

OMKOSTNINGER OG KALKULATION I NY DRIFTSØKONOMISK BELYSNING

Omkostninger i Bedriftsøkonomisk Teori og Kalkulasjon av Robert Kristensson, Dosent ved Norges Handelshøjskole, Bergen. (344 Sider, J. W. Eides Bogtrykkeri A/S, Bergen. D. Kroner 13.20).

Der er al mulig Aarsag til at udtrykke sin Glæde over og ønske Docent Kristensson til Lykke med, at han har beriget den ret sparsomme skandinaviske driftsøkonomiske Litteratur med et saa omfattende Værk som det, der her foreligger. Docent Kristensson siger i Forordet til Bogen, »at det foreliggende arbeide ikke har til formål å gi en *populær*¹⁾ sammenfattende beskrivelse av de forskjellige brukte metoder for omkostningers opsamling og gjennemsnittlige fordeling på produkter« og videre: »Hensikten med det foreliggende arbeide er på det *almindelige økonomiske grunnlag*¹⁾ å undersøke forskjellige metoder og prinsipper for omkostningsberegning og å vise kalkylenes mangesidige bruk for økonomiske og bedriftsøkonomiske formål«.

Til Trods for denne »Advarsel« vil jeg dog gerne henlede praktiske Regnskabsfolks Opmærksomhed paa Docent Kristenssons Bog. Paa mange og betydningsfulde Punkter giver Forfatteren en Uddybning og egenartet Opfattelse af meget vigtige Punkter inden for det i vore Dage saa stærkt fremtrædende Omraade: den rette Opfattelse af de faste og bevægelige Omkostninger, og specielt af de førstnævntes stadig voksende Betydning for Produktionens og Bedriftens økonomiske Forhold. Problemer, der under forskellige Forhold kan komme til at danne Grundlaget for Kalkulationen eller Omkostningsanalysen, som f. Eks. Beskæftigelsesgrad, Forandring i de tekniske Hjælpemidler, Veksling i Produktionens Omfang, Prisforandringer og forandret Pengeværdi er indgaaende undersøgt og belyst ved Gennemgang af typiske konkrete Eksempler, hentede fra forskellige praktiske Omraader og Virksomheder.

Paa forskellige Steder i Bogen, men særligt i det Afsnit, som Forfatteren benævner Bilag A (S. 311), er givet en sammenlignende Oversigt over og en kritisk Vurdering af forskellige kendte Forfatteres Opfattelse og Fremstilling af de foran nævnte meget betydningsfulde Spørgsmaal. Denne sammenlignende og vurderende Oversigt vil ikke mindst

¹⁾ Fremhævet af mig.

OMKOSTNINGER OG KALKULATION I NY DRIFTSØKONOMISK BELYSNING

Omkostninger i Bedriftsøkonomisk Teori og Kalkulasjon av Robert Kristensson, Dosent ved Norges Handelshøjskole, Bergen. (344 Sider, J. W. Eides Bogtrykkeri A/S, Bergen. D. Kroner 13.20).

Der er al mulig Aarsag til at udtrykke sin Glæde over og ønske Docent Kristensson til Lykke med, at han har beriget den ret sparsomme skandinaviske driftsøkonomiske Litteratur med et saa omfattende Værk som det, der her foreligger. Docent Kristensson siger i Forordet til Bogen, »at det foreliggende arbeide ikke har til formål å gi en *populær*¹⁾ sammenfattende beskrivelse av de forskjellige brukte metoder for omkostningers opsamling og gjennemsnittlige fordeling på produkter« og videre: »Hensikten med det foreliggende arbeide er på det *almindelige økonomiske grunnlag*¹⁾ å undersøke forskjellige metoder og prinsipper for omkostningsberegning og å vise kalkylenes mangesidige bruk for økonomiske og bedriftsøkonomiske formål«.

Til Trods for denne »Advarsel« vil jeg dog gerne henlede praktiske Regnskabsfolks Opmærksomhed paa Docent Kristenssons Bog. Paa mange og betydningsfulde Punkter giver Forfatteren en Uddybning og egenartet Opfattelse af meget vigtige Punkter inden for det i vore Dage saa stærkt fremtrædende Omraade: den rette Opfattelse af de faste og bevægelige Omkostninger, og specielt af de førstnævntes stadig voksende Betydning for Produktionens og Bedriftens økonomiske Forhold. Problemer, der under forskellige Forhold kan komme til at danne Grundlaget for Kalkulationen eller Omkostningsanalysen, som f. Eks. Beskæftigelsesgrad, Forandring i de tekniske Hjælpemidler, Veksling i Produktionens Omfang, Prisforandringer og forandret Pengeværdi er indgaaende undersøgt og belyst ved Gennemgang af typiske konkrete Eksempler, hentede fra forskellige praktiske Omraader og Virksomheder.

Paa forskellige Steder i Bogen, men særligt i det Afsnit, som Forfatteren benævner Bilag A (S. 311), er givet en sammenlignende Oversigt over og en kritisk Vurdering af forskellige kendte Forfatteres Opfattelse og Fremstilling af de foran nævnte meget betydningsfulde Spørgsmaal. Denne sammenlignende og vurderende Oversigt vil ikke mindst

¹⁾ Fremhævet af mig.

have Betydning for den, der for første Gang fordyber sig i de Problemer, der er uløseligt forbundet med Spørgsmaalet om Omkostningsbegrebets Betydning for Kalkulation, Kontrol, Statistik og Rentabilitetsberegning.

Værdien af et Værk som Docent Kristenssons beror jo ikke mindst paa, at Problemer opstilles, afgrænses og undersøges paa en klar og selvstændig Maade. Derved vækkes Trangen hos den enkelte Læser til for eget Vedkommende at klargøre sin egen Indstilling paa visse Punkter, og derved kan jo opstaa en Diskussion, der — maaske især, naar den rækker ud over Landegrænserne — kan være til Gavn for det fælles Arbejde i Erhvervslivets Tjeneste.

Som et Forsøg i denne Retning og mindre — eller overhovedet ikke — som Kritik har jeg taget enkelte Punkter, der har vakt min Interesse, op til nærmere Betragtning.

Under Omtalen af Afskrivningsmetoder anfører Forfatteren først (S. 127 øverst) den »konstante procentuelle afskrivning på anskaffelsesverdi« og siger her bl. a.: »At afskrivningene gjøres like store, enten virksomheten er liten eller stor, medfører vekslinger i beregnet gevinst, som ofte er uheldige både med hensyn til *utdelingene og beskatningen*¹⁾«. I den følgende Omtale af den »konstante procentuelle afskrivning af restverdien« anføres bl. a. »Andre motiver som kunde tale for metoden, er at den bidrar til konsolidering gjennom lavere *gevinstberegninger, utdelinger og skatter*¹⁾ under de første år²⁾« og endvidere: »Mot metoden kan også anføres at den i enkelte land (f. eks. Sverige) er mindre anvendelig som følge av *takseringsnevndenes avvisende stilling mot den*¹⁾«.

Herimod maa det for det første hævdes, at hverken Hensynet til at maatte udrede en større eller mindre Skat eller Skattemyndighedernes Bestemmelser paa et eller andet Punkt under nogen som helst Betingelse maa paavirke Opfattelsen af, hvad der regnskabsmæssigt (jeg skulde maaske sige: driftsøkonomisk) set er rigtigt. I Virksomhedens Omkostningsregnskab maa Afskrivningen beregnes og indgaa paa en saadan Maade og med et saadant Beløb, som man under de foreliggende Omstændigheder anser for regnskabsmæssigt rigtig *uden Hensyn til saadanne Forhold, der er Kalkulationen og Driftsregnskabets*

¹⁾ Fremhævet af mig.

H. C. R.

²⁾ Det bliver maaske et Spørgsmaal, om man ikke kan vende denne Opfattelse helt om og mene, at netop i de første, ofte meget vanskelige Aar gælder det af finansielle og andre økonomiske Grunde om ikke at overbelaste Driftsregnskabets Omkostningsside. (Sammenlign her Motiverne for Aktivering af Startomkostninger og lign. for Aktieselskaber og af Akkvisitionsomkostninger for Forsikringsvirksomheder).

Opbygning og Resultat fuldstændigt uvedkommende (ikke mindst med Henblik paa sammenlignende Rentabilitetsberegninger). Ønsker man for sin egen Skyld — inden for Lovens Rammer — eller tvinges man af Skattemyndighedernes Bestemmelser til at opstille en skattemæssig Gevinstberegning, der er stridende mod et efter sande og rigtige regnskabsmæssige Principper opbygget Driftsregnskab, maa denne Beregning foretages som en supplerende Opgørelse, der udelukkende har til Formaal at konstatere den *skattepligtige* Indkomst.

Endvidere vil jeg gerne fremhæve — og jeg mener i det øvrige Indhold af Docent Kristenssons Bog at finde Støtte for min Opfattelse — at ordinær Afskrivning er et rent Omkostningsproblem, der ikke maa paavirkes af eller sammenblandes med andre Problemer som Konsolidering og Opsparing, Dividendepolitik og andre Spørgsmaal, der maa behandles som særlige Problemer paa Grundlag af de for dem karakteristiske Synspunkter. Anskaffelsen af et fast Aktiv, der indgaar som et nødvendigt Led i Driften af Virksomheden, er for denne en Omkostning (»en Opofrelse«), der udredes med velberaad Hu for at indvinde en tilsigtet Fortjeneste, og tilbage bliver da Spørgsmaalet — ganske vist et undertiden meget vanskeligt Spørgsmaal — om, hvorledes man paa den rigtigste Maade fordeler denne forlods udredede Omkostning over den Periode, hvori den bringer Virksomheden den tilsigtede Nyttevirkning. Dette saaledes afgrænsede Problem staar i den nøjeste organiske Forbindelse med *Driftsregnskabet* og dets Resultat og maa ikke paavirkes af andre, selve Driften uvedkommende Momenter. Ønsker man af finansielle Grunde at tilbageholde en Del af Driftsoverskuddet, f. Eks. gennem en »lavere gevinstberegning under de første år«, og ønsker man at gennemføre dette Formaal gennem Afskrivning, maa denne deles i to Poster, hvoraf den ene bestaar af den rent regnskabsmæssigt set rigtigt og forsvarligt beregnede aarlige (periodiske) Andel i den oprindelige Anskaffelsesomkostning, hvilket Beløb er det, der indgaar som en integrerende Del af Omkostnings- og Driftsregnskabet for vedkommende Periode, medens den anden Post er den Del af det samlede, i Aarsregnskabet opførte Afskrivningsbeløb, der er bestemt af rent finansielle Grunde, som f. Eks. »konsolidering gennem lavere gevinstberegning og utdeling«, men som ikke bør paavirke Driftsregnskabet (»neutraler Aufwand«)¹⁾.

S. 130 udtaler Forfatteren : »For den lånte kapital innbefatter prisen også tapsrisikoene, så altså risikoverlaget inngår i de forskjellige lånerenter som må betales. Risikoen pleier dog være forskjellig

¹⁾ Se bl. a. V. D. M. A. SelbstkostenNachrechnung und Buchhaltung in Maschinenfabriken.

fordelt mellem bedriftens egen og den lånte kapital, hvorfor man i almindelighed ikke for den første burde beregne samme renteomkostninger som for den siste, særlig om gevinstchancen ikke motsvarer tapsrisikoen. Da man imidlertid ikke har nogen praktisk mulighed for å fastslå denne risiko eller chance på forhånd, beregnes i almindelighed som omkostning preliminært samme rentesats som for den lånte kapital, hvorefter gjenstående gevinst og tap beregnes ved regnskapsperiodens slutt.

Hvis Forfatteren her tænker paa Rente af Egenkapitalen, saaledes som denne Rente i samlet Sum indgaar i Debet paa Rentekonto, vil man vist næppe nogetsteds finde denne Rente beregnet efter samme Rentesats som for den laante Kapital (Kassekredit? Hypoteklaan?), men beregnet som Erstatning for den Rente, der ved risikofri Anbringelse uden for Forretningen kunde opnaas af Indehaveren eller Indehaverne, altsaa en Sats, der er afhængig af de i Øjeblikket gældende økonomiske Forhold, og som ligger ret lavt.

Tænker man derimod paa Fordelingen af Renten, paa den Rente, der skal belastes de forskellige Omkostningsfunktioner (»Kostenstelen«) inden for Virksomheden, ja da maa det jo blive den Risiko, der knytter sig til de forskellige *Aktiver*, der maa blive afgørende for Rentesatsens Størrelse, og det maa da i denne Forbindelse være et forholdsvis underordnet Moment, hvorfra Kapitalen stammer.

Side 132 anfører Forfatteren et Eksempel, der viser »Beregningen av approximative renteomkostninger for et industriforetagende«, i hvilket Eksempel Rentesatsen for den i *alle* Aktiver (lige fra »Bygninger og tomter« til »Helfabrikata i lager, varefordringer og kassa« er ansat til 6 %. Det kan maaske i denne Forbindelse interessere at se, hvorledes dette Forhold opfattes og behandles hos »Det landøkonomiske Driftsbureau« i København, der har nær Tilknytning til Landbohøjskolen sammesteds og maa betragtes som Centralsted for Opstilling af Landbrugsregnskaber og disses Anvendelse til Analyse og Statistik med forskelligt Formaal og tillige til den i vore Dage i Danmark saa betydningsfulde Beregning af Landbrugets Forrentningsprocent.

Den ved Fordeling anvendte Rentesats bestemmes her efter den Risiko, der er knyttet til de forskellige Aktiver, og den Rentefod, der er almindelig i den paagældende Driftsperiode, saaledes som nedenstaaende Eksempel¹⁾ viser:

Jorden	4 %
Bygninger	5 %
Besætning, Inventar og omløbende Kapital..	6 %

¹⁾ Vejledning ved Landbrugs-Regnskabsføringen i Tilslutning til Det landøkonomiske Driftsbureau ved O. H. Larsen og Ivar Dokken, Kbh. 1926, S. 20 og S. 26—27.

Derefter kan Rentekontoen behandles paa to Maader:

1. Den paa Basis af ovenfor nævnte Procentsatser *beregnete* Renteudgift fordeles mellem de forskellige Konti i Forhold til den Kapitalværdi, de raader over, og krediteres Rentekonto. Differencen mellem de saaledes krediterede Beløb og den debiterede *betalte* Rente af den laante Kapital udgør Renten af den egne Kapital og forøger som saadan det samlede Overskud.

Som det vil ses, afhænger den paa denne Maade beregnede Rente af Egenkapitalen af to Faktorer: de forud bestemte Rentesatser, der kan faa Karakter af Standardtal, naar de forudsættes at kunne gælde for en vis længere Periode, og af de Betingelser, hvorpaa den laante Kapital er skaffet tilveje, og den paa denne Maade beregnede Rente af Egenkapitalen sat i Forhold til denne kan da opfattes som en Maalestok for Virksomhedens *finansielle* Rentabilitet, d. v. s. Resultatet af den mere eller mindre heldige Maade, hvorpaa Virksomheden er finansieret. Naar Driften endvidere belastes med Rente efter de nævnte Standardtal, der er uafhængige af, om Virksomheden er godt eller daarligt finansieret, vil Driftsresultatet blive et Udtryk for den rent *tekniske* Rentabilitet, d. v. s. for, hvorledes Virksomheden teknisk set er ledet og placeret paa Markedet med Hensyn til Konkurrencemulighed og lign.

2. Den anden Beregningsmaade kan man finde fremstillet i Konsulent Dokkens Diplomarbejde: »Landbrugsregnskab for en større Gaard«, Kbh. 1925, S. 24 ff., hvor Renten af Egenkapitalen beregnes med en fast Procent og debiteres Rentekonto. Det kan da ikke undgaas, at der fremkommer en Debet- eller Kreditsaldo, og de foreløbigt ansatte Fordelingsprocenter maa da forhøjes eller nedsættes, saaledes at den samlede beregnede (og krediterede) Renteudgift kommer til at svare til det debiterede Beløb.

Eksempel (Dokken S. 26):

Jorden	5 %	af Kr. 320 300	=	Kr. 16 015 —
Bygningerne	6 %	» » 174 857	=	» 10 491.42
Besætning og Inventar.....	7 %	» » 201 998	=	» 14 139.86
Forraad og udest. Fordringer ¹⁾ ..	8 %	» » 103 049	=	» 8 243.92
				6,1097 % af Kr. 800 204 = Kr. 48 890.20

¹⁾ Naar Forrentningsprocenten for Forraad (udestaaende Fordringer spiller i denne Forbindelse ikke nogen større Rolle) er sat saa højt, er det begrundet i, at Statusopgørelsen for Landbruget er henlagt til den Tid paa Aaret, da Beholdningerne er mindst, nemlig umiddelbart før den nye Høst kommer hjem, og at Beløbet udgør Gennemsnittet af Beholdningernes Værdi ved Driftsaarets Begyndelse og Afslutning.

Da Rentekontoens Debetside (altsaa Renten af den laante + den egne Kapital) er Kr. 44 302,51, bliver Rentebelastningen gennemsnitlig 5,5364 % af Aktiverne eller ca. 0,57 % mindre end ovennævnte % (6,1097). De som Forholdstal betragtede Renteprocenter kan derefter ved at formindskes med 0,57 benyttes som Rentebelastningsprocenter for de respektive Driftsmidler og derved bringe Rentekontoen til at saldere.

Det vilde dog være nøjagtigere, omend noget mere kompliceret, at opstille følgende Beregning af den Andel, hvormed de enkelte oprindeligt anslaaede Procentsatser skal formindskes, og af de endeligt fordelte Beløb:

$$\begin{array}{r} \frac{5,5364 \times 5}{6,1097} = 4,5308 \text{ \% af Kr. 320 300,—} = \text{Kr. 14 512,15} \\ \frac{5,5364 \times 6}{6,1097} = 5,437 \text{ , , , 174 857,—} = \text{ , 9 506,97} \\ \frac{5,5364 \times 7}{6,1097} = 6,34315 \text{ , , , 201 998,—} = \text{ , 12 813,04} \\ \frac{5,5364 \times 8}{6,1097} = 7,24932 \text{ , , , 103 049,—} = \text{ , 7 470,35} \\ \hline \text{Kr. 44 302,51} \end{array}$$

Som det vil ses, er det efter denne Metode den *faktiske* Renteudgift, der kommer til Fordeling, og som sluttelig kommer til at paavirke det endelige Driftsresultat, men dette vil da ogsaa være afhængigt af, om Finansieringen af Virksomheden, der vel — som tidligere anført — maa anses for at være noget, der er Spørgsmaalet om Virksomhedens Levedygtighed og Eksistensberettigelse, rent erhvervsmæssigt set, uvedkommende. Hvis man inden for en bestemt Branche kan blive enig om at fastsætte de samme Standard-Fordelingstal for Renten som anført ovenfor, vil dette i høj Grad fremme Muligheden for at gennemføre en mere rationel Sammenligning mellem de enkelte Virksomheders Driftsresultater. At en Undersøgelse af de forskellige Finansieringsmetoder (den »finansielle Rentabilitet«) ogsaa er paakrævet og af Betydning for en særlig driftsøkonomisk Undersøgelse, er en Selvfølge.

Til Slut skal der i denne Forbindelse kun peges paa, at Differentieringen af de ved Fordeling af Renteomkostningen benyttede Procentsatser kan have en ikke ringe Betydning for Bestemmelsen af de faste og variable Omkostninger, idet Renten af Omsætningsmidlerne i det store og hele maa siges at være en variabel Omkostning, medens Renten af Anlægsmidlerne er en typisk fast Omkostning.

Jeg kan ikke slutte disse Bemærkninger uden at give Udtryk for et lille Hjertesuk: Er det absolut nødvendigt, at Økonomer ved Udarbejdelsen af større eller mindre Afhandlinger, der ogsaa har Interesse for

videre Kredse, benytter en Terminologi, der i hvert Fald delvis kan gøre Fremstillingen meget vanskelig at følge og fuldtud forstaa for saadanne interesserede, der mangler den teoretisk-økonomiske, delvis ogsaa den matematisk-naturvidenskabelige Uddannelse i videre Omfang?

Det vilde jo dog — som jeg har givet Udtryk for i Begyndelsen af denne Anmeldelse — være saare ønskeligt og en meget stor Fordel, hvis Folk, der arbejder paa et praktisk Grundlag, i højere Grad kunde drage Nytte af, hvad Økonomerne paa Basis af de teoretiske Studier kan belære os om, og et nøjere Samarbejde kunde vel ogsaa være til Gavn for begge Parter, men det vil være saare vanskeligt at etablere et saadant, naar den ene Part taler et Sprog, som den anden ikke eller kun delvis forstaaer. Docent Kristenssons Bog er ikke noget særligt grelt Eksempel paa denne teoretisk-økonomiske Fremstillingsmaade, men der er unægtelig Dele af den¹⁾, der er vanskelig at forstaa for praktiske Erhvervsfolk, selv om de har faaet nogen teoretisk-økonomisk Uddannelse. Dette være sagt i al Venlighed og i den bedste Mening.

Hans Chr. Riis.

¹⁾ Se for Eksempel S. 55.