v., der er afgørende for dette realforbrug, fordi det herigennem bliver muligt samtidigt at få fastlagt, hvilke måleenheder (tids-, mængde eller værdistørrelser) man må arbejde med i det flexible budget.

#### Fastsættelse af produktionsintervaller.

Først efter de ovenfor omtalte analyser vil det være muligt at gennemføre en hensigtsmæssig fastlæggelse af de produktionsintervaller, der må arbejdes med i det flexible budget. Denne inddeling er kort berørt i de enkelte afsnit, og her skal blot anføres en samlet oversigt over den betydning, de forskellige forhold har på fastsættelsen af disse intervaller.

1. Det tekniske apparat er ofte af en sådan karakter, at der kun kan blive tale om en vis mindsteforøgelse af produktionen, og dette må der naturligvis tages hensyn til ved opbygningen af budgettet.
2. For de variable omkostninger gælder, at jo kraftigere progressionen resp. degressionen er, jo mindre intervaller må der arbejdes med af hensyn til den fejlmargen, der ellers vil opstå.
3. Endelig må der tages hensyn til de halvfaste omkostninger, således at man så vidt muligt lægger grænserne mellem produktionsintervallerne netop der, hvor der finder væsentlige stigninger sted i disse omkostninger.

#### Fastsættelse af måleenheder.

Det sidste, men ikke mindst vigtige skridt på vejen ved opbygningen af det flexible budget, er, på grundlag af omhyggelig udførte produktionsanalyser, at fastsætte det forbrug af ovennævnte måleenheder, som må medgå ved de beregnede alternative produktionsstørrelser. Der er her tale om, at man fastlægger hvor mange maskintimer, hvor mange håndarbejdstimer, hvorledes råstofforbruget m. v. må svinge pr. enhed ved svingende produktion. Det kan jo tænkes, at man ved en stigende produktion må tage hensyn til arbejdernes træthed under overarbejde, således at de ikke kan arbejde med den samme effektivitet.

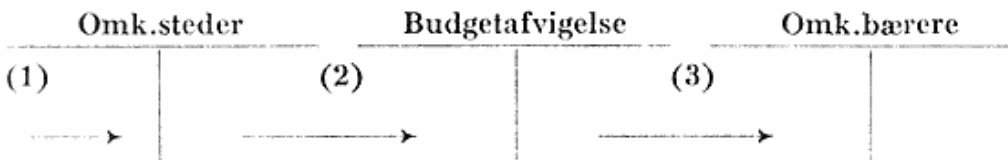
Det således fastsatte forbrug af måleenheder danner herefter basis for beregningen af det omkostningsforbrug, der må medgå ved de forskellige mulige produktionsstørrelser.

*Det flexible budgets anvendelse.*

Der er nu skitseret, hvorledes man må udarbejde det flexible budget, og det næste problem bliver herefter selve budgettets anvendelse i forbindelse med omkostningskontrollen.

Ifølge sagens natur er omkostningerne ifølge det flexible budget pr. produceret enhed forskellige fra kontrolperiode til kontrolperiode ved svingende produktion, og dette medfører, at hvis man ønsker at indkæde det flexible budget i den interne bogføring, kan man ikke direkte debitere omkostningsbærerne for omkostningerne ifølge det flexible budget. De må derimod først gennemgå en omvurdering, således at den samme ydelse fra periode til periode debiteres med samme beløb. Ved denne omvurdering vil det være hensigtsmæssigt at arbejde med de standardsatser, der fremkommer ved produktionen, som svarer til virksomhedens normale (gennemsnitlige) produktion over længere sigt.

Vist i en kontoskitse bliver posteringerne — hvis det flexible budget indkædes i bogføringen — følgende:



- (1) Periodens faktiske omkostninger.
- (2) Omkostninger til periodens faktiske produktion iflg. det flexible budget.
- (3) Periodens faktiske produktion x normalstandardsatser.

I visse tilfælde ønsker man ikke direkte at indkæde det flexible budget i selve bogføringen, men krediterer normalstandardomkostningerne på omkostningsstederne til debit for omkostningsbærerne, d. v. s. man udskyder kontoen for budgetafvigelse, men ved periodens slutning hentes det flexible budget frem, og analysen af saldoen på omkostningsstedet gennemføres ved hjælp heraf.

Uanset hvilken fremgangsmåde man anvender, bliver resultatet, at der foretages en direkte sammenligning mellem det faktiske omkostningsforbrug (såvel det reelle som det monetære) ved den opnåede

produktion og det i det flexible budget beregnede forbrug ved samme produktionsstørrelse.

Da der i det flexible budget — således som nævnt — er taget hensyn til ændringerne i både det reelle og det monetære omkostningsforbrug ved alternative produktionsvariationer, vil den ovenfor nævnte sammenligning være et glimrende udgangspunkt for en hensigtsmæssig effektivitets- og forbrugskontrol m. v.

I det efterfølgende eksempel er vist, hvorledes det flexible budget sættes ind ved den omkostningskontrol, som udøves gennem en analyse af de differencer, der opstår på omkostningsområdet.

I skema 1 er gengivet et udsnit af det udarbejdede flexible budget. Det fremgår heraf, hvorledes omkostningerne i dette tilfælde forudsættes at ændre sig ved de nævnte svingninger i produktionen.

Skema 1. Udsnit af det flexible budget

Producerede enh. pr. kontrolperiode	1.000		1.200		1.400	
	Måle-enheder	kr.	Måle-enheder	kr.	Måle-enheder	kr.
Råvareforbrug kg. . . . .	12.000		14.400		16.800	
» a 1/50 pr. kg		18.000		21.600		25.200
Maskintimeforbrug . . .	5.000		6.120		7.280	
Diverse variable omk. (tidsafh.) . . . . .		15.000		19.000		24.000
Halvfaste omk. . . . .		6.000		6.000		8.000
Faste omk. . . . .		5.000		5.000		5.000
Omk. ialt		44.000		51.600		62.200
Pris pr. enhed		44.00		43.00		44.43

I den betragtede afdeling er den forløbne periodes faktiske produktion, omkostningsforbrug m. v. opgjort således:

Producerede enh. . . . .	1.400	
Anvendte maskintimer . . . . .	7.170	
Råmaterialeforbrug . . . . .	17.300 kg a 1/50 =	25.950
Diverse variable omk. . . . .		23.300
Halvfaste omkostninger . . . . .		8.200
Faste omkostninger . . . . .		5.000
Ialt . . .		<u>62.450</u>



Virksomhedens gennemsnitlige normalproduktion andrager 1.000 enheder pr. kontrolperiode. Når vi vælger den fremgangsmåde at holde selve det flexible budget uden for bogføringen, fremkommer der herefter følgende posteringer på de respektive konti:

Omk.stedet		Omk.bærer
62.450	61.600	61.600
	850 S	
62.450	62.450	

Saldoen på omkostningsstedet kr. 850,— kan analyseres ved hjælp af en opstilling som vist i skema 2.

Skema 2. Analyse af kalkulationsdifferencerne

	1	2	3	4	5	6	7	8
	Normal stand. omk.	Omk. iflg. flex. budg.	Budget komponent	Faktisk omk.	Total afvigelse fra det flex. budg.	Diverse komp.	Diff. som følge af de var. omk.s progression	Effekt-komponent
Råvareforbrug . . . .	25.200	25.200	0	25.950	÷ 750			÷ 750
Diverse variable . . .	21.000	24.000	÷ 3.000	23.300	+ 700	+ 226	+ 111	+ 363
Halvfaste . . . . .	8.400	8.000	+ 400	8.200	÷ 200	÷ 200		
Faste . . . . .	7.000	5.000	+ 2.000	5.000	0			
	61.600	62.200	÷ 600	62.450	÷ 250	+ 26	+ 111	÷ 387

Skema 2 viser, hvorledes de beregnede omkostninger iflg. det flexible budget ved den i perioden faktisk opnåede produktion skydes ind imellem normalstandardomkostningerne ved samme produktion og de i perioden forbrugte omkostninger. På denne måde bliver totalsaldoen på omkostningsstedet, i dette tilfælde underdækningen på kr. 850, splittet op i en underdækning på henholdsvis kr. 600 og kr. 250.

I skema 2 og i det følgende er en underdækning af omkostninger betegnet med et ÷, medens en overdækning betegnes med +.

De ÷ 600 er et samlet udtryk for de afvigelser, der i forvejen er

beregnet at ville fremkomme i forhold til normalstandardomkostningerne, når produktionen andrager 1.400 enheder. Til de enkelte poster, som de ÷ 600 består af, skal knyttes følgende bemærkninger:

De ÷ 3.000 er udtryk for den progression i de variable omkostninger, som er beregnet på grundlag af den tilladte stigning i forbruget af måleenheder (maskintimer) pr. produceret enhed i forbindelse med en stigning i omkostningerne pr. måleenhed.

De + 400 viser normalbudgettets overdækning af de beregnede halvfaste omkostninger, medens de + 2.000 er udtryk for det beløb, der i den forløbne periode er blevet absorberet af faste omkostninger ud over det, der inddækkes ved den normale produktion.

De ÷ 250 i 5. kolonne er derimod det egentlige udtryk for den totale difference mellem det faktiske og det forventede omkostningsforbrug, og det er heri, udgangspunktet må tages, når der skal gennemføres en virkelig omkostningskontrol.

I skema 2 er de ÷ 250 splittet op i de enkelte bestanddele (komponenter), som denne totalafvigelse består af. Da det er denne sønderdeling og analyse af afvigelsen fra det forventede, der resulterer i den egentlige omkostningskontrol, vil beregningen af de enkelte komponenter blive gennemgået kort.

Som vist på skema 2, må den samlede difference på ÷ 250 deles op på de omkostningsgrupper, der indgår i det flexible budget, hvorefter afvigelserne på hver gruppe må behandles for sig.

For råvareforbrugets vedkommende opstår der ikke særlige problemer i dette tilfælde. Det er forudsat, at der arbejdes med standardpriser for råvareforbruget, således at hele differencen kan henføres til et merforbrug på 500 kg à kr. 1,50 = kr. 750.

Ulige mere interessant er differencen på diverse variable omkostninger, ialt + 700. Denne størrelse kan analyseres på følgende måde:

Faktiske omkostninger ved 7.170 maskintimer .....	kr. 23.300
beregnete omkostninger iflg. det flexible budget ved	
7.170 maskintimer (jfr. nedenfor) .....	» 23.526
Mindreforbrug af omkostninger i forhold til forventet	
ved 7.170 maskintimer .....	kr. 226

Som det fremgår af skema 1 er de variable omkostninger maskintimeafhængige, samt progressive i forhold til antallet af maskintimer. I skema 1 er endvidere angivet, hvor meget de variable omkostninger

må andrage ved henholdsvis 6.120 og 7.280 maskintimer. Ved hjælp af interpolation er det herefter muligt at beregne omkostningerne ved 7.170 maskintimer efter følgende formel:

$$x = 19.000 + \frac{24.000 \div 19.000}{7.280 \div 6.120} \times (7.170 \div 6.120)$$

$$x = 23.526$$

De + 226 er således udtryk for, at periodens variable omkostninger ved 7.170 maskintimer har været kr. 226 mindre end det de måtte andrage. En yderligere opdeling af denne difference er ikke mulig på grundlag af de foreliggende oplysninger, men det skal anføres, at de kan skyldes både monetære forløbskomponenter og forbrugsforløbskomponenter<sup>1)</sup>.

Ved den videre analyse må de nu beregnede kr. 23.526 stilles over for, hvor meget omkostningerne ved 7.170 timer ville have andraget, hvis omkostningerne pr. maskintime havde været lig med den timepris, der var forudsat ved en produktion af 1.400 enheder, d. v. s. en timepris på  $\frac{24.000}{7.280}$ .

Dette gøres på følgende måde:

Beregnete omkostninger iflg. det flexible budget ved 7.170 maskintimer .....	kr. 23.526
Faktiske måleenheder $\times$ standardpris ved 1.400 enheder	
$\left(\frac{24.000}{7.280} \times 7.170\right)$ .....	» 23.637
<hr/>	
Forventet nedgang i maskintimeomkostninger som følge af omkostningernes progression og et mindre maskintimeforbrug	kr. 111
<hr/>	

Den sidste del af totaldifferencen på de + 700 kan forklares således:

Faktiske timer (7.170) til »standardpris« (jfr. ovenfor) .....	kr. 23.637
Beregnete timer (7.280) til »standardpris« .....	» 24.000
<hr/>	
Tidseffekt 110 timer .....	kr. 363
<hr/>	

<sup>1)</sup> Disse komponenter er udførligt behandlet af Palle Hansen: »Den moderne resultatanalyse«, København 1950, side 53 ff.

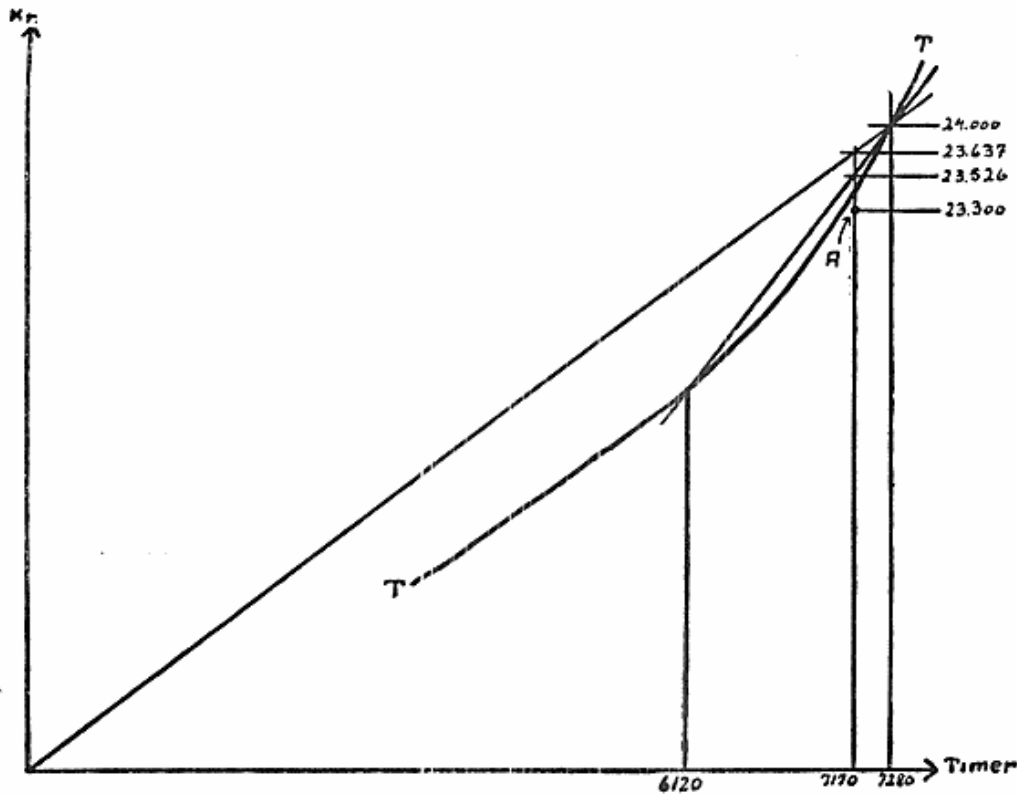


Fig. 1.

I fig. 1 er de ovennævnte differencer vist grafisk. Kurven TT angiver de totale variable omkostninger, således som de er beregnet at ville forløbe ved variation i antallet af anvendte maskintimer. Til den faktisk opnåede produktion måtte være medgået 7.280 timer, hvilket måtte kræve kr. 24.000 i omkostninger. Der er imidlertid kun medgået 7.170 timer, hvilket med konstant timepris skulle kræve kr. 23.637. Imidlertid er omkostningerne forudsat progressive i forhold til antal forbrugte maskintimer, således at det mindre forbrug af maskintimer skulle medføre en yderligere nedgang i omkostningerne til ialt kr. 23.526, der er udtryk for, hvad 7.170 maskintimer må koste. Endelig angiver punkt A, hvor stort omkostningsforbruget faktisk har været i den forløbne periode.

I denne forbindelse må det fremhæves, således som det fremgår af fig. 1, at anvendelse af interpolation som hjælpemiddel til at finde det beregnede omkostningsforbrug medfører en mindre unøjagtighed svarende til den lodrette afstand mellem TT-kurven og interpolationskurven. I eksemplet svarer denne unøjagtighed til den lodrette afstand fra kr. 23.526 ved 7.170 timer og TT-kurven. Ved interpola-

tion vil man altid kun kunne opnå en tilnærmet nøjagtighed, men som følge af det store produktionsinterval, der arbejdes med i eksemplet, er denne difference egentlig for stor. I praksis vil dette forhold næppe få nogen betydning, idet produktionsintervallerne som regel vil være mindre.

I tilknytning til fig. 1 skal det bemærkes, at det er tilstræbt først og fremmest at vise det principielle. Dette er for klarhedens skyld gjort på bekostning af samtidig i figuren at angive det rette matematiske forhold mellem de enkelte punkter i figuren.

Ser vi til slut på de halvfaste omkostninger, kan det på det foreliggende materiale blot konstateres, at disse omkostninger har andraget kr. 200,— mere end forventet ved den faktiske aktivitet. Denne difference må i praksis nøjere undersøges og forklares.

Til sammenligning med den her gennemførte analyse af afdelingens omkostningsforbrug, kunne det være interessant at se, hvad en ren normalstandardkontrol ville have givet. Vi vil her nøjes med at analysere posten: Andre variable omkostninger.

Den samlede difference vedr. denne post ville have været en underdækning på kr. 2.300,— (forskellen mellem kr. 23.300 og kr. 21.000 i henholdsvis 1. og 4. kolonne i skema 2), der på grundlag af normalstandardomkostningerne alene vil blive analyseret således:

Faktiske omkostninger .....	23.300
Faktiske timer × standardpris (7.170 × 3) .....	21.510
	<hr/>
Merforbrug af omkostninger .....	1.790
	<hr/>
Faktiske timer × standardpris (7.170 × 3) .....	21.510
Standard timer × standardpris (7.000 × 3) .....	21.000
	<hr/>
Merforbrug af tid (170 timer à 3) .....	510
	<hr/>

D. v. s. denne analyse giver det stik modsatte resultat sammenlignet med analysen iflg. det flexible budget og viser — når de opstillede forudsætninger med hensyn til omkostningsforløb m. v. er gældende — at først når det flexible budget sættes ind ved omkostningsanalysen bliver det muligt at foretage en vurdering af omkostningsforbruget samt af effektiviteten, hvormed der er arbejdet.

#### *Vanskeligheder ved det flexible budget.*

Den største og absolut væsentligste vanskelighed ved det flexible budget er selve udarbejdelsen af budgettet, der kan karakteriseres

som en i skemaform opstillet oversigt over omkostningsforløbet i virksomhedens afdelinger, og dette vil som vi har set kræve et stort og omhyggeligt forarbejde selv i det tilfælde, hvor de enkelte afdelinger kun bearbejder een vareart.

Yderligere vanskeligheder vil imidlertid opstå, såfremt afdelingerne behandler flere forskellige varer og forholdet imellem produktionen af de enkelte varer ikke er konstant. I så tilfælde vil det ikke være muligt at anvende antal producerede enheder som mål for produktionens størrelse i afdelingerne. Der må derfor findes en anden måleenhed som f. eks. maskintimer. Herved opstår der imidlertid vanskeligheder med i det flexible budget at inkorporere evt. svingninger i effektiviteten ved ændringer i produktionsaktiviteten, med mindre disse svingninger udelukkende er afhængige af antallet af maskintimer og ikke påvirkes af, om der produceres den ene eller anden vare.

Kompliceres forholdene yderligere, således at forbruget af de variable omkostninger ikke afhænger af en enkelt måleenhed, men f. eks. er både mængde- og tidsafhængige, og de tidsafhængige måske må deles i overensstemmelse med forskellige slags timer (håndarbejdstimer, maskintimer m. v.) vil dette, når der som nævnt produceres flere varer i de enkelte afdelinger — medføre næsten uoverstigelige hindringer for i praksis at udarbejde det flexible budget, da dette ville kræve et flexibelt budget for hver måleenhed indeholdende de omkostninger, der varierer i overensstemmelse med denne måleenhed.

#### *Betydningen af det flexible budget.*

Selv i de tilfælde, hvor forholdene er af en sådan karakter, at man viger tilbage for at udarbejde og anvende det flexible budget, vil det være af overordentlig stor værdi at være fuldt på det rene med de tanker, der ligger bag et flexibelt budget, således at man er opmærksom på de faktorer, der må tages hensyn til og som kan medføre, at analysen af omkostningsforbruget på grundlag af et standardbudget må modificeres i den ene eller anden retning. Man kan således sige, at man gennem det teoretiske arbejde med det flexible budget peger på den betydning, det har at være fuldt opmærksom på de variable og herunder de halvfaste omkostningers variation ved svingninger i produktionen.

I adskillige tilfælde vil det dog være muligt med fordel at udarbejde et flexibelt budget, idet det jo ikke må glemmes, at langt det væsentligste arbejde er et eengangsarbejde, der kun skal tilpasses svingende priser, medens selve det reelle omkostningsforbrug i de enkelte del-

budgetter, som det flexible budget består af, væsentligst kun undergår ændringer, hvis den anvendte teknik forandres.

Det skal i denne forbindelse fremhæves, at det er af stor værdi på forhånd at beregne, hvor stort omkostningsforbruget må være ved de alternative produktionsstørrelser, thi er perioden først gået, og der er konstateret en afvigelse fra de beregnede normalstandardomkostninger ved den opnåede produktion, vil man i mange tilfælde ved analysen af omkostningsdifferencerne, når der er tale om f. eks. progressive omkostninger, og vi går ud fra, at der har fundet en stigning i produktionen sted, være tilbøjelig til at sige: »Nå ja, nu er her en difference, men omkostningerne er jo progressive, så det skal nok passe«. Har man derimod *på forhånd* gjort sig visse bestemte tanker om, hvor store omkostningerne burde have været, vil man ofte — med udgangspunkt i differencerne — være tvunget til at gennemføre en nærmere analyse, der måske leder på sporet af tabskilder, eller som giver impulser til omkostningsbesparelser også i fremtiden.

På endnu et felt vil det flexible budget være til gavn for en virksomhedsledelse, idet alene den kendsgerning, at udarbejdelsen af sådanne budgetter tvinger ledelsen til at gøre sig klart, hvorledes hele omkostningsforløbet i virksomheden forventes at blive, vil medføre, at ledelsen kommer i besiddelse af pålidelige oplysninger, der kan indgå som en vigtig del af det materiale, der må anvendes ved fastlæggelse af den pris- og konkurrencepolitik, man bør følge. Det bliver herigennem muligt i enhver given situation med større nøjagtighed at fastlægge den gunstigste produktion samt tage stilling til, ved hvilken produktionsstørrelse spørgsmålet om udvidelse af produktionsapparatet må tages op til nøjere undersøgelse.

Det fremgår heraf, at det flexible budget, hvad angår såvel selve omkostningskontrollen som hertil knyttede områder, vil medføre en langt mere nøjagtig kontrol og planlægning. Budgettet kan således blive et værdifuldt redskab i kampen mod spildet, men til slut må det understreges, at en absolut forudsætning for, at man kan forvente at få et tilfredsstillende resultat ud af et så relativt kompliceret hjælpemiddel som det flexible budget er, er, at såvel ledelsen som de ansvarlige afdelingschefer går 100 % ind for systemet med fuld tillid og arbejder med på løsningen af de problemer, der også efter tilrettelæggelsen af selve budgettet vil opstå. I modsat fald vil det store og bekostelige arbejde, som kræves for at tilrettelægge et sådant budget, langsomt smuldre bort.