

# Het begrip saldo in verband met het opstellen van bedrijfsbegrotingen

B. VAN BOVEN en J. KAMMINGA,

*Proefstation voor Akker- en Weidebouw, Wageningen*

Onder bedrijfsbegroting wordt verstaan het productieplan voor een bedrijf. Dit betekent dat voor wat de technische produktiemogelijkheden en de produktie-omvang van deze mogelijkheden betreft, de grenzen door het bedrijf worden gesteld.

Bepaald zijn dus:

- wat er technisch geproduceerd kan worden;
- hoe het geproduceerd zal worden;
- tot welk maximum geproduceerd kan worden

Binnen deze gegevens wil de bedrijfsbegroting bepalen:

- wat er geproduceerd zal worden;
- in welke omvang het geproduceerd zal worden.

Dit houdt in een afweging van de gegeven produktiemogelijkheden voor een bepaald bedrijf.

Voor het opstellen van een productieplan zijn diverse methoden beschikbaar: de traditionele begroting, de saldomethode, de methode van programplanning en de lineaire programmering. In deze volgorde neemt de mogelijkheid om het optimale plan beter te benaderen, toe. Afgezien van de traditionele begroting maken allen gebruik van het begrip saldo. Hierbij wordt verondersteld dat een optimaal plan is verkregen als de som der saldi van de diverse activiteiten binnen de geldende beperkingen maximaal is.

Het begrip saldo wordt dan vaak omschreven als bruto-geldopbrengst minus toegerekende kosten of ook wel minus toerekenbare kosten<sup>1</sup>. Deze definities van het begrip saldo zijn niet gelukkig gekozen. Immers toegerekende kosten zijn kosten die aan één bepaald produkt of produktieproces zijn toegerekend. Hier wordt dus geen enkele uitspraak gedaan over de kosten die wél en die niet in het saldo mogen worden opgenomen.

Ook de hantering van het begrip toerekenbare kosten brengt hierin geen verbetering omdat, uitgezonderd in het geval van gemeenschappelijke kosten, in principe alle kosten toerekenbaar zijn, hetzij direct, hetzij indirect via bepaalde verdeelsleutels.

Een dergelijke toerekening kan arbitrair zijn, maar dat doet aan het feit van de toerekenbaarheid niets af.

Een tweede omschrijving van het begrip saldo is bruto-geldopbrengst minus va-

<sup>1</sup> B. Veltman, Begrotingen voor een gemengd bedrijf. Landb.voorl. 19 (1962) blz. 299: 'Onder saldo wordt verstaan: het verschil tussen bruto-geldopbrengst van een gewas of diersoort en de hieraan toegerekende kosten'.

riabele kosten<sup>2</sup>. De indeling van de kosten naar variabele en constante kosten berust op het feit dat de kosten verschillend reageren op een uitbreiding resp. inkrimping van de produktie. Hierbij treden kosten op, die continueel variëren t.o.v. een wijziging in de produktiesnelheid, en kosten die met kleinere of grotere intervallen veranderen<sup>3</sup>. Onder produktiesnelheid wordt verstaan de produktie-omvang per tijdseenheid. In het eerste geval is te denken aan zaaizaad, veevoeder e.d.; in het andere aan bepaalde werktuigen, en bij nog grotere intervallen bijv. aan bedrijfsgebouwen.

De gebouwen kunnen in dit voorbeeld als constant worden gezien t.o.v. werktuigen, zaaizaad enz. Deze laatste zijn op hun beurt variabel t.o.v. gebouwen. Bij een interval waarin ook de werktuigkosten niet veranderen, zijn deze weer constant t.o.v. al die kosten die continueel variëren. Algemeen kan worden gesteld dat bij een steeds toenemende produktie steeds meer kosten een variabel karakter aannemen. Deze betrekkelijkheid van het onderscheid tussen variabele en constante kosten bemoeilijkt de hantering van het begrip saldo en geeft in de praktijk aanleiding tot misverstanden.

Alvorens hier verder op in te gaan, is het wenselijk nog iets te zeggen over het begrip directe en indirecte kosten. Enerzijds omdat het saldo soms ook aan de hand hiervan wordt gedefinieerd, en anderzijds omdat ook verwarring ontstaat tussen directe en variabele kosten<sup>4,5</sup>.

Directe kosten zijn die kosten waarbij aanwending ervan direct leidt tot een bepaalde hoeveelheid produkt. Bij indirecte kosten ontbreekt dit directe verband. Deze kosten leiden eerst tot een of meer prestaties die daarna leiden tot een kwantum produkt. Het verwarrende met de onderscheiding tussen variabele en constante kosten ontstaat nu doordat de directe kosten ook continueel kunnen variëren met een uitbreiding resp. inkrimping van de produktie. Deze coïncidentie mag echter niet tot begripsverwarring aanleiding geven, im-

<sup>2</sup> Earl O. Heady and Wilfred Candler, *Linear Programming Methods*. Iowa 1958, p. 63: '... and subtracting the variable costs from it'.

G. B. Clarke and J. G. Simpson, A theoretical approach to the profit-maximization problems in farm management. *J. Agr. Econ.* XIII (1959) nr. 3, p. 251: 'When the variable costs are deducted from the revenue per unit of the enterprise there remains a balance termed Gross Profit...'

<sup>3</sup> Prof. dr. J. L. Mey Jr., *Theoretische Bedrijfseconomie* dl. I, 8e druk, Hfdst. XI, par. 8, blz. 151.

<sup>4</sup> G. C. Meyerman, De mogelijke oppervlakte van veenkoloniale akkerbouwbedrijven bij sterke mechanisatie. *Landbouwk. Tijdschr.* 74 (1962) 770: 'De activiteiten doen ieder voor zich aanspraken op de beperkt aanwezige beschikbaarheden en leveren een saldo op van opbrengst boven directe kosten'.

G. Weinschenck, Die Ermittlung des Betriebsoptimums mit Hilfe der verbesserten Differenzrechnung. *Agrarwirtschaft* 10 (1961) nr. 3: 'Setzt man von den Leistungen je ha der je Tier die Spezialkosten ab, so erhält man die spezialkostenfreie Leistung je ha bzw. je Tier' (p. 68) en: 'Spezialkosten können den einzelnen Betriebszweigen eindeutig zugeordnet werden. Sie entstehen durch den Einsatz von Arbeitskräften und Produktionsmitteln, die nur in einem Produktionszweig Verwendung finden' (p. 65).

<sup>5</sup> A. K. Giles in: *Miscellaneous Studies* no. 23, University of Reading (june 1962), *Gross margins and the future of account analysis*, p. 3: '...the difference between the gross output from each enterprise and the direct or variable costs'.

mers genoemde kostenonderscheidingen hebben ieder een eigen specifiek doel. Bij de onderscheiding tussen variabele en constante kosten gaat het om de reacties van de kosten bij wijzigingen in de produktiesnelheid. Het onderscheid is van dynamische aard. De directe en indirecte kosten daarentegen hebben een statisch karakter, in die zin dat het hier gaat om de verbijzondering van de kosten naar de verschillende produkten. Bij een homogeen massaproduct heeft de onderscheiding zelfs geen enkel nut.

Het is duidelijk dat de onderscheiding tussen directe en indirecte kosten niet relevant is voor het begrip saldo i.v.m. het opstellen van bedrijfsbegrotingen. Het gaat hier immers niet om een verbijzondering van een bepaalde hoeveelheid kosten, maar om de bepaling van de produktie-omvang voor de verschillende produktierichtingen. Hierop heeft het onderscheid tussen variabele en constante kosten betrekking. De gesignaleerde relativiteit van dit onderscheid maakt echter een nadere precisering en aanvulling noodzakelijk.

Gezien het doel van de planning (nl. een antwoord geven op de vraag: wat en hoeveel) is het een vereiste dat de saldi zodanig worden opgesteld dat een eerlijke vergelijking tussen de in aanmerking komende activiteiten mogelijk is.

Een vraag is echter wat onder de zojuist genoemd eerlijke vergelijking moet worden verstaan.

In de eerste plaats betekent deze dat de tijdsduur waarop de saldi betrekking hebben, voor alle activiteiten dezelfde moet zijn.

Verder moeten slechts van de bruto-geldopbrengst van een activiteit die kosten worden afgetrokken, die betrekking hebben op die bepaalde activiteit, in tegenstelling tot de kosten die voor meer dan een activiteit worden gemaakt. De laatstgenoemde kosten kunnen niet eerlijk worden toegerekend omdat juist de *omvang* van iedere activiteit nog moet worden bepaald. Bij de saldi per eenheid van activiteit is deze toerekening niet mogelijk.

Als derde voorwaarde geldt dat slechts de kosten verbonden aan de prestaties die in één produktieproces in hun geheel tenietgaan, in rekening mogen worden gebracht. Ook deze voorwaarde is voor een eerlijke vergelijking noodzakelijk, immers bij toerekening van die kosten die voor meer dan een produktieproces worden gemaakt, zal ook deze toerekening pas kunnen geschieden als wat en hoeveel zijn bepaald.

Het voorgaande samenvattend kan *het begrip saldo* worden omschreven als: *de bruto-geldopbrengst minus de kosten die uitsluitend op één activiteit betrekking hebben en waarvan de daaraan verbonden prestaties in hun geheel in een enkel produktieproces tenietgaan.* Voor onderlinge vergelijking moet de tijdsduur waarop de saldi betrekking hebben, dezelfde zijn.

In de terminologie van het onderscheid tussen variabele en constante kosten betekent de definitie van het begrip saldo dat slechts de continueel variabele kosten mogen worden opgenomen, en dit houdt tevens in dat bij elke wijziging van de kosten die niet continueel variabel zijn, een nieuwe plansituatie ontstaat, waarbij weer een optimaal plan geldt.