

## Betragtninger over Salgsomkostningernes regnskabsmæssige Behandling<sup>1)</sup>

Af *Palle Hansen*

Den tekniske Udvikling, der i Løbet af den sidste Menneskealder ændrede Haandværksvirksomhedens Struktur fra den lille Enkeltfabrikationsvirksomhed til den moderne Fabrik, og som har resulteret i en fuldstændig Revolution paa det erhvervsøkonomiske Omraade og i vor Tidsalders Levemaade, medførte om muligt endnu større Udvikling paa Regnskabsvæsenets Omraade.

Fra at være et kronologisk Opnoteringsarbejde, hvis Hovedformaal var at holde Orden paa Tilgodehavende og Gæld, stod Regnskabsvæsenet efter Industrialismens Gennembrud over for helt andre Opgaver, der maatte medføre en helt anden og langt mere betydningsfuld Placering inden for en Erhvervsvirksomheds Funktioner.

Sideløbende med den Masseproduktion, der var Resultatet af de mægtige Fremskridt inden for Produktionsteknikken, fulgte nemlig de store Organisationsfremskridt, der hænger nøje sammen med Arbejdsdelingens Indførelse, Stordriftens Kendetegn og Hovedprincip. Den uundgaaelige Følge af denne Specialisering blev det store Arbejdsspild, der ikke alene fremkom fra den enkelte Arbejders Side, men som ogsaa fremkom ved, at de store Anlæg ikke blev bygget harmonisk op, saaledes at alle Afdelinger var i Stand til at følge Produktionstempoet. Det karakteristiske i økonomisk Henseende ved Industrivirksomheden i Modsætning til Haandværksvirksomheden var nemlig Oprettelsen af de store, faste Anlæg, der medførte betydelige Udgifter, ikke alene til Vedligeholdelse og Reparation, men især til Afskrivning og Forrentning. Disse Udgifter er i det væsentlige faste uanset Produktionens Størrelse, medens kun en i Reglen mindre Part

<sup>1)</sup> Foredrag holdt i Dansk Reklame-Forening d. 28. Februar og i Handelsvidenskabelig Studiekulub d. 6. Marts 1941.

## Betragtninger over Salgsomkostningernes regnskabsmæssige Behandling<sup>1)</sup>

Af *Palle Hansen*

Den tekniske Udvikling, der i Løbet af den sidste Menneskealder ændrede Haandværksvirksomhedens Struktur fra den lille Enkeltfabrikationsvirksomhed til den moderne Fabrik, og som har resulteret i en fuldstændig Revolution paa det erhvervsøkonomiske Omraade og i vor Tidsalders Levemaade, medførte om muligt endnu større Udvikling paa Regnskabsvæsenets Omraade.

Fra at være et kronologisk Opnoteringsarbejde, hvis Hovedformaal var at holde Orden paa Tilgodehavende og Gæld, stod Regnskabsvæsenet efter Industrialismens Gennembrud over for helt andre Opgaver, der maatte medføre en helt anden og langt mere betydningsfuld Placering inden for en Erhvervsvirksomheds Funktioner.

Sideløbende med den Masseproduktion, der var Resultatet af de mægtige Fremskridt inden for Produktionsteknikken, fulgte nemlig de store Organisationsfremskridt, der hænger nøje sammen med Arbejdsdelingens Indførelse, Stordriftens Kendetegn og Hovedprincip. Den uundgaaelige Følge af denne Specialisering blev det store Arbejdsspild, der ikke alene fremkom fra den enkelte Arbejders Side, men som ogsaa fremkom ved, at de store Anlæg ikke blev bygget harmonisk op, saaledes at alle Afdelinger var i Stand til at følge Produktionstempoet. Det karakteristiske i økonomisk Henseende ved Industrivirksomheden i Modsætning til Haandværksvirksomheden var nemlig Oprettelsen af de store, faste Anlæg, der medførte betydelige Udgifter, ikke alene til Vedligeholdelse og Reparation, men især til Afskrivning og Forrentning. Disse Udgifter er i det væsentlige faste uanset Produktionens Størrelse, medens kun en i Reglen mindre Part

<sup>1)</sup> Foredrag holdt i Dansk Reklame-Forening d. 28. Februar og i Handelsvidenskabelig Studiekulub d. 6. Marts 1941.

af Virksomhedens indirekte Omkostninger kan karakteriseres som bevægelige Omkostninger, d. v. s. at de varierer med Produktionens Stigen eller Falden.

Man indsaa derfor snart, at det væsentlige Formaal med Stordriften var at holde Produktionen paa en saadan Højde, at man udnyttede Anlægget til det yderste for at undgaa den store Tabskilde, der hedder Tomgangstab.

For at føre Kontrol med og skabe Oversigt over den moderne Storbedrift med de mange Afdelinger og de Hundreder af Medarbejdere, hvor Lederen ikke, som i den lille Bedrift, kan overse hele Arbejdet og sørge for, at den naturlige Helhed og Enhed overholdes, maatte man skabe et nyt Instrument — og hertil kaaredes *det moderne Regnskabsvæsen*.

Det drejede sig her ikke om alene gennem en omhyggelig Bogføring at konstatere, hvad der inden for en længere eller kortere Driftsperiode var tjent eller tabt, men den langt væsentligere Opgave blev at danne Grundlag for en stadig Rationalisering af Driften ved at konstatere, hvordan Samarbejdet foregik mellem alle Enkelt-delene, idet Forholdet rent teknisk ligger saadan, at de mange moderne Hjælpemidler først bliver rentable, naar de samarbejdes til Systemer, der i saa stor Udstrækning som muligt begrænser Tomgangstab.

Regnskabsvæsenets første Opgave blev derfor at udbygge den rene Bogføringsteknik saaledes, at man blev i Stand til at opstille maanedlige Oversigter, der viser Udgifternes Størrelse fordelt paa de enkelte Omkostningsarter. Erkendelsen af, at man af rent tekniske og ledelsesmæssige Grunde maatte opbygge en Virksomhed funktionelt, d. v. s., at man samlede det forskelligartede Arbejde, der udføres i Virksomheden, i forskellige Grupper med indbyrdes Samhørighed, førte imidlertid snart med sig, at man sideløbende med Opstillingen af *kortfristede Driftsregnskaber* samlede Regnskabet med Omkostninger og Ydelser inden for de enkelte Funktioner. Man inddelte f. Eks. en industriel Virksomheds Regnskabsfunktioner i:

Indkøbsfunktionen,  
Produktionen og  
Salgs- og Administrationsafdelingen.

og inden for disse Hovedfunktioner foretoges yderligere Opdelinger alt med den Hensigt at skabe den bedst mulige Kontrol med de paa-løbne Omkostninger og at vise de enkelte Funktioners Rentabilitet.

Paa denne Maade førtes man af rent kontrolmæssige Aarsager lige

ind i Arbejdet med *den moderne Kontoplan*, der maa siges at være en af Milepælene paa Regnskabsvæsenets Vej.

Men ogsaa af en anden væsentlig Grund blev Regnskabsmanden tvunget til at beskæftige sig indgaaende med Kontoplanen. Erkendelsen af de faste og bevægelige Omkostningers Betydning for Prisfastsættelsen gjorde Arbejdet med *Kalkulationen* til noget helt andet og langt mere omfattende end Haandværksvirksomhedens kutymemæssige Bereregninger. Man blev hurtigt klar over, at den individuelle Efterkalkulation, d. v. s. en Kalkulation, der byggede udelukkende paa den enkelte Virksomheds egne Tal, var uomgængelig nødvendig og ikke nok hermed, man fik ogsaa især i vore Dage Øjnene op for, at Kalkulationsmetoderne maatte afpasses efter den enkelte Virksomheds Struktur. Der opstod paa denne Maade Begreberne Divisionskalkulation og Fordelingskalkulation, der efterhaanden varieredes paa mangfoldige Maader. Ikke mindst Erkendelsen af de enkelte Funktioners Betydning for den rigtige Efterkalkulation prægede Udviklingen, idet man erkendte, at de forskellige Produkter ofte passerede igennem Virksomhedens Afdelinger paa forskellig Maade. En Vare opholdt sig maaske længere i en »dyr« Afdeling end en anden Vare, der maaske i det væsentlige blev produceret i en »billig« Afdeling. Denne Kendsgerning, der er karakteristisk for Varer fabrikeret i Enkeltfabrikation, medførte, at Kontoplanen yderligere maatte udbygges med udpenslede Funktionskonti, ofte ved Hjælp af *Driftsstatistiken* helt »ned« til Konti for de enkelte Maskiners Drift, hvilket blev nødvendiggjort af Hensynet til Kravet om i Kalkulationen at arbejde med Maskintimetillæg. For til Stadighed at kunne følge, om der skabtes Dækning for de afholdte Omkostninger i de fremstillede Produkter maatte man ydermere *indkæde Efterkalkulation* i Kontoplanen, hvilket var af meget væsentlig Betydning.

Under de usikre økonomiske Forhold, hvorunder Erhvervsvirksomheder i vor Tid har arbejdet, blev Regnskabsvæsenet imidlertid stillet over for endnu større Krav.

For at skabe Plan i Arbejdet var der ud af Organiseringsarbejdet foruden Lønningsprincipper, Ledelsesprincipper og Standardisering af Produkter og Materialer opstaaet det saakaldte Budgetprincip, d. v. s., man tilstræbte inden for Erhvervsvirksomhederne at løsrive sig fra Gætteri, løse Skøn og Handlen pr. Intuition for i Stedet at sætte den sagligt underbyggede *Plan*. Med Udgangspunktet i Salgsbudgettet udarbejdede man et Slags Fremtidsregnskab, der skulde virke som en Spore paa de ansvarlige Funktionærer og opøve disse i at tænke og handle rationelt. Dette Omraade, der til at begynde

med laa uden for Regnskabsvæsenet, trækkes imidlertid mere og mere over til den i regnskabsmæssig Henseende trænede Fagmand, der hurtigt er i Stand til at udnytte Virksomhedens Talmateriale. Og man er nu i enkelte Virksomheder godt paa Vej til at indbygge Dele af Budgettet i det egentlige Regnskabsvæsen.

I Erkendelse af, at en Vares Produktionsomkostninger paa det moderne Marked kun i ringe Grad er prisbestemmende, og at Udgangspunktet reelt er flyttet fra Produktion og Indkøb til det, Forbrugerne kan og vil betale, samtidig med at Rationaliseringsbestræbelserne er tiltaget mere og mere, har Regnskabsvæsenet netop i vore Dage maattet ændre de efterhaanden fastlagte Rammer for sit Arbejdsfelt for at beskæftige sig med et Slags udvidet Budgetprincip, den saakaldte *Standardmetode*, der har aabnet vide Perspektiver for Kontrol og Rationalisering i denne »Mærkevarernes Tidsalder«.

Man forlader nu i de dertil egnede Virksomheder det »gammeldags« Regnskabsvæsen, der satte Regnskabet med den enkelte producerede Enhed i Højsædet for gennem forud, paa videnskabelig Basis fastsatte Enhedstal for Materialeforbrug i saavel Kvantum som Pris, og forud fastsatte Kvota for Arbejdsindsats i saavel Tid som Beløb at gøre Funktionsregnskabet fuldkomment.

Regnskabsvæsenet bliver i højere Grad et Bogholderi over Mængde og Tid end et Pengeregnskab. Man konfronterer i Princippet Forventning med Kendsgerning, men vel at mærke ikke den stive »Budgetforventning«, derimod det langt mere elastiske Forventningstal, der ændres efter Svingningen i Produktionen, altsaa Forventningen ved den aktuelle Beskæftigelsesgrad.

Derved muliggøres det for Regnskabsvæsenet i Tal at kunne pege paa en Række af de væsentligste Tabskilder i Erhvervsvirksomhederne; Tabskilder, der hidrører fra Kassationer, Svind, daarlig Udnyttelse af Maskiner og Arbejdstid, Tab hidrørende fra Svingninger i Beskæftigelsesgraden, uhensigtsmæssig Organisation, uheldige Indkøb og ikke mindst fra utilstrækkelige Kalkulationer, mangelfuldt Regnskabsvæsen, og hvad der ogsaa kan tænkes: manglende eller daarlig tilrettelagt Afsætningsorganisation.

Paa Grund af denne Udvikling, som jeg her har behandlet i meget store Træk, er der ud af den gammeldags Haandværksvirksomheds Kassebog og Hovedbog vokset et Regnskabsvæsen, der har maattet opdeles i særlige Faggrupper, hvoraf som de væsentligste kan nævnes:

1. Finans- og Driftsbogholderiet (Kontoplanen),
2. Omkostningsfordelingsregnskabet (det egentlige Funktionsregnskab),

3. Kalkulationsregnskabet,
4. Driftsstatistikken,
5. Budgettering.

Igennem disse Organer er det muliggjort at give Svar paa de Spørgsmaal, Driftsledelsen idag er tvunget til at stille Regnskabsvæsenet, nemlig

1. Hvor befinder vi os økonomisk?
2. Hvilken Kurs tager det med Virksomheden?
3. Hvorledes er denne Kurs i Forhold til den, der blev afstukket ved Budgetperiodens Begyndelse?
4. Hvilke Aarsager er der til en eventuel Uoverensstemmelse mellem Forventning og Virkelighed?

Paa et særligt Omraade er Udviklingen ogsaa foregaaet med revolutionerende Hast — jeg sigter her til Salgsarbejdet.

Som en naturlig Følge af Masseproduktionen fulgte Massesalget, der indtil de i Øjeblikket herskende ekstraordinære Forhold indtraadte, var en meget vigtig Side af det moderne Erhvervsliv.

Erkendelsen af, at det faste Anlæg kun kunde udnyttes tilfredsstillende gennem den store Produktion, hvorved den enkelte producerede Vare vil komme til at bære en saa lille Del som muligt af de faste Omkostninger, førte til Slagordet: »Den sidste Meter af en Rulle Klæde er den billigste at producere«. Erkendelsen af, at den stigende Produktion maatte afsættes til nye Forbrugerkredse, hvilket uvægerligt maatte medføre et større Salgsarbejde, førte til en Udvidelse af det nævnte Slagord, der i hele sin Udstrækning kom til at lyde: »Den sidste Meter Klæde er den billigste at fremstille, men den dyreste at sælge«.

Af Arbejdet med Salget opstod den moderne Reklame, Serviceproblemet, Varetilpasningen m. m., Problemer af vidtrækkende Betydning for Erhvervsvirksomhederne.

Det vil sikkert ikke have undgaaet Deres Opmærksomhed, at jeg i den Omtale, jeg har givet af Regnskabsvæsenets Udvikling, kun i ringe Omfang har berørt de af Salgsarbejdet opstaaede Omkostningers regnskabsmæssige Behandling. Det hænger imidlertid sammen med, at de i Virkeligheden kun i ringe Grad er gjort til Genstand for særlig Behandling i regnskabsmæssig Henseende. Man kan vist uden at overdrive sige, at det, der indtil Dato i det væsentlige er skabt af Nydannelser inden for Regnskabsvæsenet, har sin Rod i Arbejdet med Produktionsomkostningerne.

Man vil sikkert spørge: »Hvordan kan det være, at Produktionsregnskabet er gennearbejdet paa tilfredsstillende Sæt, medens man

i det væsentlige har ladet Spørgsmaalet om Salgsomkostningerne ligge?»

Hertil maa, saavidt jeg kan se, svares, at det i det væsentlige skyldes to Aarsager:

For det første er det jo en kendt Sag, at Nydannelser inden for Regnskabsvæsenet altid slæber lidt bagefter den øvrige Udvikling paa det driftsøkonomiske Omraade, hvilket i og for sig er ganske naturligt, idet man først maa gøre sig klart, hvad det er, man ønsker at aflæse, før man vil give sig til at ændre sit Regnskabsvæsen. Da Erkendelsen af Salgsomkostningernes Betydning imidlertid først rigtigt er trængt frem i den nyeste Tid, medens man tidligere og forøvrigt mange Steder den Dag i Dag har været tilbøjelige til at slaa disse Omkostninger sammen i en stor Sæk i saavel kalkulatorisk som kontrolmæssig Henseende, har Ønsket om detaillerede regnskabsmæssige Oplysninger ikke været særligt fremherskende, selvom det naturligvis maa erkendes, at der inden for de større velorganiserede Virksomheder er gjort fortræffelige Arbejder ogsaa paa dette Omraade.

Den anden Aarsag til, at det gaar lidt trægt med Arbejdet med Salgsomkostningernes regnskabsmæssige Behandling, maa søges i den Kendsgerning, at har det været vanskeligt at komme frem til en tilfredsstillende Regnskabsaflæggelse, hvad angaar Produktionsregnskabet, saa synes det at blive endnu vanskeligere at skabe noget værdifuldt Talmateriale til Brug for Driftsledelsen, hvad angaar Afsætningsomkostningerne. Det drejer sig nemlig her ikke alene som ved Produktionsregnskabet om at fordele Omkostningerne paa de forskellige Funktioner og Vareenheder, men det maa ogsaa tages i Betragtning, paa hvilken Maade Afsætningen er organiseret, d. v. s. hvilke Distributionsformer Virksomheden anvender i sit gennemførende Salgsarbejde, idet dette Forhold i høj Grad indvirker paa de opstaaede Omkostningers Størrelse og derfor er af afgørende Betydning for den regnskabsmæssige Kontrol med Salgsarbejdets Rentabilitet.

Det er saaledes en helt anden Sag at gennemføre et virkeligt positivt Regnskab med Salgsomkostningerne, og dette er vel nok den væsentligste Aarsag til, at man indenfor Regnskabsverdenen hidtil har været noget tilbageholdende paa dette Punkt.

I Erkendelse af Sagens store Betydning, der herhjemme er paavist af Professor Kjær Hansen i den for ham karakteristiske Form, idet han bl. a. siger, at »Afsætningen bliver i Virkeligheden en Del af Produktionen, da en Vare ikke kan siges at være færdigproduceret, før den er solgt«, er Spørgsmaalet imidlertid aktuelt, ikke mindst af Hensyn til dansk Erhvervslivs Konkurrenceevne paa det fremtidige

Marked, og de efterfølgende Bemærkninger bør betragtes som et Bidrag til Arbejdet med at naa frem til den for Driftsledelsen mest tilfredsstillende regnskabsmæssige Behandling af Salgsomkostningerne.

### Salgsregnskabs Opgaver.

Efter at jeg i det foregaaende i store Træk har paavist, hvilke regnskabsmæssige Fremgangsmaader der staar til vor Raadighed, vil Spørgsmaalet, man maa stille sig, herefter blive: Hvorledes kan man udnytte disse Fremgangsmaader i Arbejdet med Salgsomkostningerne?

Det er klart, at et meget væsentligt Krav fra Driftsledelsen vil udspringe ud fra Ønsket om *rent kontrolmæssigt* at kunne følge disse Omkostningers Udvikling paa samme Maade, som Tilfældet er for Produktionsomkostningernes Vedkommende. Dette maa uden Tvivl føre til, at man i Lighed med, hvad Tilfældet er for Produktionsomkostningernes regnskabsmæssige Behandling, maa *fordele Omkostningerne paa de Funktioner i Salget*, hvor de opstaar. Disse Funktioner er imidlertid væsensforskellige fra Produktionens, og ydermere forskellige eftersom man staar over for en industriel Salgsorganisation eller Organisationen i Detailhandelen.

Men har man ogsaa som ved Produktionsregnskabet den samme Interesse af i *kalkulatorisk Henseende* at kunne paavise, hvor meget Salgsomkostningerne udgør pr. solgt Enhed? Paa en Maade har man det maaske nok, men det vil ikke sige, at man ved Arbejdet med Salgsomkostningerne alene bør tilstræbe at vise, at sælges der i Aar 300.000 Enheder, saa udgør Salgsomkostningerne f. Eks. 58 $\frac{1}{3}$  Øre pr. Enhed, medens de i en tidligere Regnskabsperiode, hvor der kun solgtes 200.000 Enheder f. Eks. udgjorde Kr. 0,50 pr. Enhed og dermed basta. Det vil være af langt større Værdi at vise regnskabsmæssigt, at udvides Forbruger kredsen fra et normalt Forbrug paa 200.000 Enheder til 300.000 Enheder, saa koster det Kr. 75.000,— at sælge de sidste 100.000 Enheder eller Kr. 0,75 pr. Enhed (Grænseomkostninger).

Da det imidlertid for den industrielle Virksomhed ofte hænder, at den har Valget mellem at afsætte Varen gennem forskellige Distributionskanaler, f. Eks. kan det tænkes, at en Virksomhed inden for Konsumvareindustrien samtidig afsætter Varer til:

1. Institutionsvaremarkedet (f. Eks. Hospitaler, Intendanturer m. f.),
2. Indkøbsforeninger,
3. Grossister,
4. Detailhandlere.



og af denne Grund maa føre forskelligartet Prispolitik, vil det være absolut nødvendigt at tilstræbe en Regnskabsaflæggelse, der ikke alene sætter sig Regnskabet med Vareenheden eller Funktioner som Hovedformaal, men tillige *Regnskabet med Distributionskanalerne*.

De paaløbne Salgsomkostninger vil nemlig blive yderst forskellige, saafremt de betragtes ud fra denne Synsvinkel, idet der naturligvis maa falde større Omkostninger paa de Varer, der sælges i mindre Kvantum og ved et større Salgsarbejde (Detailhandlere), end hvis Varen sælges i store Kvantum til f. Eks. Grossister, hvor Salgsarbejdet ikke er af samme Omfang. Af denne Grund maa der ved Behandlingen af Salgsomkostningerne ogsaa tilrettelægges en Fordeling, der viser Omkostningernes Størrelse ved disse forskelligartede Salgsformer. Sluttelig kan det nævnes, at der indenfor visse modeprægede Industrigræne kan blive Tale om en yderligere Opdeling af Omkostningerne inden for de enkelte Distributionskanaler, sigtende til at paavise Omkostningernes Størrelse i Henseende til Ordremodtagelsens Art (Forordrer, løbende Ordre m. v.)<sup>1)</sup>.

*Det er saaledes ikke som ved Produktionsregnskabet alene et Spørgsmaal om at fordele Omkostningerne efter Funktioner og Vareenhed, men i endnu højere Grad at finde frem til Omkostningerne ved de forskellige Salgsformer, idet to ensartede Varer, der produktionsmæssigt set maa være lige dyre at fremstille, udmærket kan tænkes solgt med vidt forskellige Omkostninger, og hvad der ogsaa spiller en væsentlig Rolle, til vidt forskellig Pris.*

Af det nævnte kan som Grundregel udledes, at den regnskabsmæssige Behandling af Salgsomkostningerne i kalkulationsmæssig Henseende er væsensforskellig fra Regnskabet med Produktionsomkostningerne, medens Regnskabsaflæggelsen med Henblik paa den løbende Driftskontrol principielt vil være den samme og i det væsentlige koncentrere sig om en Opdeling af Omkostningsarterne paa de Funktioner, hvor de er opstaaet.

Skal man sammenfatte de Spørgsmaal, som Regnskabet med Salgsomkostningerne bør kunne besvare, maa det i det væsentlige blive følgende:

1. Har det betalt sig at sælge den eller de paagældende Varer?
2. Hvor meget andrager de samlede Salgsomkostninger for den betragtede Regnskabsperiode opdelt efter Omkostningsfunktioner?
3. Hvorledes stiller disse Beløb sig i Forhold til de budgetterede?

<sup>1)</sup> Se herom: Giesen: Vorschlag einer Vertriebsabrechnung und Vertriebserfolgsrechnung in der Seidenstoffweberei, Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung 7/8 1940.

4. Har det betalt sig at sælge til den udvidede Forbrugerkreds?  
(subs. har det betalt sig at indskrænke Salget?)
5. Hvor meget har det kostet at udvide Forbrugerkredsen?  
(subs. hvor meget er der sparet ved at indskrænke Forbrugerkredsen?)
6. Gennem hvilke Distributionskanaler er det fordelagtigst at sælge Varen?
7. Har det betalt sig at sælge til den udvidede Forbrugerkreds for de enkelte Distributionskanaler?  
(subs. har det betalt sig at indskrænke Salget indenfor de enkelte Distributionskanaler?)
8. Hvorledes fordeler Omkostningerne sig funktionsmæssigt ved Salg gennem de forskellige Distributionskanaler?

Disse Spørgsmaal maa man ikke forvente, at Regnskabsvæsenet kan give definitivt Svar paa, men her som i saa mange andre Tilfælde er det Regnskabsvæsenets Opgave i saa høj en Grad som muligt at give en positiv Rettesnor for Driftsledelsen.

Betragter vi nu de Hovedgrupper af Erhvervslivet, hvor der gør sig Forskelligheder gældende med Hensyn til den regnskabsmæssige Behandling af Salgsomkostningerne, nemlig:

1. Den industrielle Virksomhed,
2. Engros-Handelen,
3. Detailhandelen.

vil Fremgangsmaaden, saavidt jeg kan se, i Princippet blive følgende:

#### **Den industrielle Virksomheds Salgsomkostninger**

Ad rent bogholderiteknisk Vej samles Salgsomkostningerne for den betragtede Regnskabsperiode efter Omkostningsarter, der i det væsentlige bliver:

1. Gager og Lønninger (incl. Salgsprovision),
2. Husleje, Lys og Varme,
3. Kontorholdsudgifter,
4. Porto, Telefon og Telegrammer,
5. Reklame,
6. Fragt,
7. Emballage og Indpakkingsmateriale,
8. Kørsel (Automobilers Drift),
9. Renter,
10. Afskrivning (Varelager, Debitorer, Inventar m. m.),
11. Reparation og Vedligeholdelse,
12. Forsikringer og Kontingenter,
13. Repræsentation og Rejser,
14. Diverse.

Derefter maa som nævnt foretages en Fordeling af disse Omkostninger efter Funktioner (Eks. I, S. 10). Hovedfunktionerne for Salgsafdelingen i den industrielle Virksomhed bliver i Princippet:



- I. Lager,
- II. Salg,
- III. Levering,
- IV. Betaling,
- V. Salgsledelse og Regnskabsvæsen.

Denne Funktionsopdeling maa imidlertid betragtes ud fra den Synsvinkel, at man for den enkelte Virksomhed bør tilpasse den Opdeling, der harmonerer bedst med Virksomhedens Organisation. Dette kan medføre en Sammentrækning resp. en Udvidelse af det regnskabsmæssige Funktionssynspunkt, der særlig er afhængig af Virksomhedens Størrelse. Ved Tilrettelæggelsen af Funktionsopdelingen gælder det gamle Ord om, at »man skal ikke skræve længere, end Bukserne kan holde«. Værdien af Funktionsopdelingen er imidlertid saa umiddelbart indlysende for Kontrolformaallet, at man ikke i Princippet i nogen Virksomhed bør undlade at gennemføre dette forholdsvis simple regnskabsmæssige Arbejde.

De nævnte Hovedfunktioner kan imidlertid og bør yderligere opspaltes i Underfunktioner for at »presse Citronen« til sidste Draabe. Her er selvfølgelig i endnu højere Grad end for Hovedfunktionernes Vedkommende Mulighed for Variationer i de individuelle Tilfælde. De af mig foreslaede Underfunktioner bør derfor ses som Forslag, der kan varieres og tilpasses den enkelte Virksomhed.

For *Lagerfunktionens* Vedkommende kan det have særlig Interesse at følge Omkostningerne ved:

1. Lagerets Drift,
2. Varebehandlingen,
3. Varerisikoen,
4. Finansiering af Lageret og
5. Diverse.

Her samles Omkostningerne ved Lagerets Drift, d. v. s. Lønninger til Lagerpersonale, Lejeandel for Lagerlokaler, Forsikring af Lageret samt Rente og Afskrivning herpaa. Desuden paalignes Gager og Omkostninger, der kan forekomme ved Gennemsyn af Varer og Prisansættelser m. m. paa Underfunktionen: Varebehandlingen

For *Salgsfunktionens* Vedkommende koncentrerer Opmærksomheden sig især om Omkostningerne ved:

1. Reklame.
2. Salg ved Repræsentanter,
3. Direkte Salg,
4. Salg ved Udstillinger,
5. Diverse.

Som det fremgaar af Underfunktionernes Titel er her tænkt paa, at Salget af Varen eller Varerne foregaar dels ved Repræsentanter, dels ved direkte Salg og endvidere ved Udstillinger. De herved paaløbne Omkostninger saavel som Udgifter til Reklame fordeles her

*Leveringsfunktionen* omfatter:

1. Korrespondancen,
2. Ekspedition,
3. Pakning,
4. Diverse.

Her opsamles Omkostninger, Andel i Husleje, Afskrivninger og Renter m. m. for de egentlige Leveringsfunktioner: Korrespondanceafdelingen, Ekspeditionen og Pakningen.

Under Funktionen *Betaling* falder Omkostningerne ved:

1. Bogføring,
2. Rykning,
3. Finansiering,
4. Diverse (her især Afskrivning paa Debitorer).

Her paalignes under de særlige Funktioner Udgifterne ved Regnskabet med Debitormellemværender, Omkostninger ved Incasso o. l. samt Renter af den i Debitortilgodehavendet bundne Kapital og Tab paa Debitorer, og endelig omfatter den sidste Hovedfunktion, der blev kaldt *Salgsledelse og Regnskabsvæsen*:

1. Ledelse,
2. Regnskabsvæsen, opdelt i:
  - a. Bogføring,
  - b. Budgettering,
  - c. Statistik og Kontrol,
3. Diverse (herunder Interessekontor m. m.).

Selve den bogholderimæssige Indkorporering af Regnskabet med Funktionerne kan tilrettelægges paa forskellig Maade. Det mest praktiske vil formentlig være at tilrettelægge Arbejdet med Fordelingen af Virksomhedens samlede Omkostninger paa Funktioner uden for det egentlige Bogholderi i et særskilt Omkostningsfordelingsregnskab, saaledes som det er foreslaet af Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit i Skriftet »Grössere Wirtschaftlichkeit durch geordnetes Rechnungswesen«<sup>1)</sup>.

<sup>1)</sup> Se Palle Hansen: Den industrielle Kontoplan, 2. Oplag, Side 74—79.

For at kunne følge Omkostningerne inden for kortere Regnskabsperioder, vil det være nødvendigt at indarbejde  $\frac{1}{12}$  Systemet, d. v. s. bringe Antecipering og Transitering af Omkostningerne ind i det dobbelte Bogholderis Systematik, og desuden vil det, forinden Omkostningsarterne overgaar til Behandling i Fordelingsregnskabet, være nødvendigt at foretage en Samling af visse Omkostningsarter for at finde frem til »Hovedomkostningsarterne«. Der tænkes her f. Eks. paa en Post som Nr. 8: Automobilers Drift, der jo vil bestaa af en Række Udgifter (Benzin, Olie, Forsikring og Skatter, Afskrivning o. s. v.). Om man for saadanne Posters Vedkommende vil vælge at oprette særskilte Funktionskonti, der derefter »overvælttes« til de egentlige Funktioner, er i og for sig et Spørgsmaal af bogholderiteknisk Natur, der maa afgøres i det enkelte Tilfælde. Schmalenbach har i »Kontenrahmen« foreslaaet en særlig Klasse (5) til dette Formaal, idet det vist dog maa tilføjes, at dette først er foreslaaet efter, at Klasse 5 iøvrigt var blevet ledig. Der er dog her peget paa, at man maa regne med, at der opstaar Tilfælde, hvor der kan tales om Hjælpekonti, der hverken kan betegnes som Artskonti eller som Omkostnings»steder«<sup>1)</sup>.

Efter at man har konstateret Totalbeløbet for de enkelte Omkostningsarter for den betragtede Regnskabsperiode, staar det imidlertid tilbage at fordele disse Beløb paa de enkelte Funktioner. Her vil det først og fremmest være at iagttage, at der skelnes mellem Produktionens og Salgets Funktioner, hvilke sidstnævnte skal behandles her. Om de hertil anvendelige Fordelingsnøgler, der kan være af »faste« og af bevægelig Natur kan henvises til »Den industrielle Kontoplan« (Side 58), idet der iøvrigt her skal tilføjes:

Omkostningsarten *1. Gager, Lønninger og Provision* fordeles paa Grundlag af Lønningslister og lignende Bilag. *2. Husleje, Lys og Varme* fordeles efter henholdsvis Areal, kWt og Rumfang (subs. Maa-ler). Udgiften til *3. Kontorholdsudgifter* kan paalignes efter Kassebilag, Fakturaer eller efter en særlig Udleveringsbog for Kontorrekvisitter. *4. Porto, Telefon og Telegrammer* fordeles efter Regninger, Portoudleveringsbog etc. *5. Reklameudgifter* føres i sin Helhed paa Reklamefunktionen under Hovedfunktionen Salg, idet der maa føres et særligt Bogholderi herover (se herom senere). *6. Fragtudgifter* paalignes i det væsentlige Ekspeditionen, idet der dog ogsaa kan optræde Udgifter hertil ved Forsendelse af Repræsentanternes Kollektioner, og saafremt der finder Salg Sted ved Udstillinger, tillige Transportudgifter herved. Udgifterne til *7. Emballage og Indpakkingsmaterialer* belastes for Stør-

<sup>1)</sup> Se Palle Hansen: Den industrielle Kontoplan, 2. Oplag, Side 38—39.

stedelens Vedkommende Funktionen Pakning, idet der ogsaa tænkes medgaaet Udgifter hertil ved Varens Behandling og iøvrigt ved Lagerets Drift. 8. *Automobilers Drift*. Denne Omkostningspost maa efter Skøn og i Henhold til Benyttelse fordeles paa de Funktioner, der gør Brug heraf, først og fremmest Salg ved Repræsentanter, Ekspedition og Ledelse. 9. *Renter*, der kan inkludere Beregning af Rente af Egenkapitalen, fordeles principielt efter Størrelsen af den Kapital, der er investeret i de enkelte Afdelinger. Paa denne Maade vil Udgiften til Financiering af Varelager og Kreditydelse til Debitorer blive paalignet henholdsvis Funktionen Salg og Funktionen Betaling. 10. *Afskrivninger* omfatter Fordelingen af Langtidsomkostninger, især vedrørende Inventar, Kontormaskiner m. m. samt Tab paa Varelager og Debitorer, der paaføres henholdsvis Varerisiko og Financiering af Debitorer. 11. *Reparationer og Vedligeholdelse* maa fordeles efter Fakturaer o. l. paa de respektive Funktioner. Posten vil i det væsentlige omfatte Reparation og Vedligeholdelse af Inventar og Kontormaskiner, men ogsaa Vedligeholdelse af Repræsentanternes Bagage og Kollektioner o. l. kommer i Betragtning og bør henføres til de respektive Funktioner. 12. *Forsikringer og Kontingenter* fordeles paa Grundlag af Policer og andet Udregningsgrundlag, medens 13. *Repræsentation og Rejseudgifter* maa fordeles efter Skøn.

Ved Fordelingen af Omkostningerne ved de enkelte Funktioner til Distributionskanalerne bør følgende Forhold iagttages.

*Direkte Ordre* berører i det angivne Eksempel udelukkende Salget til Detailhandlere, der køber en Del Varer ved direkte Henvendelse til Virksomheden, hvorfor de deraf opstaaede Omkostninger maa overføres til Distributionskanal 4: Detailhandlere. Salg gennem *Udstillinger* tænkes ogsaa udelukkende foranstaltet af Hensyn til Detailhandlere. Omkostningerne ved *Korrespondancefunktionen* fordeles f. Eks. efter den statistiske Opgørelse over Antal sendte Breve, og Udgifterne til Funktionerne Ekspedition og Pakning kan f. Eks. fordeles efter Antal afsendte Pakker, idet der dog maa tages skyldigt Hensyn til Pakkestørrelser m. m.

*Bogføring og Rykning* under Hovedfunktionen Betaling maa fordeles skønsomt efter Synspunktet: Hvilken Køberklasse kræver det største Arbejde. I Eksemplet er Omkostningen i det væsentlige henført til de Grossister og Detailhandlere, der maa formodes at kræve det største Bogførings- og Opkrævningsarbejde. *Finansieringsomkostningen* maa fordeles efter de gennemsnitlige udestaaende Fordringers Størrelse inden for de fire Køberklasser.

Ved Overvejelser angaaende Fordelingsnøgler bør man i Almindelig-

hed have Opmærksomheden henvendt paa, om der er Tale om faste eller bevægelige Omkostninger, idet der ved Fordelingen af faste Omkostninger fortrinsvis bør benyttes en »fast« Fordelingsnøgle af Hensyn til Beskæftigelsesgradens Indflydelse.

Denne Betragtning kan ogsaa føre til, at man helt udskiller de faste Omkostninger fra Fordelingen og nøjes med at fordele de bevægelige Omkostninger ud fra Grænseomkostningssynspunktet. I det her behandlede Eksempel er der imidlertid set bort herfra.

Fordeler man sluttelig Omkostningerne ved denne sidste Fællesfunktion (Salgsledelse og Regnskabsvæsen) paa de øvrige nævnte Funktioner f. Eks. efter en fast Fordelingsregel baseret paa Skøn, vil man have et fortræffeligt Talmateriale til Kontrolbrug. Ikke mindst til Sammenligning med det opstillede Budget, der bør være udarbejdet i nøje Tilknytning til den her foreslaede Funktionsopdeling.

I Eksempel II (S. 16) er rent principielt vist, hvorledes Budgetkontrollen kan udvides fra en Sammenligning af de samlede budgetterede Omkostninger med de virkelig paaløbne over en Kontrol med de enkelte Underfunktioners Omkostninger ned til en Sammenligning af forventede Udgifter inden for hver enkelt Omkostningsart inden for Underfunktionen med de paaløbne Udgifter.

I Henhold til de omfattende Krav, der som omtalt kan og bør stilles til Regnskabsaflæggelsen, er vi imidlertid langt fra færdig med Fordelingen af Omkostningerne.

Tænk vi os af Nemheds Hensyn, at der i den Virksomhed, vi har for Øje, kun sælges een Vare, bliver der ikke Tale om at fordele Omkostningerne ved de nævnte Funktioner efter Varer, men man kan straks gaa i Gang med at omarbejde Talmaterialet til Brug for Besvarelsen af Spørgsmaalene:

1. Hvorledes fordeler Omkostningerne sig ved Salg gennem de forskellige Distributionskanaler?
2. Hvilke Distributionskanaler er det fordelagtigst at sælge gennem?

Det vil her være nødvendigt at betragte Omkostningerne ved hver Funktion med Henblik paa at besvare Spørgsmaalet:

Hvor stor en Del af de paaløbne Omkostninger er opstaaet ved Arbejdet med at sælge Varen gennem de forskellige Distributionskanaler?

Her kan melde sig visse Vanskeligheder af fordelingsmæssig Natur, der imidlertid bør overvindes ved det praktiske Skøn, der bygger paa at skelne mellem det væsentlige og det uvæsentlige.

Af Eksempel III fremgaar det, at den paagældende Vare forhandles gennem fire Distributionskanaler, nemlig *Institutionsvaremarkedet* til



*Eksempel II.***Budgetkontrol.**

Funktioner	Perioden 1-1		Omkostningsarter i Funktionen	Perioden 1-1	
	Budget (Soll)	Regn- skab (Ist)		Budget (Soll)	Regn- skab (Ist)
Ialt .....			<b>Eksempel:</b> <i>1-1 Lager</i>		
<i>Hovedfunktioner:</i>			Gager og Lønninger.....		
1. Lager .....			Husleje, Lys og Varme.....		
2. Salg .....			Kontorholdsudgifter .....		
3. Levering .....			Porto, Telefon og Telegrammer		
4. Betaling .....			Reklameudgifter .....		
Ialt .....			Fragtudgifter .....		
			Emballage og Indpknings- materiale .....		
<i>1. Lager.</i>			Automobilers Drift.....		
1. Lager .....			Renter.....		
2. Varebehandling ..			Afskrivninger.....		
3. Varerisiko .....			Reparation og Vedligeholdelse		
4. Finansiering .....			Forsikringer og Kontingenter		
5. Diverse .....			Ledelse .....		
Ialt .....			Diverse .....		
			Ialt .....		
<i>2. Salg.</i>			<i>1-2 Varebehandling</i>		
1. Reklame .....			Gager og Lønninger.....		
2. Repræsentanter ..			Kontorholdsudgifter .....		
3. Direkte Salg.....			Emballage og Indpknings- materiale .....		
4. Udstillinger o. l...			Ialt .....		
5. Diverse.....					
Ialt .....					
<i>3. Levering.</i>			<i>3-1 Korrespondance</i>		
1. Korrespondance ..			Gager og Lønninger.....		
2. Ekspedition.....			Husleje, Lys og Varme.....		
3. Pakning .....			Kontorholdsudgifter .....		
4. Diverse .....			Porto, Telefon og Telegrammer		
Ialt .....			Renter.....		
			Afskrivninger .....		
<i>4. Betaling.</i>			Reparation og Vedligeholdelse		
1. Bogføring .....			Forsikringer og Kontingenter		
2. Rykning.....			Ledelse .....		
3. Finansiering .....			Ialt.....		
4. Diverse .....					
Ialt .....					

*Eksempel III.*

Omkostningsfordeling efter Distributionskanaler i den industrielle Virksomhed.

Distributionskanaler	Funktioner													Ialt				
	Lager					Salg				Levering		Betaling						
	Lager	Varebehandling	Vareisiko	Finansiering	Diverse	Reklame	Repræsentanter	Direkte Ordre	Udstillinger	Diverse	Korrespondance	Ekspedition	Pakning		Diverse	Bogføring	Rykning	Finansiering
1. Institutionsvaremarkedet .	×	×	×	×	×					×	×	×	×	×	×			×
2. Indkøbsforretninger og Stormagasiner .....	×		×	×	×					×	×	×	×	×	×			×
3. Grossister .....	×		×	×	×	×	×			×	×	×	×	×	×	×	×	×
4. Detailhandlere .....	×		×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×
	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×

Hospitaler, Intendanturer m. fl., til *Indkøbsforeninger og Stormagasiner*, til *Grossister* og til *Detailhandlere*. Det er derfor nødvendigt at fordele de paaløbne Omkostninger inden for de enkelte Funktioner paa disse Distributionskanaler.

De Fordelingsnøgler, der kan være Tale om at benytte, kan være forskellige; ved Fordelingen af Omkostninger ved *Lagerets Drift* og *Varebehandling* maa Fordelingen baseres paa Omsætningens Størrelse inden for de forskellige Distributionskanaler. Her maa dog tages i Betragtning, at der sælges til forskellige Priser, saaledes at det bedste Grundlag vil være Forholdet mellem de solgte Antal Enheder.

*Vareisiko* og *Finansiering* fordeles paa Basis af et Skøn, der maa bygge paa, for hvilken Kundeklasse (Distributionsform) der maa holdes Lager, og iøvrigt om der gør sig særlige Forhold gældende, der medfører særlige Tab ved Salg gennem enkelte Distributionskanaler. *Reklameudgifter* kan i visse Tilfælde være vanskelige at fordele, hvorfor der her kan foreslaas en Nøgle, der baseres paa Omsætningen, idet en væsentlig Del af Reklamen kan være rettet direkte mod den ukendte Forbruger, til hvem Virksomheden ikke sælger direkte, og det kan derfor ikke paavises paa anden Maade, hvilken Distributionskanal der bør bære Omkostningen. Særlig Reklameindsats, der udelukkende tager Sigte paa at bearbejde enkelte Kundeklasser, maa i Henhold til Reklameboghorderiets Opgivende fordeles direkte. *Salg ved Repræsentanter* fordeles i Henhold til Provisionsregnskabet m. m.

Naar Fordelingsarbejdet er foretaget, vil man have et Overblik over

*Eksempel IV.***Oversigt over Salgsformens Indflydelse paa Driftsresultatet.**

Distributionskanaler	Brutto- avance	Andel i Salgs- omkost- ninger	Andel i Drifts- overskud
1. Institutionsvaremarkedet .....	×	×	×
2. Indkøbsforretninger og Stormagaslnr .....	×	×	×
3. Grossister .....	×	×	×
4. Detailhandlere .....	×	×	×
	×	×	×

Salgsomkostningernes Størrelse inden for de enkelte Distributionsformer, og de fremkomne Beløb kan sammenstilles i en Oversigt, der viser Distributionskanalernes Indflydelse paa Driftsoverskuddet (Eks. IV).

Dette var Salgsomkostningernes Behandling i den industrielle Virksomhed, idet det kan tilføjes, at den tidligere omtalte Specificering efter Ordremodtagelsens Natur inden for visse Virksomheder kan være af Betydning til nærmere Belysning af Omkostningskilderne.

**Engros-Handelens Salgsomkostninger:**

For *Engros-Forretningens* Vedkommende, hvor Muligheden for at benytte forskellige Distributionskanaler ikke er saa fremherskende, er det i det væsentlige Funktionskontrollen og Paavisningen af, paa hvilke Vareafdelinger inden for Virksomheden Omkostningerne falder, der har Interesse.

Stort set vil Opdelingen i Funktioner være den samme som lige omtalt for den industrielle Virksomhed, idet det maaske vil være hensigtsmæssigt at supplere de der foreslaaede Funktioner med en Indkøbsfunktion, der kan opdeles i Underfunktioner for:

Køb (Tilbud o. l.) og  
Betaling.

Den videre Behandling af Omkostningerne vil saaledes ikke koncentrere sig om en Fordeling efter Distributionskanaler, men efter Afdelinger, der omfatter beslægtede Varer. Her drejer det sig nemlig især om af kalkulationsmæssige Aarsager at finde frem til de Omkostninger, der paaløber ved Salg af de enkelte Varer eller Varegrupper for derigennem at kunne føre en tilfredsstillende Prispolitik.

Det vil derfor være fristende at forfølge Omkostningsfordelingen ned til den enkelte Vare, men her melder sig saa store Vanskeligheder,

at denne Jagt paa »Tabsvarer« maa henlægges til særlige Undersøgelser, der iøvrigt saavidt mig bekendt kun er foretaget i ganske enkelte Tilfælde herhjemme.

### **Detailhandelens Salgsomkostninger.**

Ved *Detailhandelen* melder der sig hvad angaar Omkostningsarterne en mindre Variation sammenlignet med Industri- og Engros-Virksomhederne.

Der vil her i det væsentlige være Tale om følgende Omkostningsarter:

1. Gager og Lønninger,
2. Husleje, Lys og Varme,
3. Afskrivninger,
4. Renter.
5. Forsikringer og Kontingenter,
6. Reparationer og Vedligeholdelse,
7. Reklame.
8. Indpakkingsmaterialer,
9. Kontorholdsudgifter.
10. Porto, Telefon og Telegrammer,
11. Kørsel,
12. Rejser og Repræsentation,
13. Diverse.

For den mindre Detailhandel vil Kontrollen med Virksomheden i Reglen være til at overskue i Detailler for Indehaveren, og Fordelingen af Omkostningerne paa Funktionerne, der i Parentes bemærket ogsaa vil være overordentlig vanskelig at udføre, faar derfor ikke den væsentlige Interesse, som Tilfældet er i Virksomheder med en kompliceret Organisation, mange Medarbejdere og derigennem flere Tabskilder.

Derimod kan det ligesaavel for den mindre Handlende som for den store Virksomhed have sin Interesse at sammenligne de paaløbne Omkostninger med det opstillede Budget, idet Budgetkontrollens Fordele er lige saa indlysende, naar det drejer sig om smaa Tal, som om større Tal. Ligeledes er det i høj Grad paakrævet for Detailhandleren at betragte sine Omkostningers Struktur, særligt hvad angaar en Opdeling i faste og bevægelige Omkostninger, idet det ogsaa gælder for Detailhandleren at holde sine faste Omkostninger saa langt nede som muligt.

For den store Detailforretning og især for Varehusene og Stormagasinerne er Spørgsmaalet om Salgsomkostningernes regnskabsmæssige Behandling imidlertid af et helt andet Format.

Her er det i høj Grad paakrævet at benytte Funktionsprincippet til

Fordeling af Salgsomkostningsarterne for overhovedet at kunne danne sig et Billede af de enkelte Salgsafdelingers eller »Salgsdiskes« Rentabilitet. Man kan ikke her nøjes med at konstatere, at Bruttoavancen i Afdelingen for Silketøjer eller Afdelingen for Herrekonfektion er saa og saa stor uden i Tilknytning hertil at konstatere Afdelingernes Salgsomkostninger, der bl. a. kan bestaa af:

1. Gager og Lønninger til Afdelingsleder og Salgspersonale,
2. Afdelingens Andel i Husleje, Lys og Varme samt Leje af Vinduesplads,
3. Afskrivninger paa Varelager, Debitorer, Butiksinventar m. m.,
4. Renter af den i Varelageret og udestaaende Fordringer samt Inventar bundne Kapital,
5. Forsikringer og Kontingenter (Brand, Tyveri, Ulykke m. m.),
6. Andel i Reklame (saavel Annoncer som Lokaleudstyr, Vinduespynt, Skilte, Plakater m. m.),
7. Udgifter til Indpakkingsmateriale, Salgsformularer o. s. v.,
8. Andel i Porto og Telefonudgifter,
9. Andel i Kørselsudgifter,
10. Afdelingschefens Rejser og Repræsentation,
11. Andel i Virksomhedens Ledelse og Administration (herunder Regnskabsvæsenet, Planlæggelsesafdelingen, Interessekontor o. s. v.).

Disse Omkostninger, der kan være vidt forskellige for de enkelte Afdelinger, maa naturligvis konstateres for hver Afdeling, hvilket kan gøres paa lignende Maade som vist for Industri- og Engros-Virksomhedernes Vedkommende (Eks. V).

Fremgangsmaaden ved den regnskabsmæssige Behandling vil iøvrigt principielt være den, at Omkostningsarterne først fordeles paa Virksomhedens Hovedfunktioner, der f. Eks. kan være:

1. Forvaltning,
2. Administration,
3. Indkøb,
4. Reklame,
5. Forsendelse,
6. Egentlige Salgsafdelinger.

Hovedfunktionerne opdeles igen i Underfunktioner, der f. Eks. for Afdelingen for *Forvaltning* kan være:

1. Ejendommens Drift,
2. Inventarets Vedligeholdelse og Afskrivning,
3. Kørselsmateriellets Drift  
m. m.

Efter at samtlige Omkostninger er paalignet disse Funktioner, »overvæltet« Udgifterne til de øvrige Funktioner, idet der for *Ejendommens*



*Drift* fordeles efter Areal under skyldig Hensyntagen til Lokalernes Beliggenhed. Inventarets *Vedligeholdelse og Afskrivning* fordeles efter Værdien af det Inventar, der er placeret i de enkelte Afdelinger, idet særlige Reparations- og Vedligeholdelsesudgifter udført for enkelte Afdelinger maa fordeles direkte. Leje af *Kørselsmateriel* vil i det væsentlige blive belastet Forsendelsesfunktionen (Kørsel), men ogsaa de øvrige Afdelinger, der maatte gøre Brug af Foretagendets Vognpark, maa naturligvis bære deres Andel.

*Administrationsfunktionen* kan opdeles i:

1. Ledelse,
2. Planlægning,
3. Interessekontor (omfatter alt Personalearbejde),
4. Kreditgivning,
5. Regnskabsvæsen,
  - a. Bogføring,
  - b. Budgettering,
  - c. Statistik og Kontrol.
6. Diverse.

Disse Omkostninger maa fordeles efter et praktisk Skøn, der bygger paa, hvilken Nytte de øvrige Funktioner har af de enkelte Afdelinger inden for Administrationen. En fast Fordelingsnøgle vil formentlig her være at foretrække.

Under *Indkøbsfunktionen* findes:

1. Fælles Indkøbsomkostninger,
2. Udenlandske Indkøbsafdelinger,
3. Varemodtagelse.

Disse Udgifter, der maaske særligt kan henføres til visse Salgsafdelinger, maa ogsaa paalignes efter et Skøn, der dog muligvis maa anlægges ved hver Regnskabsperiode, for at man kan opnaa den retfærdigst mulige Fordeling.

*Reklamefunktionen* vil i den store Virksomhed kræve sit eget Bogholderi, der arbejder med en meget specificeret Opdeling af Udgifter til de enkelte Reklamemidler og Fordelingen heraf paa de enkelte Salgsafdelinger. Dette særlige og vigtige Omraade vil blive behandlet til Slut i Artiklen.

*Forsendelsesfunktionen* kan f. Eks. opdeles i Underfunktioner for:

Pakning og Ekspedition samt  
Kørsel.

Disse Udgifter maa overføres til Salgsafdelingerne paa Basis af stikprøvevise Undersøgelser, angaaende hvilke Afdelinger der væsentligst gør Brug af Forsendelsesafdelingen.

Endelig vil Hovedfunktionen for *Salgsafdelingen* være at opdele efter de Afdelinger, der findes i Virksomheden. Her vil Synspunktet for Adskillelsen mellem Afdelingerne ikke være lokalepræget men branchedelt, saaledes at Opdelingen ofte maa føres ned til de enkelte Diske.

For et Stormagasin af hjemligt Format vil der kunne blive Tale om op imod 80 Salgsafdelinger. Jeg skal ikke trætte med en Opremsning heraf, men blot nævne, hvad der sikkert ikke er Dem ukendt, at der findes Afdelinger, der dækker Kundens Behov fra Fødslen til Døden, fra Afdelingen for Babyudstyr til Afdelingen for Sørgeudstyr.

Da Principperne for Fordeling af Omkostningerne paa de enkelte Funktioner stort set er overensstemmende med, hvad der tidligere er nævnt under Omtalen af Industriens Salgsomkostninger, henvises der, hvad dette Indhold angaar, til dette Afsnit.

I det foregaaende er enkelte Gange berørt Spørgsmaalet om Reklameudgifterne og Vigtigheden af at skabe et tilfredsstillende Overblik herover, og til Slut skal jeg fremsætte nogle Bemærkninger om

#### **Reklameboghorderiets Tilrettelæggelse:**

Med det forøgede Salgsarbejde er særlig Udgifterne til Reklameringsvulmet overordentlig op, saaledes kan det nævnes, at Reklamebudgetter paa 60—100.000 Kr., ja for visse Virksomheder langt højere Tal, ikke er ukendte herhjemme. For at kunne administrere saadanne Udgifter er det naturligvis nødvendigt at føre et overskueligt Regnskab — ikke mindst fordi det er overordentligt paakrævet at følge det en Gang lagte Budget for Reklameudgifternes Omfang. Det er saaledes en væsentlig Opgave for Reklameboghorderiet til Stadighed at kunne give Oplysning om Forvaltningen af Reklamebudgettet, men herudover er det ogsaa nødvendigt for den ansvarlige Leder af Reklameafdelingen at kunne følge i Detailler, hvorledes de afholdte Omkostninger fordeler sig paa Reklamemidlerne saavel inden for de enkelte Salgsdistrikter som paa den enkelte Vare eller Salgsafdeling.

Endelig har Reklameboghorderiet til Formaal at kunne bidrage til Fastlæggelsen af effektive Salgskvota for Repræsentanter og andre Sælgere, og til Klarlæggelse af Reklameindsatsens Rentabilitet er Reklameboghorderiet uundværligt.

Stilles man nu over for den Opgave at skulle tilrettelægge et Reklameboghorderi, maa man først gøre sig klart, hvilket Omfang



*Kontoplan I.*

Reklameudgiften har. Det vil være indlysende, at man ikke behøver noget særligt kompliceret Bogholderi for at følge Forvaltningen af et mindre Reklamebudget (Kontoplan I). Drejer det sig derimod om væsentlige Beløb, der fordeles paa mange forskellige Reklamemidler, maa der skabes et mere omfattende Bogholderi. Det egentlige Regnskab med Mellemværendet udadtil hvad angaar Leverandører af Reklamemidler og Regnskabet med Gager og andre Administrationsudgifter henlægges til det ordinære Regnskabsvæsen. Derimod kan det mere udpenslede Arbejde med Reklameudgiften, der kun har Interesse for Reklamechefen, med Fordel føres i selve Reklameafdelingen.

De Hovedformaal, man maa have for Øje ved Tilrettelæggelsen af Reklamebogholderiet, maa være:

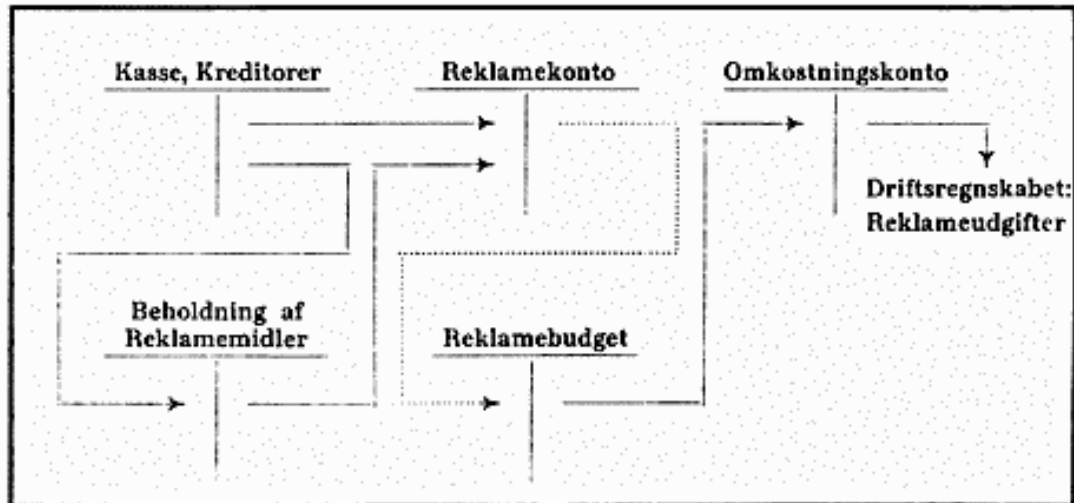
1. At sikre, at Bogholderiet viser de Reklameudgifter, der virkelig er paa-løbet i den betragtede Regnskabsperiode.
2. At der skabes Mulighed for at konfrontere det samlede Budget med de virkelig afholdte Udgifter, saaledes at man til Stadighed kan følge, hvor meget der resterer af det budgetterede Beløb.
3. At Reklameudgifterne specificeres ud, saaledes at man kan se Udgifterne til hvert enkelt Reklamemiddel (f. Eks. Udgifter til Dagbladsannoncer, Kataloger, Plakater, Færdselsreklame, Reklamefilms o. s. v.).
4. At Udgifterne til hvert enkelt Reklamemiddel stilles over for det budgetterede Beløb hertil.
5. At Udgifterne til de enkelte specificerede Reklamemidler fordeles paa en saadan Maade, at man uden særligt Arbejde kan aflæse, i hvilke Salgsdistrikter Reklamemidlerne er anvendt.
6. At Udgifterne til de enkelte specificerede Reklamemidler samtidig fordeles paa en saadan Maade, at man uden særligt Arbejde kan aflæse, for hvilke Varer eller Afdelinger de anvendte Reklamemidler har været sat ind, specificeret for de forskellige Distrikter.

Drejer det sig om væsentlige Beløb, der administreres, vil man med Fordel kunne anvende et Gennemskrivningssystem, der er velegnet netop til et saadant Formaal.

For at gøre Kontrollen med Reklamebudgettet virkelig effektiv bør det tilraades at indkæde Budgettet som et organisk Led i Regnskabsvæsenet, idet det derved opstaaede Krav om regnskabsmæssig Afstem-

ning vil sikre betydeligt imod Fejlpositioner. Metoden, hvorefter Budgettet udregnes, om der bør benyttes Procentsatser af Omsætningen, eller om man bygger Budgettet op fra neden i Lighed med Budgettering inden for andre Omraader i en Erhvervsvirksomhed, skal jeg ikke komme ind paa, da det er af underordnet Betydning for Regnskabsaflæggelsen (Kontoplan II).

### Kontoplan II.



Af denne Kontoplan fremgaar det, at der foruden Reklamekonto er indskudt en særlig Konto for Beholdning af Reklamemidler og en Konto for Reklamebudget.

Beholdningskontoen er nødvendiggjort paa Grund af, at en Række Reklamemidler, set i Relation til Aflæggelsen af kortfristede Driftsregnskaber, har en længere Levetid, hvilket nødvendiggør Oprettelsen af en særlig Konto, der har samme Mission som  $\frac{1}{12}$  Konti i Almindelighed.

De Reklamemidler, der kan være Tale om at regulere af Hensyn til den rigtige Regnskabsaflæggelse inden for de enkelte Perioder, er i det væsentlige:

- Reklamebreve,
- Prislister,
- Kataloger,
- Brochurer o. l.,
- Vareprøver,
- Reklamegenstande,
- Skilte og Udstyr af Varebiler,
- Gavlreklamer,
- Lysreklamer,
- Reklamefilms.

Reklamekonto vil altsaa opsamle de indtil Dato virkelig paaløbne Reklameudgifter.

Konto for Reklamebudget krediteres med Mellemløb for Periodens Andel af Budgettet til Debet for Omkostningskonto. Sammenholdes Reklamekonto og Konto for Reklamebudget fremkommer Overskridelse eller »Bud-

getreserven«. Ved Aarets Udgang udlignes Differencen over Driftsregnskabet.

Derimod er der Anledning til at sige et Par Ord om den regnskabsmæssige Fremgangsmaade ved de meget store Reklamebudgetter, der kræver selvstændig Bogføring helt uden for det øvrige Regnskabsvæsen.

Der vil her være Anledning til at betragte Reklameafdelingen som en Forretning i Forretningen, der arbejder med eget Bogholderi, og som arbejder med Indtægter, der hidrører fra Hovedvirksomheden i den Form, at man rent bogholderimæssigt opretter en Mellemregningskonto med Reklameafdelingen, der godskrives for f. Eks. maanedlige Andele af det budgetterede Beløb. Hovedvirksomheden afholder samtlige Udgifter til Reklamemidler og til Reklameafdelingens Administration og debiterer Reklameafdelingens Mellemregningskonto herfor. Man vil saaledes i Hovedvirksomheden i det væsentlige kunne følge, om der sker Overskridelser af Reklamebudgettet, medens de øvrige Bogføringstransaktioner med Fordeling af Udgifterne paa særlige Konti for Reklamemidler og videre paa Salgsdistrikter og Varearter foretages i Reklameafdelingens eget Bogholderi.

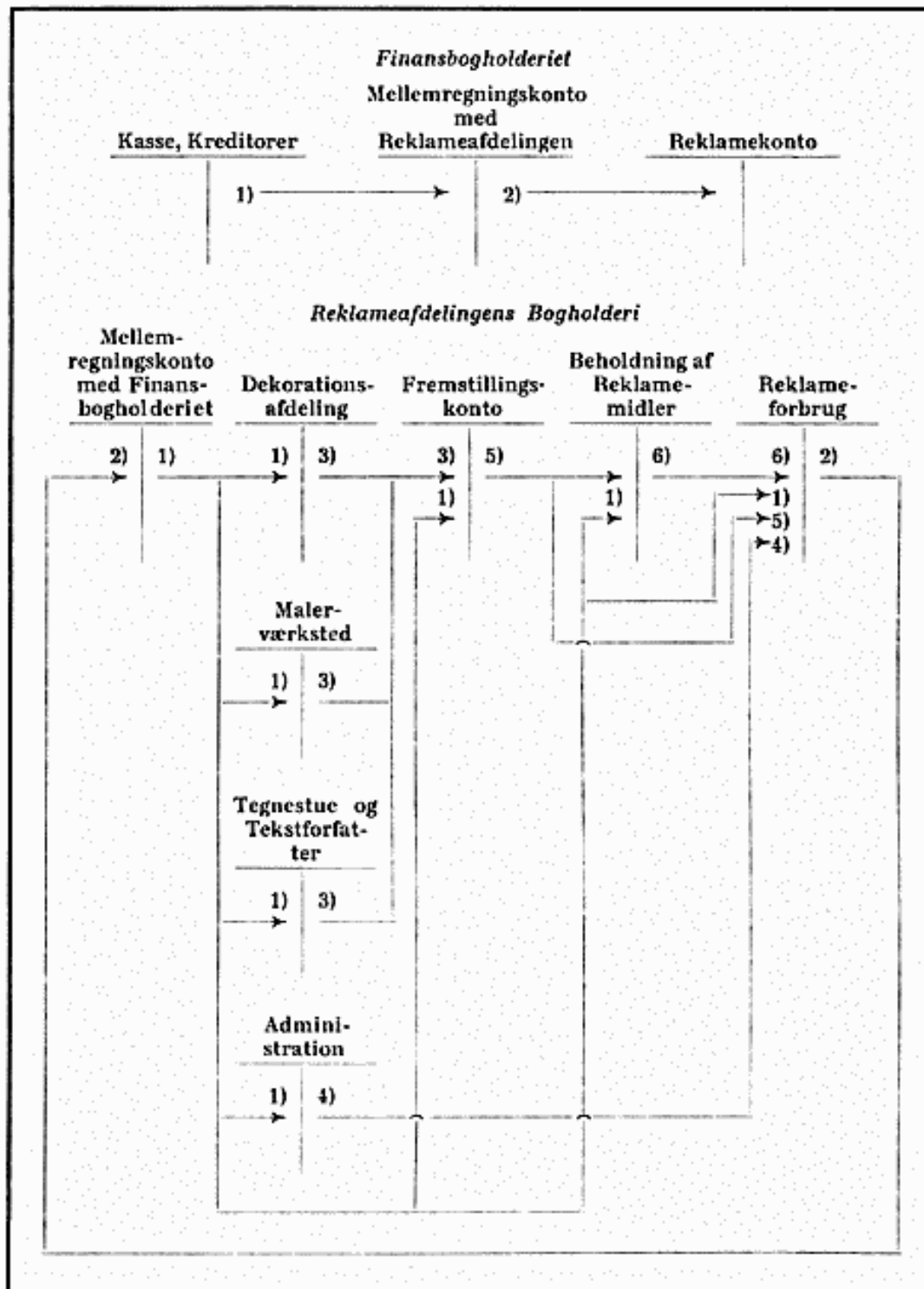
Man foretager saaledes en funktionsmæssig Adskillelse i regnskabsmæssig Henseende med Oprettelse af Reklameafdelingens eget Bogholderi uden at give Slip paa Følingen med Udgifterne og uden at oprette særlig Kasse og Leverandørbogholderi i Reklameafdelingen.

Da det ikke er ualmindeligt, at større Reklameafdelinger selv foretager det Arbejde, som Reklamebureauer i Almindelighed udfører f. Eks. med Udarbejdelse af Brochurer, Kataloger, Plakater, Kundeblade o. l., og der iøvrigt i Stormagasiner vil være Dekorationsarbejder ved Vinduer og i Salgslokaler, der henhører under Reklamefunktionen, vil det udvidede Reklamebogholderi være at tilrettelægge som et egentligt Fabrikationsbogholderi med Konti for:

Dekorationsafdeling,  
Malerværksted,  
Tegnestue,  
Administration

og iøvrigt med Beholdningskonti for Reklamemidler, hvis Varighed strækker sig udover Regnskabsperioden (Kontoplan III).

## Kontoplan III.



## Oversigt over Posteringerne.

- 1) Kontant og paa Kredit købte Reklamemidler, Materialer og Lønninger, Andel i Husleje, Lys og Varme m. m.
- 2) Periodisk Andel i Budget.

- 3) Driftsafdelingernes udførte Arbejde.
- 4) Administrationsudgifter.
- 5) Fremstillede Reklamemidler til »Produktionspris«.
- 6) Forbrug af paa Lager værende eller forudbetalte Reklamemidler.

Som det fremgaar af Posteringsoversigten, posterer Finansbogholderiet samtlige indkøbte Reklamemidler, Materialer, Lønninger og øvrige Omkostningsandele paa *Mellemregningskonto med Reklameafdelingen*, medens modsætningsvis Reklameafdelingens Bogholderi godskriver disse Ydelser paa *Mellemregningskonto med Finansbogholderiet*. Med Mellemrum (f. Eks. maanedlig) posteres Reklamebudgettet over Mellemregningskontiene, dels i Finansbogholderiet (til Debet for Reklamekonto) og dels i Reklameafdelingens Bogholderi (til Kredit for Reklameforbrugskonto). De indkøbte Reklamemidler og øvrige Omkostninger posteres via Reklamebogholderiets Journal dels paa de respektive »Driftskonti« (Hjælpeafdelinger), d. v. s. *Konto for Dekorationsafdeling, Malerværksted, Tegnestue og Tekstforfatter samt Administration*. Paa samme Maade som Tilfældet er ved Bogføringen i industrielle Virksomheder, godskrives disse Afdelingers Ydelser paa Grundlag af Timesatser og Materialeforbrug til Debet for en *Fremstillingskonto*, der paa særlige Underkonti opsamler Regnskabet med Reklameafdelingens enkelte »igangværende Arbejder« (f. Eks. kan nævnes Fremstillingen af en Brochure, der foruden Trykning og Distribution kræver Medvirken af Tekstforfatter, Tegnestue m. m.).

De fremstillede Reklamemidler overføres til »Produktionspris« til henholdsvis *Konto for Beholdning af Reklamemidler* eller *Konto for Reklameforbrug*. Paa Konto for Reklameforbrug opsamles altsaa i Debet samtlige indtil Dato forbrugte Reklamemidler. I Kredit posteres som nævnt Periodens Andel i Reklamebudgettet og Differencen vil altsaa til Stadighed udvise, hvorledes Budgettet er forvaltet.

Ved Aarsafslutningen eller maaske hyppigere, maa denne Difference udlignes, hvilket sker via Mellemregningskontiene, saaledes at Differencen til Slut kommer til at indvirke paa det Beløb, der posteres paa Finansbogholderiets Driftsregnskab som Udgift til Reklame.

Foruden denne Difference vil der ogsaa kunne opstaa Differencer paa Hjælpekontiene. Disse Beløb, der kan være Udtryk for Over- eller Underdækning af Driftsafdelingernes faste Omkostninger eller egentlige Kalkulationsdifferencer, maa naturligvis ogsaa udlignes over Mellemregningskontiene. Ved Regnskabsafslutningen vil Saldoen paa Mellemregningskontiene vise Beholdningen af Reklamemidler, der kan transiteres til den efterfølgende Regnskabsperiode.

Dette var i store Træk en Gennemgang af Reklamebogholderiets Tilrettelæggelse, og jeg vil slutte med et Resumé af det, der er sagt om Salgsomkostningernes regnskabsmæssige Behandling:

Med den Betydning, Salgsarbejdet har faaet i det moderne Erhvervs- liv, der regnskabsmæssigt giver sig Udtryk i de relativt store og stigende Udgifter ved Salgsarbejdets Forberedelse, Tilrettelæggelse og Gennem-

førelse, er det absolut paakrævet at gennemføre en effektiv Rationalisering af disse Omkostninger. De Hjælpemidler, der staar til Raadighed ved dette Arbejde, findes i de moderne Organisationsprincipper, især Ledelsesprincipperne, Lønningsprincipperne, Analyseprincippet og Budgetprincippet.

For at følge og understøtte disse Princippers Effektivitet er det moderne Regnskabsvæsen en absolut nødvendig Hjælpekilde.

Det er paakrævet at udbygge Regnskabet med Salgsomkostningerne efter de Erfaringer, der er gjort inden for det industrielle Regnskabsvæsen, saaledes at Omkostningerne ikke alene kontrolleres i deres Egenskab af Omkostningsarter, men saaledes at der føres et virkeligt rationelt tilrettelagt Funktionsregnskab, der sætter den ansvarlige Leder i Stand til at opspore Omkostningerne og derigennem Tabskilderne ved deres Udspring. For Virksomheder, der afsætter de fabrikerede eller indkøbte Varer gennem forskellige Distributionskanaler, vil det være paakrævet at konstatere Omkostningerne ved de benyttede Salgsformer for derigennem at finde frem til den i rentabilitetsmæssig Henseende mest ideelle Opbygning af Salgsorganisationen. For Virksomheder af større Omfang vil det for visse Funktioners Vedkommende f. Eks. Reklameafdelingen, Ekspeditionsafdelingen o. l. være nødvendigt at føre særlige Underboghoderier, ofte af stærkt specificeret Karakter. Det vil her være af Værdi at indkæde Budgettet eller at udarbejde særlige Standardsatser for de enkelte Ydelser for derved at muliggøre Udførelsen af det overordentlig betydningsfulde Arbejde, der vil blive Regnskabsvæsenets hidtil største Opgave, nemlig at konfrontere *Forventningen med Kendsgerningen*.