

Om flexible budgetters praktiske anvendelse

Af Christian Krogh¹⁾

I det følgende skal fremdrages nogle af de praktiske og teoretiske problemer, som i det regnskabsmæssige kontrolarbejde fremkommer ved, at en række variable omkostninger ved variationer i produktionens omfang har et progressivt eller degressivt forløb, d. v. s. de stiger relativt stærkere eller svagere end produktionen ved stigende produktion, og omvendt ved faldende produktion. Betragtningerne er for en overvejende del baseret på erfaringer indhøstet ved praktisk arbejde i nogle danske industrivirksomheder, omfattende så forskellige brancher som tekstilindustrien, den keramiske industri, børsteindustrien m. fl. Alle virksomheder har indført ret moderne principper ved gennemførelsen af den interne regnskabsmæssige kontrol. Diskussionen vil i første række koncentrere sig om, hvorvidt det i almindelighed er praktisk muligt at indføre såkaldte *flexible budgetter* i arbejdet med den interne omkostningskontrol, og i så fald hvilke særlige hensyn der må tages.

Forinden skal imidlertid nogle af de almindeligste former for omkostningskontrollens gennemførelse kort omtales. Det bemærkes, at den efterfølgende redegørelse kun omfatter *kontinuert variable omkostninger*, og altså ikke *faste* og *springvis variable omkostninger*. Dermed være ikke sagt, at en indgående og hensigtsmæssig kontrol med disse omkostningsgrupper er af mindre betydning. Tværtimod er det min opfattelse, at en nøjagtig undersøgelse af og kontrol med navnlig de springvis variable omkostninger er af stor betydning for enhver virksomheds økonomi. En mere detaljeret behandling af de særlige problemer, der knytter sig hertil, vil imidlertid føre for vidt i denne forbindelse.

1. Omkostningskontrollens praktiske gennemførelse.

Konstateres der i en periode et forbrug af variable omkostninger på f. eks. kr. 12.000.—, kan man sige, at dette er meget eller lidt, alt efter hvilken indstilling man har. Blot at konstatere forbrugets

¹⁾ Kontorchef. H. A.

absolutte størrelse i en regnskabsperiode indebærer således almindeligvis ingen egentlig kontrol. For at man skal kunne bedømme beløbets størrelse i kontroløjemed, er det nødvendigt at stille det i relation til et andet udtryk for den samme eller for en tilsvarende ydelse. En sådan sammenligning kan f. eks. gennemføres ved, at følgende tal stilles over for hinanden:

- a) Virkeligt forbrug — virkeligt forbrug i forrige periode, samme periode sidste år e. l. (tidssammenligning).
- b) Virkeligt forbrug — budgetteret forbrug.
- c) Virkeligt forbrug — standardforbrug.
- d) Virkeligt forbrug — flexibelt budget.

Disse metoder giver virksomhedens ledelse et talmateriale til bedømmelsen af omkostningsforbrugets størrelse og åbner derigennem mulighed for opnåelsen af ofte væsentlige besparelser. De nævnte fremgangsmåder lider imidlertid alle af mere eller mindre iøjnefaldende mangler, og i reglen vil det være nødvendigt at knytte en række forbehold og kommentarer til de konstaterede afvigelser, hovedsagelig forårsaget af, at produktionens omfang og sammensætning ofte ændres fra periode til periode, at nye og forbedrede produktionsmetoder tages i brug etc.

Særlig iøjnefaldende er denne ulempe ved en sammenligning mellem omkostningsforbruget i to regnskabsperioder, og til dels også mellem det virkelige og det budgetterede forbrug.

En ændring i f. eks. produktionens omfang vil naturligvis medføre en ændring i forbruget af variable omkostninger, uden at man dog umiddelbart vil være i stand til at sige, hvor store disse ændringer bør være. Hvor det er muligt at påvise en klar proportionalitet mellem omkostningsforbruget og produktionens omfang, kan man overvinde denne vanskelighed ved at omregne forbrugsvariationerne til relative tal, og sammenligne disse med de relative ændringer i produktionens størrelse. Er en proportionalitet som den nævnte ikke til stede, må bedømmelsen af variationerne i reglen bero på et skøn.

Er det interne regnskab tilrettelagt efter standardomkostningsprincippet, er fremgangsmåden gerne den, at der, dels på grundlag af et normalbudget, dels ved direkte målinger og tidsstudier, beregnes omkostninger pr. produceret enhed. Ved periodeafslutningen afregnes produktionen fra omkostningsstederne til de beregnede standard-satser, hvorved man skulle få et udtryk for, hvad der ved den aktuelle produktion *burde* være brugt af omkostninger. Også her gælder

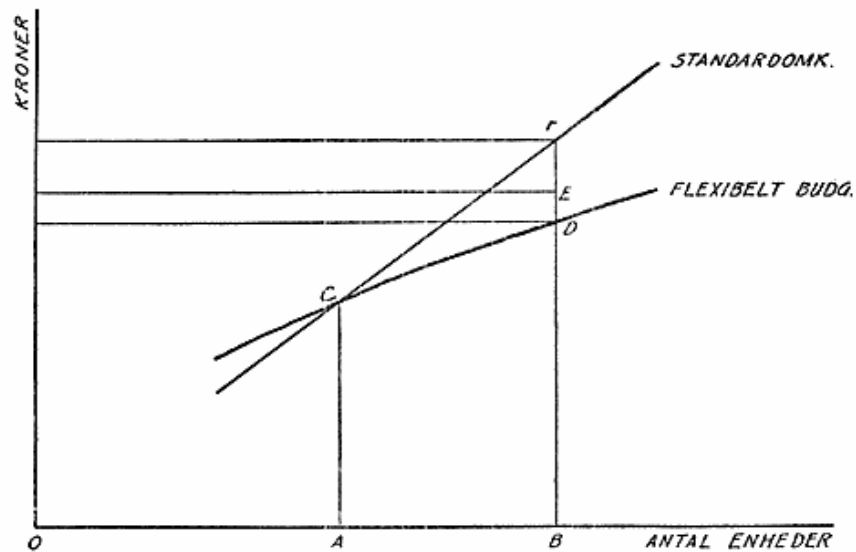


Fig. 1.

det imidlertid, at de konstaterede afvigelser, hvor der er tale om progressive eller degressive omkostninger, kun kan bedømmes skønsomt.

Ved indførelsen af det flexible budget, enten som en integrerende del af det egentlige driftsbogholderi eller som en isoleret kontrolforanstaltning, har man søgt at komme de foran nævnte vanskeligheder til livs. Ved et flexibelt budget forstås forudberegnete specificerede omkostninger ved en række alternative produktionsmuligheder¹⁾.

Den principielle forskel mellem standardomkostninger og det flexible budget er illustreret i fig. 1.

Udgangsbudgettet for beregningen af standardomkostninger er baseret på en produktion af OA enheder pr. regnskabsperiode. I en periode stiger produktionen til OB enheder. Standardomkostningerne ved denne produktion beregnes til BF kroner, mens omkostningerne ifølge det flexible budget er BD kroner, idet der her er taget hensyn til en *forventet* degression i de variable omkostninger taget under eet. Det virkelige omkostningsforbrug har i periodens løb været BE kroner. I et standardomkostningsregnskab vil der i dette tilfælde fremkomme en overdækning af variable omkostninger på i alt EF kroner, altså et tilsyneladende gunstigt resultat.

Indføres det flexible budget, fremkommer imidlertid følgende afvigelser:

¹⁾ Se bl. a. Egon Andersen: Det flexible budget. *Handelsvidenskabeligt Tidsskrift*, 15. årg., hefte 85—86.

Mindreforbrug i forhold til standardforbrug.....	EF kroner
÷ Forventet degression ved prod. af OB enh.	DF —
= Merforbrug i forhold til flexibelt budget	DE kroner

hvorefter resultatet straks stiller sig mindre gunstigt.

Et forsøg på at indføre den ovenfor sidst nævnte fremgangsmåde i nogle danske virksomheder har imidlertid rejst en række problemer, der kort kan sammenfattes i to hovedpunkter:

- Periodens virkelige forbrug af variable omkostninger kan ikke altid fastslås eksakt, og
- Det flexible budget vil næppe i noget tilfælde kunne opstilles på et teoretisk uangribeligt grundlag.

Det sidste forhold er for en del en følge af det første, men de to punkter kan alligevel behandles hver for sig.

2. Omkostningsforbruget.

Som nævnt foran kan periodens virkelige forbrug af variable omkostninger taget under eet i reglen ikke angives eksakt. Dette hænger sammen med den periodisering af visse omkostningsarter, som det er nødvendigt at gennemføre for at henføre udgifterne til den periode, hvori de er forbrugt. I visse tilfælde kan denne periodeafgrænsning foretages fuldkommen eksakt. I andre tilfælde må imidlertid periodens forbrug i forbindelse med periodeafgrænsningen nødvendigvis fastsættes skønsmæssigt. Nogle eksempler skal nævnes.

Når en virksomheds kraftforbrug leveres af et offentligt elektricitetsværk, er det ret almindeligt, at betalingen erlægges dels i form af en fast årlig eller kvartårlig afgift, dels ved en afgift pr. forbrugt kwh, enten efter en fast eller en glidende skala. Regningen fremsendes som regel kvartalsvis. Er tariffen fastlagt efter en glidende skala, og dette er vistnok ikke ualmindeligt, kender man ikke afregningsprisen før ved kvartalets (evt. årets) slutning. Denne vanskelighed kan imidlertid overvindes ved, at der i de interne regnskaber anvendes standardpriser på elforbruget. Posteringserne kan i så fald blive som følger:

$\frac{1}{12}$ kto. el-forbrug	Prisdiff. el-forbrug	Omk.sted
(1) →	(2) →	(3) →

(1) Kvartalsregning.

(2) Periodens forbrug × anslået pris (reguleres hver 3. md.).

(3) Periodens forbrug × standardpris.

Vanskeligere stiller sagen sig, når det drejer sig om poster som f. eks. reparation af maskiner, værktøj og inventar, anskaffelse af mindre værktøj, småinventar m. v., allesammen poster af ikke uvæsentlig betydning i en industrivirksomhed. I de fleste virksomheder vil det sikkert være sådan, at småreparationer vil kunne henføres til den periode, hvori reparationsarbejdet er udført. Større reparationer, som f. eks. hovedeftersyn af maskinerne, udskiftning af større og kostbare dele etc., finder imidlertid sjældent sted med den samme regelmæssighed. Ofte er det således, at man foretager disse arbejder i perioder, hvor produktionen er særlig lille, f. eks. i ferierne, for at undgå driftsforstyrrelser. Af fig. 2 (side 164), der angiver nogle produktions- og omkostningstal fra to mellemstore danske industrivirksomheder, ses, hvordan reparationsomkostningerne i virksomhed B netop tyder på en sådan fremgangsmåde, idet disse omkostninger i juli måned er større end i nogen anden måned indenfor det pågældende regnskabsår, til trods for, at der i denne periode på grund af sommerferielukning kun har været arbejdet 2 uger, og produktionen kun udgør ca. halvdelen af en normal måneds produktion.

Man kan ikke om poster som de just nævnte umiddelbart sige, at de er *forbrugt* i samme periode, som de er *anskaffet*. Spørgsmålet bliver da, efter hvilke retningslinier de skal periodiseres. Det kan straks siges, at en teoretisk rigtig periodeafgrænsning af disse og lignende udgifter ikke kan foretages. Mest nærliggende ville det måske være at fordele reparationsudgifterne over et vist antal perioder efter anvendte maskintimer; men da man ikke kender maskintimetallet for de kommende perioder, kan fremgangsmåden kun anvendes med tilbagevirkende kraft for en række perioder og er derfor ikke særlig brugbar i den interne regnskabsaflæggelse. Endvidere kan det jo heller ikke med sikkerhed fastslås, at antal maskintimer (eller noget andet) er den eneste »rigtige« måleenhed.

Jeg kan tilføje, at man i den nævnte virksomhed ikke har fundet det muligt, og for såvidt heller ikke formålstjenligt, at periodisere de særlige reparationsudgifter i sommerferien, til trods for at en større del af udgifterne dækker hovedeftersyn af maskiner og inventar, der gentages een gang årligt, nemlig i sommerferien.

Her er nævnt nogle eksempler på, hvilke problemer man kan støde på i forbindelse med periodeafgrænsningen. Der findes en række andre udgiftsarter, hvor problemer af lignende karakter melder sig, og alt i alt må det derfor siges, at det for en række omkostningsarters vedkommende er således, at forbruget i en periode ofte kun

kan angives skønsmæssigt. Dette forringer i nogen grad værdien af en kontrol, der går ud på at sammenligne det virkelige forbrug i en periode med det i henhold til det flexible budget »tilladelige« forbrug, eller med hvad man ifølge en standardomkostningsberegning »burde have brugt«. Hvor disse fremgangsmåder er indført i de interne regnskaber, er det derfor nødvendigt, at man til enhver tid holder sig denne usikkerhed for øje.

3. Standardomkostninger og flexible budgetter.

Standardomkostninger er som nævnt forudberegnete omkostninger pr. produceret enhed. På omkostningsstederne, hvor den egentlige driftskontrol finder sted, afregnes hver periode produktionen efter formlen:

produceret antal enheder \times standardomkostninger pr. enhed.

Heraf vil fremgå, at de afregnede omkostninger, der kan betragtes som fremstillingsafdelingernes indtægter, bliver proportionale med den til enhver tid aktuelle produktion — med de tidligere berørte ulemper. Disse ulemper har man søgt at afhjælpe ved udarbejdelsen af et flexibelt budget, som går ud på, at man bl. a. ved en indgående analyse af virksomhedens omkostningsstruktur beregner forbruget af variable omkostninger ved en række alternative produktionsstørrelser. Med hvor store intervaller disse størrelser bør beregnes må bl. a. bero på forløbet af de springvis variable omkostninger samt på, hvor nøjagtigt man ønsker kontrollen gennemført. Hyppigt vil det være nødvendigt at beregne det budgetterede forbrug ved interpolation, idet den aktuelle produktion sikkert kun sjældent netop svarer til en af de til budgettering udvalgte produktionsstørrelser.

Der kan næppe herske tvivl om, at tanken bag denne fremgangsmåde principielt er rigtig. Spørgsmålet er bare, om en praktisk gennemførelse af den på et fornuftigt grundlag er mulig. Før at indførelsen af princippet i den regnskabsmæssige kontrol skal tjene noget rimeligt formål, må forudsætningen være, at de budgetterede tal er holdbare og velunderbyggede, og altså ikke kun resultatet af et mere eller mindre løst skøn. Det er rigtigt, at man ved en standardomkostningskontrol i mange tilfælde vil være tilbøjelig til at ræsonnere som så, at f. eks. en konstateret underdækning af de variable omkostninger »nok skyldes en uundgåelig progression i omkostningernes forløb«, og at man måske uberettiget slår sig til ro med denne forklaring. Ligeså uheldigt forekommer det mig imidlertid, at man

f. eks. udtrykker tilfredshed med et eventuelt mindreforbrug i forhold til det flexible budget, hvis det ikke med sikkerhed kan hævdes, at budgettet netop giver udtryk for, hvad man under de aktuelle forudsætninger *burde have brugt* af omkostninger. I et standardomkostningsregnskab er man i reglen klar over tallenes mangelfuldhed og kan vurdere resultatet derefter. Ved anvendelsen af et flexibelt budget forledes man let til at nære en overdreven tillid til tallene, en tillid, der måske ikke altid er lige berettiget.

Afgørende for princippet gennemførelse må altså være, om det overhovedet er muligt at forudberegne omkostningerne som ovenfor angivet på en »teoretisk rigtig« måde. En nærmere gennemgang af problemet vil vise, at en række betingelser må være opfyldt, for at metoden med held skal kunne anvendes.

For det første er det nødvendigt, at produktionen til enhver tid er nogenlunde ensartet. Fremstilles en række produkter i en virksomhed, og ændres produktionens sammensætning hyppigt, er produktionens størrelse ikke nogen velegnet målestok for fastlæggelsen af et flexibelt budget. Man har her mulighed for at finde andre måleenheder; men ofte vil dette medføre så mange vanskeligheder og så stor usikkerhed, at en gennemførelse af princippet alene af den grund må opgives.

For det andet må der findes omfattende omkostnings- og produktionsstatistikker m. m., idet et indgående kendskab til bl. a. virksomhedens omkostningsstruktur er påkrævet. Det skal her understreges, at man ikke altid umiddelbart kan anvende omkostnings- og produktionsstatistikens talmateriale ved udarbejdelsen af det flexible budget. Det kan kun lade sig gøre, såfremt de forudsætninger, bl. a. med henblik på produktionens sammensætning, den anvendte teknik etc., som er berørt tidligere, ikke har gennemgået væsentlige ændringer i den periode, statistikken omfatter, og ikke forventes at gennemgå nævneværdige ændringer i den nærmeste fremtid. Hyppige ændringer i disse forhold vil dels vanskeliggøre den rent statistiske klarlægelse af virksomhedens omkostningsstruktur, dels gøre en hyppig omarbejdelse af det flexible budget nødvendig.

I fig. 2 er angivet nogle produktions- og omkostningstal for to virksomheder, her betegnet A og B, hvor muligheden for anvendelsen af flexible budgetter har været undersøgt. I virksomhed A fremstilles kun en vare i massefabrikation. Varen leveres dog i to pakninger med et forskelligt antal enheder i hver, et forhold, man imidlertid skulle kunne tillade sig at se bort fra i denne forbindelse. I virksomhed B fremstilles derimod en lang række varer i større eller mindre

rksomhed A

Periode	Ant. uger	Ant. timer	Produktion		Standardpr. (Standardpr. sept. = 100)	Materialeforbrug (standardpr.)		Arbejdsloen (grundloen)		Rep. af mask. og inv. (incl. løn)		Rengøring og opfyldning (excl. f. afg.)		Ansk. af mindre værktøj og rep. heraf		Tab ved fejlproduktion		Variable omk. ialt excl. matr. og løn	
			Ant. enheder	Sept. = 100		Kr.	Sept. = 100	Kr.	Sept. = 100	Kr.	Sept. = 100	Kr.	Sept. = 100	Kr.	Sept. = 100	Kr.	Sept. = 100	Kr.	Sept. = 100
pt.	4	192	129836	100	100	165216	100	3587	100	593	100	95	100	131	100	—	—	4597	100
kt.	4	161	111980	86	87	155414	94	3074	86	194	53	356	375	0	0	—	—	6321	138
qv.	4	188	117364	90	92	157118	95	3425	95	2072	349	135	142	0	0	—	—	5959	130
ec.	5	187	108557	84	86	138685	84	3169	88	397	67	113	119	0	0	—	—	4019	87
an.	4	126	77180	59	63	108570	66	2370	66	1103	186	42	44	0	0	—	—	6230	136
abr.	4	192	101168	78	80	136063	82	2440	68	1169	197	64	67	0	0	—	—	3994	87
arls	5	240	136814	105	108	178400	108	3018	84	528	89	93	98	0	0	—	—	5921	129
aril	4	135	45353	35	35	63090	38	1771	49	518	87	160	168	14	11	—	—	6836	149
aj	5	208	133904	103	94*	147380	89*	3572	100	1044	176	91	96	0	0	—	—	3905	85
ami	4	177	79430	61	54*	93613	57*	2983	83	1043	176	76	80	30	23	—	—	3308	72
il	1	48	17622	14	13*	22502	14*	972	27	1308	221	52	55	0	0	—	—	4431	96
ig.	5	248	157374	121	110*	186806	113*	3970	111	980	165	88	93	0	0	—	—	6213	135

* Ny standardpris (ca. 5 % lavere end den forrige).

rksomhed B

pl.	4	176	—	—	100	9903	100	19688	100	2894	100	990	100	515	100	12279	100	31747	100
st.	4	176	—	—	90	10064	102	20915	106	2948	102	926	94	342	66	10221	83	24065	79
w.	4	176	—	—	81	6179	62	16236	82	2780	96	1243	126	408	79	7025	57	30339	96
ec.	5	196	—	—	92	9292	94	20361	103	3894	135	931	94	400	78	10002	81	33989	107
n.	4	164	—	—	91	9601	97	20434	104	2011	69	832	84	245	48	18594	151	47232	149
br.	4	174	—	—	80	5822	59	18182	92	3189	110	1118	113	410	80	12169	99	36933	116
arls	5	220	—	—	112	14588	147	26958	137	2970	103	943	95	583	113	19627	160	45211	142
aril	4	148	—	—	83	11309	114	19370	93	2210	76	994	100	569	110	9057	74	29474	93
aj	5	200	—	—	116	9083	92	23439	119	2653	92	1386	140	206	40	13390	109	39861	126
mi	4	164	—	—	116	14050	142	24882	126	2571	89	843	85	123	24	21712	177	38327	121
li	2	88	—	—	66	4958	50	10496	53	4672	161	1153	116	120	23	5596	46	34890	110
ig.	5	220	—	—	108	12652	128	25802	131	3216	111	1322	134	296	57	17354	141	39382	124

serier. Ofte er henimod et par hundrede serier i produktion samtidig. I begge virksomheder er det interne bogholderi tilrettelagt efter afdelingsregnskabsprincippet, idet produktionen afregnes til standard-satser fra omkostningsstederne, der i forvejen er debiteret for det virkelige forbrug af omkostninger.

Som det fremgår af de anførte tal, har de to virksomheder en højst forskellig omkostningsstruktur. I virksomhed A er materialeforbruget langt den største omkostningsart, mens lønomkostningerne og forbruget af indirekte produktionsomkostninger dominerer i virksomhed B.

Den ensartede produktion i virksomhed A bevirker, at produktionen regnet i antal enheder skulle være en velegnet måleenhed ved opstillingen af et flexibelt budget. Spørgsmålet bliver så, hvorledes de forskellige omkostningsarter eller grupper af omkostningsarter svinger ved ændringer i det producerede antal enheder. Tabellen angiver produktionens og nogle omkostningsgruppers størrelse i 12 perioder (måneder). For at lette oversigten er produktions- og omkostningsforløbet tillige angivet med relative tal, idet september måned er sat lig med 100. Det kan tilføjes, at en gennemgang af de forskellige poster i september måned tyder på, at denne for begge virksomheders vedkommende kan betegnes som nogenlunde normal.

Det vil fremgå, at materialeforbruget i virksomhed A stort set har et proportionalt forløb. Rigtignok forekommer der enkelte afvigelser, men der er grund til at antage, at disse bl. a. ved lidt større påpasselighed kunne have været undgået. Også arbejdslønnen¹⁾, der for en overvejende del er akkordløn, svinger nogenlunde i takt med det producerede antal enheder, selv om uregelmæssighederne her er større og svingningerne måske noget mere afdæmpede end for materialeforbrugets vedkommende. Det sidste kunne tyde på en mindre depression i arbejdslønnens forløb; men som det vil fremgå, kan man ikke af tallene uddrage nogen norm for, hvor stærk denne eventuelle depression måtte være. Det kan oplyses, at arbejderne i den pågældende virksomhed ved stærke produktionsudsving i nedadgående

¹⁾ I tabellen er kun grundlønnen medtaget. Endvidere er kun medregnet den egentlige »produktive« løn, d. v. s. løn som udbetales til arbejdere, der tager direkte del i selve fremstillingsprocessen. Al anden løn konteres til brug for driftsbogholderiet på omkostningskonti svarende til det arbejde, der er udført, f. eks. rengøring, oprydning, lagerarbejde, intern transport, oplæring af lærlinge, arbejde for fremmed regning etc. Til brug for lønstatistikker o. s. v. konteres lønnen tillige på vanlig måde som stykakkordløn, tidsakkordløn, timeløn, dyrtidstillæg etc. Denne dobbeltkontering af lønnen er bl. a. muliggjort ved, at de pågældende virksomheders lønningsregnskab og driftsbogholderi udarbejdes på hulkortmaskiner.

retning i nogen udstrækning arbejder på gennemsnitslønbasis, med deraf følgende højere lønomkostning pr. produceret enhed. Det vil sige, at lønnens højde til dels bestemmes ikke blot af det producerede antal enheder i en periode, men også af det til enhver tid producerede antal enheder pr. time. Dette og andre forhold vanskeliggør naturligvis i høj grad forsøget på ad rent statistisk vej at opstille faste regler for lønomkostningens højde ved forskellige produktionsstørrelser.

Med hensyn til de øvrige omkostningsgrupper, som er angivet i tabellen, synes der for virksomhed A's vedkommende ikke at være nogen særlig nøje sammenhæng mellem omkostningernes og produktionens forløb. Selv om man tager hensyn til, at de enkelte perioder med hensyn til omkostningsforbruget næppe kan betegnes som ideale, forekommer det vanskeligt, for ikke at sige umuligt, at opstille nogen sikker regel for de indirekte, variable omkostningers forløb, samlet eller gruppevis, i forhold til produktionens størrelse. Måske kan man dog slutte, at omkostningerne ved stærke produktionsnedgange ikke følger med i samme tempo, og at der derfor er tale om en vis degresion i omkostningerne ved lave produktionstal (se april og juli måned).

I virksomhed B er som tidligere nævnt produktionen mere uensartet end i virksomhed A. En angivelse af produktionens størrelse i produceret antal enheder ville derfor her blive meningsløs. Da produktionens sammensætning tillige svinger stærkt fra periode til periode, er produktionsværdien heller ikke nogen velegnet målestok. I det hele taget er denne virksomheds produktions- og omkostningsstruktur så kompliceret, at et flexibelt budget, opstillet efter de foran skitserede retningslinier, vanskeligt kan udarbejdes. I alle tilfælde ville det få et temmelig tilfældigt præg.

En mere direkte undersøgelse har vist, at materialeforbruget i denne virksomhed er nogenlunde proportionalt med produktionens størrelse, når hver serie betragtes for sig. Det samme er tilfældet med arbejdslønnen og posten »tab ved fejlproduktion« (differencen mellem produktionens værdi regnet til 1. sorteringspris og til aktuelle priser efter udsortering i 1., 2. og 3. sortering). For arbejdslønnens vedkommende synes det dog, som om denne ved større produktionsudsving har en tendens til at bevæge sig i spring.

Tallene i fig. 2 giver naturligvis ikke udtømmende oplysninger om de to virksomheders omkostningsstruktur. For helt at blive klar over mulighederne for indførelse af et flexibelt budget ville en mere indgående undersøgelse være nødvendig. Bl. a. kunne det være ønskeligt

at få klarlagt omkostningsforløbet ved skiftende produktion på de enkelte omkostningssteder. Formålet med det noget summariske taleksempel har blot været at anskueliggøre nogle af de vanskeligheder, som melder sig ved forsøget på at fastlægge normer for omkostningernes forløb ved variationer i produktionens størrelse.

Det kan tilføjes, at det af undersøgelser, som omfatter mere end de 12 perioder, der er angivet i taleksemplet, synes at fremgå, at det ikke er ligegyldigt for omkostningernes forløb, om en ændring i produktionens størrelse kun er midlertidig eller af længere varighed. Så godt som samtlige variable omkostninger med undtagelse af materialeforbruget og tildels også arbejdslønnen udviser ved produktionsændringer en vis træghed. En produktionsnedgang på f. eks. 30 % vil i den første periode måske medføre en nedgang i omkostningerne på 10 %, mens omkostningerne, hvis produktionsnedgangen er af længere varighed, måske efterhånden vil stabilisere sig på et niveau, der ligger 20 % under det oprindelige. Det har dog ikke været muligt at konstatere, om denne træghed i omkostningsforløbet er en følge af de ansvarlige ledes manglende påpasselighed, eller den simpelthen er en kendsgerning, som man ikke kan ændre. Endelig kan man ikke se bort fra, at forholdet sikkert for en del skyldes mangelfuld periodeafgrænsning (jfr. afsnit 2).

En måske afgørende vanskelighed er endnu ikke berørt. Når der fra periode til periode sker ændringer i produktionens størrelse, kan årsagen bl. a. være:

- 1) Mere eller mindre intensivt arbejde indenfor den samme tid.
- 2) Ændringer i arbejdstidens længde, enten ved at perioden omfatter flere eller færre arbejdsdage, eller ved at der arbejdes et større eller mindre antal timer pr. dag (overarbejde, 2-holdsdrift etc.).
- 3) Ændringer i antallet af arbejdere beskæftiget ved produktionen, eventuelt ved samtidig ændring i arbejdsgangen.

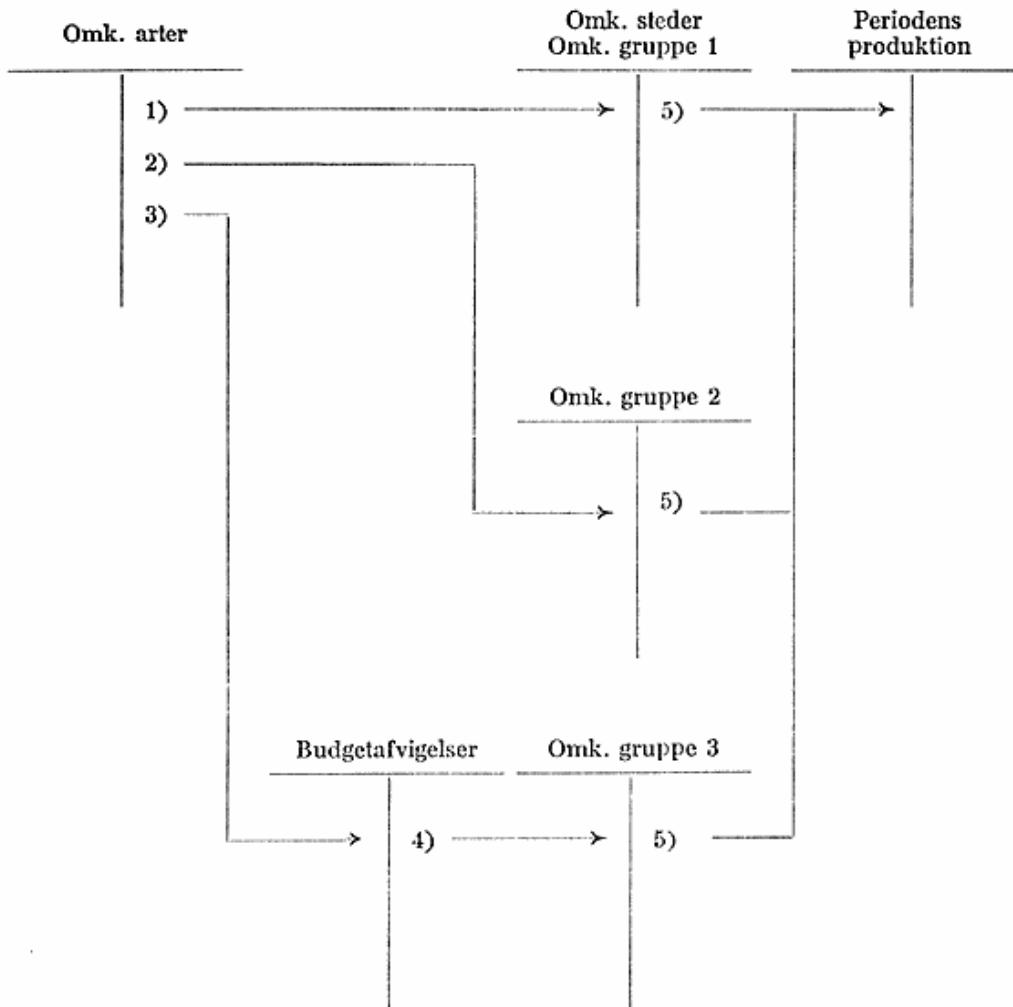
Er der tale om en produktionsstigning, kan man ikke uden videre forudsætte, at stigningen i de variable omkostninger vil være den samme, uanset hvilken af de foran nævnte former for ændringer, der har muliggjort produktionsforøgelsen. Yderligere kompliceret bliver forholdet, dersom flere af de nævnte faktorer virker samtidigt. Af fig. 2 fremgår det således, at produktionsændringerne i virksomhed A dels er forårsaget ved ændringer i periodens samlede timeantal, dels ved at det producerede antal enheder pr. time fra tid til anden har

varieret. Dette forhold øger naturligvis i væsentlig grad vanskeligheden ved ad statistisk vej at konstatere graden af degression eller progression i omkostningernes forløb. Endvidere må det vist anses for tvivlsomt, om det overhovedet er muligt at opstille et flexibelt budget, hvor der samtidigt tages hensyn til alle de faktorer, der kan tænkes at medvirke til ændringer i produktionens størrelse.

Som tidligere nævnt, er de to virksomheders interne regnskab tilrettelagt efter afdelingsregnskabs princip. Som en yderligere kontrolforanstaltning sammenlignes ved hver periodes afslutning de aktuelle specificerede produktions- og omkostningstal med det almindelige produktions- og omkostningsbudget. Erfaringerne har vist, at en række omkostninger indenfor et vist spillerum kan bestemmes gennem virksomhedens økonomiske planlægning og politik, som bl. a. budgettet er et udtryk for. En række mindre anskaffelser kan fremskyndes eller udsættes, alt eftersom det passer ind i virksomhedens samlede økonomiske politik. Ligeledes kan man ved produktionsnedgange holde uændret beskæftigelse, idet man lader tidligere akkordlønnede arbejdere arbejde på timeløn, eller man kan straks gå til afskedigelser. På samme måde som det almindelige budget kan naturligvis også det flexible budget gøres til et redskab for den økonomiske planlægning. Derimod virker selve den kendsgerning, at virksomhedens ledelse indenfor et større eller mindre spillerum ved en given produktionsstørrelse kan påvirke omkostningernes forløb, og også i stor udstrækning benytter sig af denne lejlighed, til at vanskeliggøre fremskaffelsen af det grundlag, hvorpå det flexible budget skal opstilles.

4. Konklusion.

Indførelsen af et flexibelt budget i det løbende regnskabsmæssige kontrolarbejde indebærer et ret omfattende ekstraarbejde, dels i forbindelse med de forudgående beregninger og opstillingen af budgettet, dels ved periodeafslutningerne. Af den grund må det efter min mening være afgørende for, om princippet har nogen praktisk interesse, at der ved dets indførelse fremkommer et talmateriale, der er væsentlig mere velegnet i kontroløjemed end det, som fremkommer i f. eks. et standardomkostningsregnskab kombineret med en almindelig løbende budgetkontrol. I de tilfælde, hvor det flexible budget for en stor del er baseret på skøn eller på mere eller mindre unøjagtige målinger og beregninger, mener jeg ikke, at dette er tilfældet. På baggrund af foranstående betragtninger, der som nævnt for en overvejende del er baseret på direkte iagttagelser i nogle industrivirksomheder, må man vist i



- 1) Omkostninger, der kan henføres til omkostningsgruppe 1
 2) » » » » » » 2
 3) » » » » » » 3
 4) Omkostninger iflg. det flexible budget
 5) Periodens produktion til standardsatser

Fig. 3.

det hele taget tvivle på, om der overhovedet findes ret mange virksomheder, hvor de nødvendige forudsætninger for princippet's indførelse i utillempet form er til stede. I hvert fald har man i de her omtalte virksomheder fundet de praktiske vanskeligheder så store, at en indførelse af det flexible budget delvis er blevet opgivet, til trods for at man erkender de åbenbare principielle fordele ved systemet.

Imidlertid vil en tillempet form for det flexible budget nok i flere tilfælde være mulig og hensigtsmæssig. En undersøgelse af virksomhedens omkostninger¹⁾ vil sikkert ofte vise, at en inddeling i følgende tre hovedgrupper kan finde sted:

- Omkostningsgruppe 1. Omkostninger, der er helt eller meget nær proportionale med produktionens størrelse.
- Omkostningsgruppe 2. Omkostninger, der har et uregelmæssigt og/eller uberegneligt forløb i forhold til produktionens størrelse.
- Omkostningsgruppe 3. Omkostninger, der ikke er proportionale med produktionens størrelse, men hvor der findes en klart påviselig sammenhæng mellem denne eller en anden måleenhed på den ene side og omkostningernes forløb på den anden.

Det skal understreges, at en sådan opdeling som regel vil forudsætte, at f. eks. materiale- og lønforbruget specificeres, idet det kan tænkes, at visse materiale- og lønomkostninger kan henføres til gruppe 1, andre til gruppe 2 og atter andre til gruppe 3.

Det flexible budget indføres kun for de omkostningsarters vedkommende, der henføres til gruppe 3. Tænker man sig det flexible budget indarbejdet i det egentlige driftsbogholderi, kan posteringerne f. eks. finde sted som vist i fig. 3.

Fremgangsmåden indebærer den fordel, at man får udskilt de omkostningsarter, for hvilke analysen i stor udstrækning må baseres på skøn, samtidig med at fordelene ved det flexible budget udnyttes i den udstrækning, dette er praktisk muligt.

¹⁾ De anførte grupper omfatter stadig kun de kontinuert variable omkostninger, og altså ikke faste og springvis variable omkostninger.