

# En norsk Standard for Industrivirksomheders Regnskabsvæsen med særligt Henblik paa Kalkulationsspørgsmaal<sup>1)</sup>

Af Palle Hansen

## I

Paa Initiativ af Den norske Ingeniørforening udnævnte Norges Standardiseringsforbund i 1935 en Komité, der fik til Opgave at udarbejde Forslag til en Terminologi for industriel Kalkulation. Komiteens Arbejde blev offentliggjort i 1937 sammen med en foreløbig Indstilling som et Forslag til »Industrielle selvbekostberegninger — Terminologi med definitioner og bemærkninger«.

Som en Fortsættelse af dette Arbejde fremkom i Slutningen af 1941 et nyt Forslag, denne Gang omfattende: »Grundlæggende regler for selvkostberegninger«.

Den nedsatte Komité, der har haft Overingeniør Knud Sømme, Den norske Ingeniørforening, som Formand og iøvrigt omfattet Repræsentanter for Norges Standardiserings-Forbund, Norges Industriforbund og Forretningsøkonomisk Forening har sat sig meget vide — og betydningsfulde Formaal med sit Arbejde.

Saaledes nævner Overingeniør Knud Sømme i et Foredrag: »Standardisering av industrielle selvkostberegninger«<sup>2)</sup>, at

»det er vårt håp, at standarden skal bli til hjelp og veiledning for dem som vil starte et regnskapsvesen eller forandre det de har. Videre at den kan bli til hjelp ved undervisningen i selvkostendeproblemer og gjøre denne mest mulig ensartet.

Viktigst er vel, at en standardisering av selvkostberegningene på sunde prinsipper vil bidra til fremme av økonomien for bedriftene,

<sup>1)</sup> Selvkostberegninger og disses krav til regnskapsvesenet for industrielle og lign. virksomheter. Foreløbig forslag utarbeidet av Norges Standardiserings-Forbunds komité for selvkostberegninger.

<sup>2)</sup> Norges Industri 10/1941.

# En norsk Standard for Industrivirksomheders Regnskabsvæsen med særligt Henblik paa Kalkulationsspørgsmaal<sup>1)</sup>

Af Palle Hansen

## I

Paa Initiativ af Den norske Ingeniørforening udnævnte Norges Standardiseringsforbund i 1935 en Komité, der fik til Opgave at udarbejde Forslag til en Terminologi for industriel Kalkulation. Komiteens Arbejde blev offentliggjort i 1937 sammen med en foreløbig Indstilling som et Forslag til »Industrielle selvbekostberegninger — Terminologi med definitioner og bemærkninger«.

Som en Fortsættelse af dette Arbejde fremkom i Slutningen af 1941 et nyt Forslag, denne Gang omfattende: »Grundlæggende regler for selvkostberegninger«.

Den nedsatte Komité, der har haft Overingeniør Knud Sømme, Den norske Ingeniørforening, som Formand og iøvrigt omfattet Repræsentanter for Norges Standardiserings-Forbund, Norges Industriforbund og Forretningsøkonomisk Forening har sat sig meget vide — og betydningsfulde Formaal med sit Arbejde.

Saaledes nævner Overingeniør Knud Sømme i et Foredrag: »Standardisering av industrielle selvkostberegninger«<sup>2)</sup>, at

»det er vårt håp, at standarden skal bli til hjelp og veiledning for dem som vil starte et regnskapsvesen eller forandre det de har. Videre at den kan bli til hjelp ved undervisningen i selvkostendeproblemer og gjøre denne mest mulig ensartet.

Viktigst er vel, at en standardisering av selvkostberegningene på sunde prinsipper vil bidra til fremme av økonomien for bedriftene,

<sup>1)</sup> Selvkostberegninger og disses krav til regnskapsvesenet for industrielle og lign. virksomheter. Foreløbig forslag utarbeidet av Norges Standardiserings-Forbunds komité for selvkostberegninger.

<sup>2)</sup> Norges Industri 10/1941.

bidra til muligheten for et nærmere *samarbeide mellem disse og fjerne den usunne konkurranse på markedet*, som ofte skriver sig fra mangelen på oversikt over omkostningsberegningene og dermed fremstillingsomkostningene for de forskjellige produkter ..... Endelig er det vårt håp, at sunde prinsipper i selvkostberegningene, og da især på området renter og avskrivninger, efterhånden skal få vår *skattelovgivning*, som på enkelte punkter står i strid med de prinsipper, som kan fremme bedriftenes økonomi og gjøre dem til det, som er skattemyndighetenes mål: sunde og varige skatteobjekter«.

Det vil forstås, at disse omfattende, forskjelligartede Formaaler har maattet medføre en særlig dybtgaaende Redegørelse og Forslaget fylder da ogsaa 126 Sider og 17 Bilag med grafiske Fremstillinger, Kontoplaner og diverse Skemaer.

I Komiteens foreløbige Indstilling er det anført, at dens Opgave først og fremmest maatte bestaa i »for selvkostberegninger helt i sin almindelighet å gi regler som det kunde bygges videre på ved utarbeidelsen av spesielle standarder for bedrifter i bestemte bransjer«. Paa Grund af manglende norsk Litteratur har Komiteen endvidere fundet det nødvendigt at give en Del Kommentarer til de kortfattede Regler særlig med Henblik paa, at Standarden skal kunne danne Grundlag for Skoleundervisningen.

Den i Standarden anvendte Terminologi er ikke i Overensstemmelse med det tidligere fremkomne Terminologiforslag. Komiteen har, som det anføres i Forordet, gjort dette med velberaadig Hu, idet Terminologiforslaget under Arbejdet med Grundprincipperne paa flere Punkter har vist sig uheldig.

Det er her særlig Begreberne »omkostning« og »selvkostende«, der sigtes til. I Terminologiforslaget af 1937 var der benyttet saavel Begreberne »utgift« som »omkostninger«, idet »utgifter« blev defineret som »de med en virksomhet forbundne forbruk, som kan beregnes i penger — i det mindste tilnærmet«, medens »omkostninger« blev defineret som »de utgifter ved fremstilling og/eller markedsføring og salg av en vare, som ikke kan ansees å være hverken arbeidsløn eller utgifter til materialer vedrørende fremstilling av noe enkelt produkt, en enkelt bestilling eller enkelt fabrikkasjonsordre«.

Dette yderst uheldige Synspunkt, hvor direkte Omkostninger defineres som utgifter, medens indirekte Omkostninger kaldes omkostninger, har man altsaa nu forladt, men desværre har man ikke udarbejdet nogen anden Terminologi, men uden videre gaaet over til andre Udtryk, idet man, »håper at nærværende forslag vil kunne læses uten

støtte i et terminologiforslag, idet betydningen av de anvendte ord og uttryk vil fremgå av teksten«.

Selv om man forstaar Komiteens Trang til »at gribe om Nælden og tage fat« i Stedet for at fortabe sig i dybtgaaende, tidskrævende Diskussioner om Termer, og selv om man inderst inde sympatiserer med denne Trang til at faa noget fra Haanden, maa det straks siges, at det forekommer et noget farligt Synspunkt.

Den veltrænede Fagmand vil uden Tvivl kunne læse det væsentlige i Standarden uden at komme ud for Vildfarelser eller uden at standse paa Grund af Uklarheder, men for ham alene er Standarden jo næppe blevet til. Derimod er det min Opfattelse, at for den store Gruppe af Interesserede, hvis Erfaring og Træning inden for Omraadet: Industriens interne Regnskabsaflæggelse ikke er særlig stor, vil den Fremgangsmaade, den norske Komité har valgt, kunne blive direkte skadelig eller i det mindste afstedkomme saadanne Uklarheder i Opfattelsen, at Standarden ikke faar den tiltænkte Værdi. Man burde derfor hellere have udsendt en Lærebog i industriel Regnskabsvæsen og vente med Offentliggørelsen af en Standard, indtil der forelaa et gennemdrøftet Terminologiforslag.

Saavidt det kan ses, bygges der nu paa den almindelige Opfattelse af Begreberne: Ubetaling — Udgift — Omkostning.

De Udgifter, der ikke vedrører Produktion og Afsætning og derfor ikke ved Forbrug bliver Omkostninger kaldes med et noget uheldigt Udtryk, hentet fra det svenske Terminologiforslag: »bokholderiets merutgifter«!! Man spørger sig selv, hvad der forstaas ved »bokholderi«. De Omkostninger, der vedrører Omkostningsberegningerne, men som ikke opstaar som Udgift, kaldes i Lighed med det svenske Forslag for: »selvkostberegningenes meromkostninger«.

Standarden er inddelt i fire Hovedafsnit, omfattende:

- 1) Grundlæggende Regler (N. S. 571).
- 2) De forskellige Arter af Omkostninger og dissers Behandling (N. S. 572).
- 3) Kontoplanramme (N. S. 573).
- 4) Vejledning for Udarbejdelse af Omkostningsfordelings- og Kalkulationsskemaer. (N. S. 574).

I Afsnittet betegnet: Grundlæggende Regler redegøres for Omkostningernes Opdeling og regnskabsmæssige Behandling. Det anføres, at Omkostningerne maa opdeles efter Art og Type, og at der sker Fordeling af Omkostningerne paa Omkostningssteder og Omkostningsbærere.

Opdelingen efter Omkostningsarter fører til en Adskillelse i Fællesomkostninger og andre Omkostninger. Under *Fællesomkostninger* behandles: Afskrivninger, Renter, Skatter og Afgifter, Risikoomkostninger, Administrationsomkostninger, Bygningsleje og Maskinleje; under *andre Omkostninger* behandles: Materialer, indirekte Materialeomkostninger, Arbejdsløn, med Arbejdsløn forbundne Omkostninger, specielle direkte Produktionsomkostninger, indirekte Produktionsomkostninger, Administrationsomkostninger, indirekte Salgsomkostninger, specielle direkte Salgsomkostninger og Salgsindtægtsreduktioner. Der er ikke givet nogen Definition paa Begrebet Fællesomkostninger. Der menes antagelig hermed Fællesomkostninger i Relation til Omkostningsfordeling paa Omkostningssteder.

Omkostningernes Opdeling efter Type behandles meget indgaaende. Der skelnes mellem:

- 1) Variable Omkostninger uden fast Bestanddel.
- 2) Variable Omkostninger med fast Bestanddel.
- 3) Faste Omkostninger.
- 4) Springvis faste Omkostninger.
- 5) Driftsbetingede faste Omkostninger.

Denne Opdeling, der virker højst uklar netop paa Grund af manglende Definition af Begreberne, tager Sigte paa at klarlægge Spørgsmaal i Forbindelse med de indirekte Omkostningers Fordeling paa Omkostningsbærere og paa Spørgsmaal i Forbindelse med Kalkulationens (selvkostberegningens) Opbygning. Der peges paa det meget væsentlige, at der for variable Omkostningers Vedkommende bør benyttes et Mængdefordelingsgrundlag, medens der ved Fordeling af faste Omkostninger bør benyttes et Tidsfordelingsgrundlag. Naar den norske Komité foreslaar en regnskabsmæssig Spaltning af Omkostningerne, der gaar saa vidt som Tilfældet er, skyldes det, at man anser det for paakrævet — og muligt — ved Hjælp heraf, at kunne beregne

Produktets *Minimumspris*,  
Produktets *Grænsepris*, og  
Produktets *Selvkostende*.

*Minimumsprisen* er iflg. Definitionen »den Pris for en bedrifts produkter som, fra rent driftsøkonomisk side sett, gir samme resultat (tap) enten bedriften står eller går«.

»*Grænseprisen* angir den pris en bedrifts produkter kan sælges til uten at selve bedriften taper i verdi som produksjonsmiddel«, medens »*Selvkostendet* angir den minste pris en bedrift må ha for å dekke sine omkostninger og gi en forrentning av egenkapitalen som minst tilsvarener en normal kapitalforrentning ved andre, sikrere former for investering«.

Et Produkts Minimumspris fremkommer derfor iflg. det norske Forslag ved Addition af *variable Omkostninger og driftsbetingede faste Omkostninger*, medens Produktets Grænsepris konstateres ved, at der til Minimumsprisen tillægges *diverse faste Omkostninger* (Stilstandsomkostninger) og saakaldte *bundne Kapitalomkostninger*, hvilket Begreb imidlertid ikke findes defineret eller behandlet nogetsteds i Fremstillingen.

For at komme til Produktets selvkostende maa der til Grænseprisen lægges saakaldte *betingede Kapitalomkostninger*, hvilket Begreb heller ikke er defineret eller behandlet i Fremstillingen.

Selvom det maa erkendes, at disse »Priser« har væsentlig Interesse ved Kalkulationen, maa det anføres, at den Maade, Problemerne er behandlet paa i den norske Standard, er yderst nødtørftig, saaledes at man ikke paa Basis af de iøvrigt yderst detaillerede Kalkulations-skemaer og Omkostningsfordelings-skemaer kan finde en positiv Rettesnor for Opdelingen af Omkostningerne i de nævnte Hovedgrupper. Da det er paa dette Punkt, den norske Standard gaar væsentlig udover, hvad man almindeligvis finder behandlet i Bøger og Skrifter, der henvender sig til Praksis, maa det betegnes som saa meget mere beklageligt, at man ikke er gaaet langt dybere, hvorved man formentlig vilde komme til den Erkendelse, at en Opdeling af denne Art i det interne Regnskabsvæsen, vil blive af yderst problematisk Værdi, muligvis ugørlig at foretage. Man maa derfor om dette Spørgsmaal stille sig afventende, indtil en grundigere Fremstilling foreligger.

### III

Konsekvensen af den norske Opfattelse af Omkostningerne og deres regnskabsmæssige Behandling har ført til Udarbejdelsen af en saakaldt Kontoplanramme, der imidlertid omfatter den kontomæssige Registrering af samtlige i en Virksomhed opstaaede Poster. Det anføres, at den foreslaaede Kontoplanramme er forudsat at skulle være et fæl-

les Udgangspunkt for Udarbejdelse af Kontoplaner for de enkelte Virksomheder og for bestemte Brancher. Kontoplanrammen er inddelt efter Decimal-Systemet i 10 Kontoklasser.

*Klasse 0: Anlægs- og Kapital Konti* (hvilende Konti) samler alle de Formue og Kapital Konti, hvorpaa der i Almindelighed kun sjældent er Bevægelse i Aarets Løb, og alle de Konti, som er nødvendige for at kunne fordele Udgifter og Indtægter, som vedrører mere end eet Regnskabsaar (antecipative og transitoriske Indtægter og Udgifter).

*Klasse 1* omfatter de saakaldte *Finans Konti* (kortfristede Formue- og Gældsposters Konti) d. v. s. alle de Konti for Formue og Fremmed Kapital, som samler det løbende Regnskab med Pengemellemværender, Debitor- og Kreditor mellemværender etc.

I *Klasse 2: Beholdningers Konti*, samles alle de Konti for Formue- dele, som er nødvendige for at kunne holde Regnskab med, hvor stor en Del af den af Virksomheden forvaltede Kapital, som til enhver Tid er bundet i Beholdning af Raamaterialer, Hel- og Halvfabrikata etc.

I *Klasse 3, Neutrale Konti*, samles alle Konti, der registrerer Indtægter og Udgifter, som ikke vedrører Virksomhedens Hovedformaal, de saakaldte: bokholderiets merudgifter og merindtægter.

*Klasse 4* omfatter *Udjævnings- og Budget Konti*. Iflg. Standarden samles her a) alle Konti, der vedrører Udgifter, som betales uregelmæssigt, men som maa fordeles som Omkostninger med lige store Andele paa lige store Dele af Regnskabsaaret, b) alle de Konti, som er nødvendige hvor der i »selvkostberegningen« arbejdes med budgetterede Omkostninger, c) alle Konti vedrørende de Omkostninger, som skal indgaa i »selvkostberegningen«, men som ikke tvangsmæssig gaar ind i et almindeligt Handelsbogholderi (»selvkostberegningenes meromkostninger«).

*Klasse 5* omfatter *Omkostningsarters Konti*. I denne Klasse samles alle de Konti, som er nødvendige for at faa de Omkostninger, som skal indgaa i »Selvkostberegningerne«, sorteret og samlet efter Art.

I *Klasse 6, Omkostningssteders Konti*, samles alle de Konti for Omkostningssteder, der i den enkelte Virksomhed skønnes nødvendige af kontrol- og kalkulationmæssige Aarsager.

*Klasse 7* indeholder de saakaldte *Afregnings Konti*. Herunder samles Konti, hvis Anvendelse nødvendiggøres, saafremt man ikke opretter Konti for Omkostningssteder direkte i Bogføringen, men foretager Fordelingen af Omkostninger til Omkostningssteder i et særligt Omkostningsfordelingsregnskab.

*Klasse 8* omfatter *Resultat Konti*. Iflg. Standarden samles her alle de Konti, der oprettes »for at kunne føre det økonomiske Resultat af Bedriftens Virksomhed tilbage til sine enkelte Aarsagsfaktorer«, og endelig opsamles i

Fig. 1. Kontoplanrammens Indhold.

Klasse 0 Hvilende Konti	Klasse 1 Finans Konti	Klasse 2 Beholdningers Konti	Klasse 3 Neutrale Udgifter og Indtægter	Klasse 4 Udjævnings- og Budget Konti
0 Grundværdier	10 Kasse	20 Raamaterialer	30 Ekstraordinære og neutrale Udgifter	40
1 Bygninger	11 Banker	21 Hjælpematerialer	31 Ekstraordinære og neu- trale Indtægter	41
2 Maskiner og ma- skinelle Anlæg	12 Veksler, Valuta og Værdipapirer	22 Fremmede Halvfabri- kata	32 Ejendomsforvaltning	42
3 Transportindretninger	13 Fordringer paa Kun- der	23 Varer i Arbejde (Fabrikationskonti)	33 Omsætningsafgift	43
4 Værktøj, Modeller og Inventar	14 Andre Fordringer	24 Egne Halvfabrikata	34 Agio	44
5 Patentrettigheder, Li- censer etc.	15 Gæld til Leverandø- rer	25 Biprodukter og bruge- ligt Affald	35 Ledig	45
6 Interesser i andre Sel- skaber og langfristede Fordringer	16 Accepter	26 Egne Færdigvarer	36 Ledig	46
7 Langfristede Laan	17 Anden løbende Gæld	27 Anlæg i Arbejde (Stor- reparationer m. v.)	37 Ledig	47
8 Kapital Konti og Re- servofonds	18 Ledig	28 Ledig	38 Ledig	48
9 »Avsetninger« og Af- grænsninger for Aars- regnskabet	19 Ledig	29 Ledig	39 Ledig	49

I nødvendig Udstrækning medtages bl. a. Konti som i Klasse 5 eller 6, som  
Grupperes tilsvarende



Klasse 5 Omkostningsarters Konti	Klasse 6 Omkostningssteders Konti	Klasse 7 Afregnings (Konti)	Klasse 8 Resultat Konti	Klasse 9 Afslutnings- og Resultat Konti
50 Lønninger	60 Fællesafdelinger	70 Lønninger	80 Salgskonto	90 Vinding- og Tabs- Konto
51 Sociale Omkostninger	61 Hjælpeafdelinger	71 (Materialer)	81 Selvkostende Konto	91 Balancekonto
52 Hjælpematerialer og » Drivstoffer»	62 Indkøbs- og/eller Ma- terielfdelinger	72 Indirekte Materiale- omkostninger	82 Salgsindtægters Konti	92 Ledig
53 Selvkostberegningens (beregne) Afskrivnin- ger og Renter	63 Produktionsafdelinger	73 Indirekte Produktions- omkostninger	83 Salg af Affald	93 Ledig
54 Reparationer og Ved- ligeholdelse	64 Administrationsafde- linger	74 Specielle direkte Pro- duktionsomkostninger	84 Videre salg af andre Produkter	91 Ledig
55 Ejendomsskatter, Af- gifter, Forsikringer	65 Salgsafdelinger	75 (Administrationsom- kostninger)	85 Indtægtsreduktioner	95 Ledig
56 Diverse Fællesomkost- ninger	66 Ledig	76 Indirekte Salgsomkost- ninger	86 Kalkulationsdifferencer (resp. Afdelingsresul- tatkonti)	96 Ledig
57 Ledig	67 Ledig	77 Specielle direkte Salgs- omkostninger	87 Værdiregulerings Konti	97 Ledig
58 Specielle direkte Om- kostninger	68 Ledig	78 Ledig	88 Virkelige Afskrivninger	98 Ledig
59 Ledig	69 Ledig	79 Ledig	89 Ledig	99 Ledig

<sup>1)</sup> Denne Gruppering gælder kun for Enkeltkalkulation (tilleggsmetoden). Ved Brug af andre Kalkulationsmetoder maa Grupperingen afpasses herefter. Hvis der benyttes Konti for Omkostningssteder vil som Regel de fleste af Kontiene i Klasse 7 falde bort.

*Klasse 9, Afslutnings Konti*, d. v. s. de Konti, »som er nødvendige for at afslutte Regnskab med en Oversigt over Driftsresultatet og Formuestillingen«.

Som Specifikation til Kontoplanrammets Hovedklasser er der i et særligt Bilag til Standarden givet detaljerede Regler for, hvilke Konti der skal føres under de enkelte Grupper.

Til Forstaaelse af en Række af de Spørgsmaal, der vil staa aabne, naar der alene redegøres for Kontoplanrammets principielle Opbygning, anføres denne Specifikation som Fig. I.

Kontogruppe Nr. 9 under Hvilede Konti: »Avsetninger« og Afgrænsninger for Aarsregnskabet indeholder Konti for transitoriske og antecipative Udgifter og Indtægter opstaaet ved Udarbejdelse af Aarsregnskabet. Med »Avsetninger« menes antagelig Delcredere Konti. Desuden er der under Gruppe 9 afsat Plads til Konti for Garantiforpligtelser og Vekselsansvar.

I Klasse 3: Neutrale Udgifter og Indtægter er Gruppe 30 afsat til »Ekstraordinære og neutrale Udgifter« herunder virkelig paaløbne Renter, idet det forudsættes, at der gennem en Konto i Gruppe 53 posteres beregnede Renter. I Gruppe 31 findes Konti for virkelig indtjente Renter.

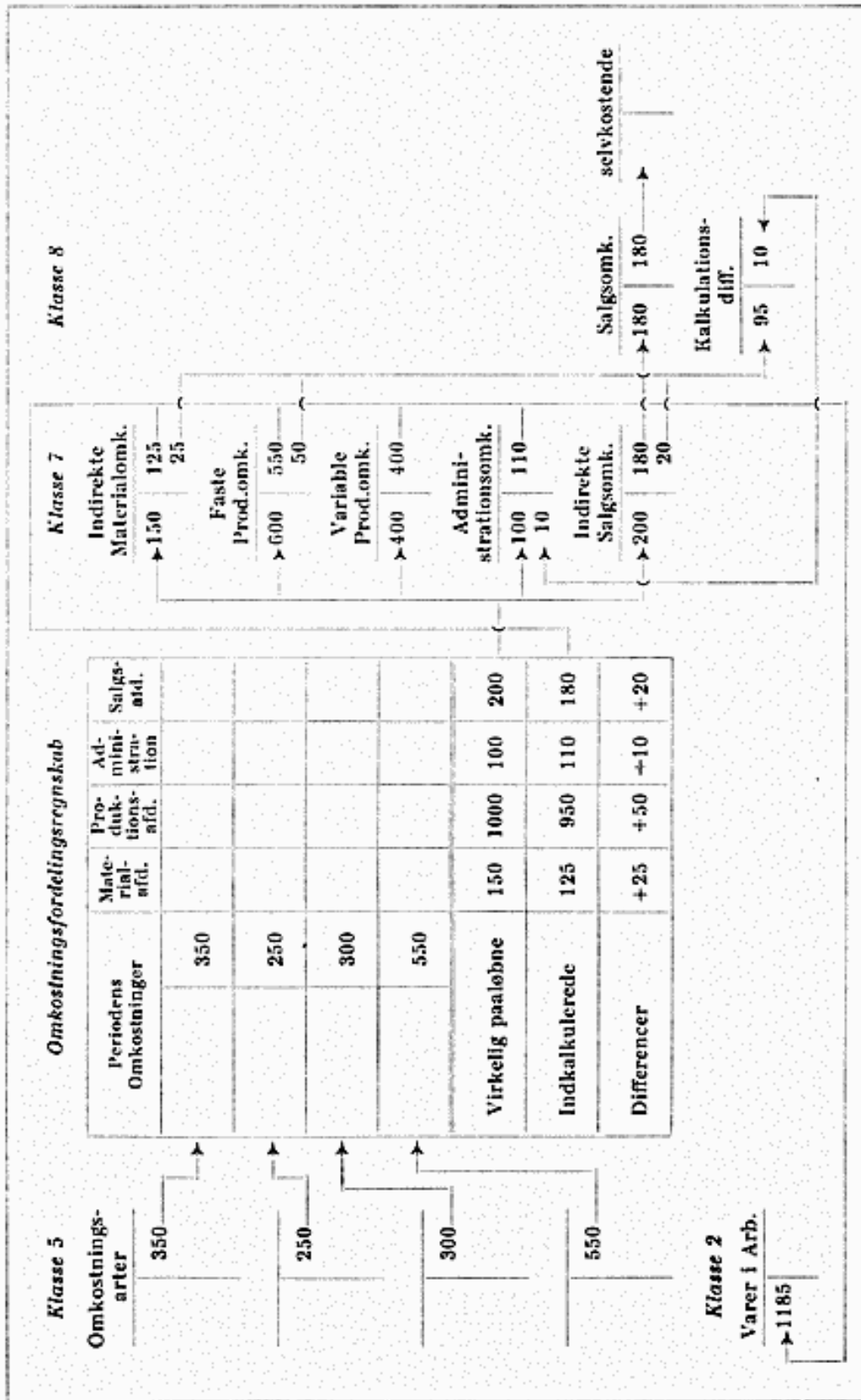
Hvad angaar Fremgangsmaaden med Brugen af Konti i Klasse 7, Afregnings Konti, henvises til Fig. II.

For at forklare Brugen af Kontoplanen — især Mulighederne for forskellig Tilrettelæggelse af Kontosystemet med Henblik paa mere eller mindre specificerede Efterkalkulationer og for Fordeling af Omkostningerne paa Omkostningssteder gennemgaas i Standarden tre Kontoplaner:

- Eks. I. Kontoplan uden Konti for Omkostningssteder, men med Konti for Udjævning af en Del indirekte Omkostninger.
- Eks. II. Kontoplan uden Konti for Omkostningssteder, men med Konti for fuldstændig Omkostningsbudgettering m. m.
- Eks. III. Kontoplan med Konti for Omkostningssteder og Konti for fuldstændige Omkostningsbudgettering.

Betragter man *Kontoplan I*, der her er vist som Fig. III, fremgaar det ikke (ej heller af Ledsageteksten), hvad der menes med »en Del indirekte Omkostninger«. Det nævnes i Teksten, at Lønninger og indirekte Omkostninger af forskellig Art debiteres vedkommende Konti i Klasse 5 eller, hvis det gælder Udgifter, som betales for længere Tid ad Gangen, vedkommende Udjævningskonti i Klasse 4. Selvom det ikke direkte omtales, at Udjævningskontiene ogsaa maa tages i Brug, saa-

Fig. II.



fremt der er opstaaet Omkostninger i Perioden, der først bliver til Udgift i en efterfølgende Periode, maa man vist opfatte Forholdet saaledes, at Klasse 5 opsamler Periodens indirekte Omkostninger, efter at Transitering og Antecipering har fundet Sted. Disse Omkostninger vil includere kalkulerede Meromkostninger (selvkostberegningens meromkostninger) og beregnede Renter og Afskrivninger<sup>1)</sup>.

Det bliver saaledes disse virkelig paaløbne indirekte Omkostninger, der overføres til et Omkostningsfordelingsregnskab — organiseret uden for det egentlige Bogholderi — med det Formaal at faa Omkostningerne fordelt dels paa de Omkostningssteder, hvor de er opstaaet og dels opdelt i faste og variable Omkostninger. Efter at denne Behandling har fundet Sted, kan de virkelig paaløbne Omkostninger via dette Fordelingsregnskab overføres til de respektive Afregningskonti i Klasse 7, saaledes som det fremgaar af Fig. II.

For saa vidt man anvender Normaltillæg (Normalaarsmetoden) eller Tillæg beregnet paa Basis af et Budget (Budgetmetoden) eller lignende Afregningsmetoder, kan man naturligvis paa Omkostningsfordelingsregnskabet udregne de Beløb, der iflg. det foreliggende Fordelingsgrundlag skal indkædes i Bogføringen som kalkulerede Tillæg til Dækning af de paa Omkostningsstederne paaløbne Omkostninger. I saadanne Tilfælde vil der opstaa Afvigelser mellem de virkelig paaløbne Omkostninger og de indkalkulerede Beløb, der maa opsamles paa de under Klasse 8 opførte Konti for Kalkulationsdifferencer. Den principielle Fremgangsmaade kan da være den i Fig. II anførte.

Ved at arbejde med Kontoplan I opnaas altsaa det yderst tilfredsstillende, at man i Bogføringen kan aflæse Periodens virkelig paaløbne Omkostninger af Artskontiene i Klasse 5, medens Omkostningsfordelingsregnskabet føres uden for det egentlige Bogholderi, men paa Basis af de paa Kontiene i Klasse 5 konstaterede Beløb.

Omkostningsfordelingsregnskabet bliver saaledes Formidleren af Posterierne fra Kontiene i Klasse 5 til de saakaldte Afregningskonti i Klasse 7, der er inddelt alene efter Hensynet til den Kalkulationsform, Virksomheden anvender.

I dette Tilfælde, hvor de indirekte Omkostninger er opdelt efter deres Karakter af faste og variable Omkostninger, vil der saaledes være skabt et udmærket Grundlag for Kontrol med de paa Omkostningsstederne paaløbne Omkostninger og et udmærket Grundlag for

<sup>1)</sup> Det ses ikke, hvorfor Konto for specielle *direkte* Produktionsomkostninger og specielle *direkte* Salgsomkostninger baade skal føres i Klasse 5 og Klasse 7, det maa da være tilstrækkeligt med at føre disse Omkostninger direkte i Klasse 7.



Udarbejdelse af en specificeret Efterkalkulation, der kan udvise de paa Produktet paaløbne variable Omkostninger og Produktets Andel i de faste Omkostninger. Endelig vil der ved Hjælp af Kontiene for Kalkulationsdifferencer kunne skaffes effektivt Talmateriale til Kontrol med Aarsagerne til Difference mellem virkelig paaløbne indirekte Omkostninger og de indkalkulerede Tillæg til Dækning heraf, særligt om Differencerne hidrører fra Svingninger i Beskæftigelsesgraden eller manglende Sikkerhed ved Udarbejdelse af Kalkulationstillæg.

Alt i alt maa det om den foreslaaede Kontoplan siges, at den tilfredsstillende langt de væsentligste af de Krav, der kan stilles til Overblik og Kontrol med en Virksomheds økonomiske Transaktioner, saavel indadtil som udadtil.

Sammenlignet med tidligere fremkomne Forslag af lignende Art maa Kontoplanen vel kunne betegnes som en heldig Kombination af Schmalenbachs og R. K. W.s Forslag til Enhedskontoplaner.

Desværre kan man ikke betegne *Kontoplan II*<sup>1)</sup> som fuldt saa tilfredsstillende. Dette gælder saavel det formelle som det reelle.

For det første gælder det iflg. Overskrift og Tekst, at de i Klasse 4 debiterede »paaløbne« Omkostninger ikke skal undergaa den kendte Behandling m. H. t. Transitering og Antecipering, for at man kan finde frem til de i Perioden virkelig opstaaede (d. v. s. forbrugte) Omkostninger. Derimod skal disse Konti krediteres for »Periodens budgetterede Omkostninger«.

Nu kan Spørgsmaalet om Værdien af at indkæde de budgetterede indirekte Omkostninger i den interne Bogføring i sig selv diskuteres. Efter min Opfattelse, naar man længere i kontrolmæssig Henseende ved at opdele de indirekte Omkostninger i faste og variable og arbejde med Kalkulationstillæg til Dækning af disse to »Typer« af Omkostninger. Derudover er der naturligvis intet i Vejen for, at man uden for Bogføringen foretager Sammenligning mellem Virkelighed og Budget.

Men det, der forekommer mig langt alvorligere, er Forslaget om at undlade at konstatere Periodens virkelige Omkostninger, men derimod at »videresende« fra Kontiene i Klasse 4 de budgetterede Omkostninger, der efter at være debiteret Artskontiene i Klasse 5 glider videre ind i Omkostningsfordelingsregnskabet. Derved opnaar man, at Omkostningsfordelingsregnskabet blot bliver et Spejlbillede af Budgetlægningen, hvad der dog næppe kan være Meningen. Tilmed

<sup>1)</sup> Kontoplan uden Konti for Omkostningssteder, men med Konti for fuldstændig Omkostningsbudgettering m. v.

er det foreslaaet, at *de* indirekte Omkostninger, der kan henføres direkte til et Omkostningssted *ikke* skal passere Klasse 4 eller Artskontiene i Klasse 5, men føres direkte i Klasse 6 paa visse Afdelingskonti og derfra føres ind i Omkostningsfordelingsregnskabet. Paa denne Maade bliver Omkostningsfordelingsregnskabet en yderst mærkværdig pêle-mêle, der maa betragtes som værdiløs for ikke at sige direkte skadelig ved Kontrollen.

Man tør ikke tænke paa, hvorledes der skal holdes Styr paa, om de Omkostninger, der direkte kan henføres til Omkostningsstederne og derfor ikke debiteres Klasse 4 (Udjævnings- og Budgetkonti) er inkluderet i de budgetterede Beløb, der krediteres de respektive Artskonti i Klasse 4 til Debet for Klasse 5.

Imidlertid kan jeg daarligt tro, at det — trods den foreliggende Tekst, der i og for sig ikke giver Anledning til Tvivl<sup>1)</sup>, kan være Meningen at postere som anført. Foran Debiteringen af Artskontiene i Klasse 5 bruges f. Eks. følgende Tekst: »Utjævnede omkostninger«, hvilket kunde tyde paa, at det er Periodens virkelig paaløbne Omkostninger, der skal bogføres, hvad der afgjort maa betegnes som det eneste rigtige, i hvert Fald paa dette Stadium i Omkostningsbehandlingen. Et andet Forhold, der ogsaa bestyrker een i denne Opfattelse, er, at man ikke i Ledsageteksten eller Fremstillingen omtaler de Saldi, der maa opstaa paa Kontiene i Klasse 4. Der maa jo her fremkomme nogle yderst mærkelige Saldi repræsenterende en Blanding af forudbetalte og skyldige Omkostningsbeløb<sup>2)</sup> og Differencer fremkommet som Forskellen mellem Budget og Virkelighed.

Det maa saaledes antages, at det næppe har været Komiteens Mening at foreslaa en saadan Posteringsmaade, men det kunde være interessant at høre nærmere herom, idet der ved Anvendelsen af Udtrykket: Budgetprincipet er skabt Uklarhed og Tvivl, der ikke kan afklares ved at læse Teksten, hvor Forholdet, saavidt det kan ses, slet ikke er behandlet.

Udover det her nævnte gør der sig ingen Væsensforskelligheder gældende mellem Kontoplan I og II bortset fra, at der er »indkøbet« en »Prisfluktasjonskonto« for Raamaterialer, der muliggør Poste-

<sup>1)</sup> Saaledes siges det i N. S. 573, Side 12, Punkt 2: »Periodevis krediteres kontiene i klasse 4 og debiteres de tilsvarende konti i klasse 5 med periodens budgetterte omkostningsbeløb. Dette gjelder ogsaa de beregnede renter og afskrivninger«.

<sup>2)</sup> Rigtigere forudbetalte Udgifter og skyldige Omkostninger, idet Begrebet forudbetalte Omkostninger strengt taget ikke kan opstaa, da Omkostningen først opstaar ved Forbrug af Udgifter!!

ring af Genafskaffelsespriser i Bogføringen, hvorigennem eventuel Konjunkturfortjeneste (resp. -tab) kan elimineres fra den egentlige Fortjeneste paa de fremstillede solgte Produkter. Denne Prisfluktuationkonto er placeret i Klasse 8, Resultatkonti.

*Kontoplan III* (se Fig. IV) adskiller sig fra Kontoplan II paa to væsentlige Punkter.

For det første gennemføres her — med Støtte i et Omkostningsfordelingsregnskab — en Registrering af Periodens Omkostninger paa de enkelte Omkostningssteder inden for Bogholderiets Rammer. Denne Registrering er foretaget, fordi man tænker sig Kontoplanen indrettet til Brug for Virksomheder, der benytter Standardmetoden. Hovedformaalet med Regnskabsaflæggelsen er her Konstatation af Afdelingsresultatet, hvorfor Klasse 8 i denne Kontoplan ikke optages af Konti for solgte Varers Egenpriser, Konti for Kalkulationsdifferencer o. l., men derimod af en Række Konti for Afdelingsresultater.

For det andet foretages i Omkostningsfordelingsregnskabet en Opdeling af indirekte Omkostninger i a) faste Omkostninger b) driftsbetingede faste Omkostninger c) variable Omkostninger.

Det før omtalte »Budsjetprincip« er bevaret og maa altsaa tages med samme Forbehold som der anført.

Hvad angaar Oprettelsen af Konti for Omkostningssteder bliver dette naturligvis nødvendigt, naar der er Tale om Benyttelse af Standardmetoden. Der vises i Kontoplanen:

- Konto for Indkøbsafdeling,  
 » » Hjelpeafdeling,  
 » » Produktionsafdeling I og II,  
 » » Salgsafdeling.

Disse Konti debiteres for indirekte Omkostninger, saaledes som disse fremgaar af Omkostningsfordelingsregnskabet, der her som nævnt er tilrettelagt med en Adskillelse af Omkostningerne i faste, driftsbetinget faste og variable for Øje<sup>1)</sup>. Desuden debiteres *Indkøbsafdelingen* for virkeligt Forbrug af Materialer til Anskaffelsespris. Hjelpeafdelingen og de produktive Afdelinger debiteres for forbrugte Materialer til Standardpriser, hvilke Beløb krediteres Indkøbsafdelingen.

<sup>1)</sup> I Kontoplanen er kun vist Omkostningsfordelingsregnskabet med a) faste Omkostninger, b) driftsbetinget faste Omkostninger. Der skal altsaa ogsaa være et Skema for c) variable Omkostninger.



*Hjælpeafdelingen*, der saaledes er debiteret for Materialeforbrug til Standardpriser og paaløbne indirekte Periodeomkostninger krediteres, som det anføres i Standarden »for de tjenester« den yder andre afdelinger til debet for disse konti«.

*Produktionsafdelingerne*, der er debiteret for direkte Materialeforbrug til Standardpriser, direkte Løn til betalte Lønningssatser og Periodens indirekte Produktionsomkostninger incl. Andel i Hjælpeafdelingens Omkostninger krediteres (formentlig ved Hjælp af Standardsatser) til Debet for efterfølgende Produktionsafdeling, for — som det anføres i den norske Standard — »arbejds Værdi (!!)

paa vedkommende produksjonstrin«. Den Produktionsafdeling, der afslutter Arbejdet, krediteres til Debet for Konto for Varer i Arbejde i Klasse 2.

*Konto for Salgsafdelingen* debiteres for solgte Varers »produktionskostende« (formentlig »Standardværdi«) samt for Andel i Periodens indirekte Omkostninger incl. Hjælpeafdelingens Ydelse. Iflg. Led-sageteksten »udbalanceres« de paa Salgsafdelingens Konto debiterede Beløb ved Regnskabsperiodens Slutning mod »Konto for Salgsinntekter« i Klasse 8, der har opsamlet Salgsprisen for solgte Varer. Paa denne Maade fremkommer der intet »Afdelingsresultat« paa Konto for Salgsafdelingen. Da der imidlertid er afsat en Afdelingsresultat-konto ogsaa for Salgsafdelingens Konto i Klasse 8, maa der antagelig være tænkt paa, at solgte Varer skal godskrives Salgsafdelingen til en særlig Sats.

De øvrige Afdelingskonti vil som Saldi ved Periodens Slutning registrere »Afdelingsresultater«, der overføres til Kontiene i Klasse 8.

Om disse »Resultaters« Værdi henvises til den Omtale, jeg har givet dette Spørgsmaal i »Den industrielle Kontoplan«, Side 106—107.

Kontoplan III indeholder saaledes — trods Brugen af Omkostningsfordelingsregnskabet — et fuldstændigt Kontonet, incl. Konti for diverse Omkostningssteder. Der er altsaa her Tale om en morsom Nydannelse i Organisationen af den industrielle Virksomheds Bogholderi.

Almindeligvis skelnes mellem tre Former:

- 1) Bogholderiet føres som en Helhed incl. Konti for Omkostningsarter, Omkostningssteder og Omkostningsbærere.
- 2) Der føres særskilt Finansbogholderi og Driftsbogholderi, der forbindes med afstemmelige Mellemløbskonti.

Finansbogholderiet opsamler Regnskabet med Mellemløbsstederne udadtil.

Driftsbogholderiet opsamler de interne Posteringer opstaaet paa Grund af den særlige Behandling, der bliver Omkostningerne til Del.

- 3) Bogholderiet føres som en Helhed, men Fordelingen af Omkostningerne paa Omkostningssteder føres i et særskilt *Omkostningsfordelingsregnskab* uden for det egentlige Bogholderi, men i organisk Sammenhæng hermed.

Professor Erik Schneider har betegnet disse tre Former:

1. Der radikale Monismus,
2. Der Dualismus,
3. Der gemässigte Monismus.

Hertil slutter sig nu den norske Form, der bliver en Kombination af 1 og 3.

Kontoplan III er under Hensyntagen til Formaalet en helstøbt Plan, naar bortses fra det tidligere nævnte Forhold med de budgetterede Omkostninger og fra Forholdet med Opdeling af de indirekte Omkostninger i faste, driftsbetinget faste og variable.

#### IV

Den norske Komité har helliget Omkostningsfordelingsregnskabet meget stor Opmærksomhed, hvad der maa betegnes som yderst paa-skønnelsesværdigt.

Det fastslaas, at en Opdeling af Omkostningerne maa gælde saavel *Omkostningssteder* som *Omkostningstyper*.

Det forudsættes, at der, hvad angaar Opdeling i *Omkostningssteder*, rent funktionelt mindst maa skelnes mellem:

- a) Indkøbs- og Materialeforvaltningen,
- b) Produktionen (Forædlingen),
- c) Salget,

og i Konsekvens heraf maa der i Omkostningsfordelingsregnskabet skelnes mellem følgende Omkostningssteder:

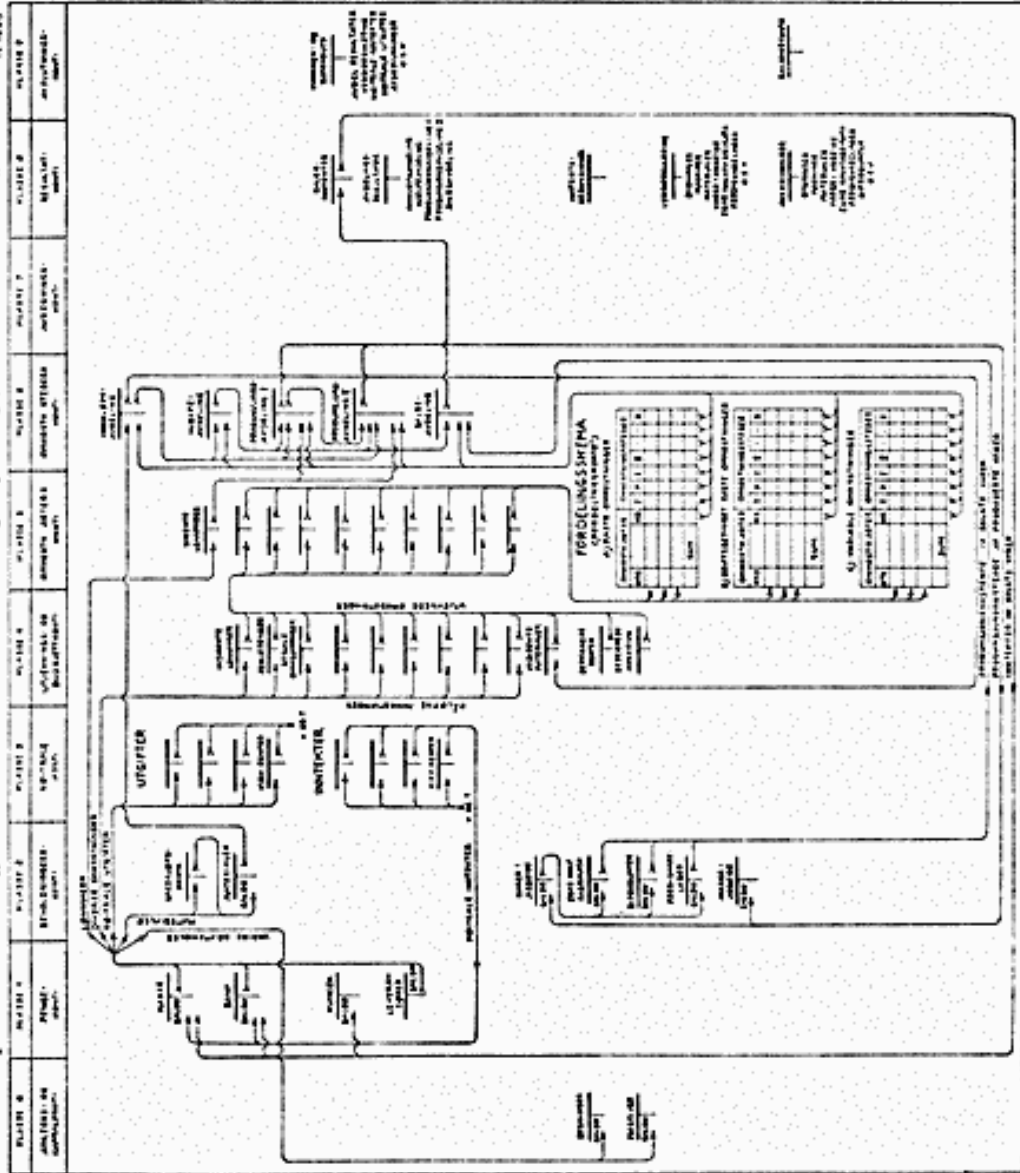
- a) en eller flere Indkøbs- eller Materialeforvaltningsafdelinger,
- b) en eller flere Produktionsafdelinger,
- c) en eller flere Administrations og/eller Salgsafdelinger.

Hvad angaar Opdelingen efter *Typer* maa der tages Hensyn til to Muligheder.

- a) Opdeling alene i faste og variable Omkostninger,
- b) Opdeling i faste, driftsbetinget faste og variable Omkostninger.

Fig. IV.

Norsk Standard. Eksempel på kontoplan med omkostningsstedskonti på basis av standard kontoplanrammen og under anvendelse av budsjettprinsippet i selvkostberegningene. 2-1952



Den sidste Opdeling maa nødvendigvis finde Sted — siges det i Standarden — dels for at kunne beregne Egenprisen ved varierende Beskæftigelsesgrad og dels for at kunne beregne Minimumspriser. Desuden vil Opdelingen i visse Tilfælde være nødvendig for at opnaa en rigtig Fordeling paa Omkostningsstederne.

Til Belysning af de Muligheder, der foreligger for Behandling af Omkostningerne i Omkostningsfordelingsregnskabet vises tre Principskemaer:

- I. Eksempel paa meget enkle Omkostningsfordelingsregnskaber til Brug for mindre Virksomheder med blandet Stykfabrikation (Enkeltfabrikation).
- II. Eksempel paa lidt mere komplicerede Omkostningsfordelingsregnskaber for større Virksomheder med blandet Stykfabrikation (Enkeltfabrikation).
- III. Eksempel paa Omkostningsfordelingsregnskab for større Virksomheder med blandet Stykfabrikation (Enkeltfabrikation), hvor der maa regnes med Opdeling af Omkostningerne i faste, variable og driftsbetinget faste Omkostninger.

Der foretages en meget detailleret talmæssig Gennemgang af Omkostningsfordelingsregnskabet for disse tre Kategorier. Desværre undgaar man her at komme ind paa saa interessante Spørgsmaal som, hvorledes Adskillelsen i faste og bevægelige Omkostninger kan finde Sted. For Eksempel III's Vedkommende nævnes der heller ikke noget som helst om det primære Problem, hvorledes Adskillelsen i faste og driftsbetinget faste Omkostninger finder Sted. Man faar heller ikke nogen Oplysning om Anvendelsen af Fordelingsnøgler ved Fordelingen af de paaløbne Omkostninger paa Omkostningssteder udover et Principskema, der intet siger, da der ingen Oplysninger gives om, hvilke Omkostningsarter, de foretagne Fordelinger omfatter. Derigennem reduceres de fleste af disse Skemaer til en Samling Taleksempler uden større Værdi. I denne Forbindelse kan det anføres, at der i de forskellige Skemaer har indsneget sig ikke saa faa Regne- og Tællefejl m. m., der ikke pynter, og for enkeltes Vedkommende vanskeliggør Forstaaelsen. Af undertegnede er i hvert Fald konstateret 16 Fejl i Omkostningsskemaerne med tilhørende Skemaer for Beregning af Omkostningstillægssatser.

En efter mit Skøn meget væsentlig Svaghed i Forbindelse med Omkostningsfordelingsregnskabet er den yderst nødtørftige Behandling man giver *Salgsomkostningerne*.

Her ser man intet Spor af frisk Initiativ, saaledes som Tilfældet har været paa en Række andre Omraader i Standarden, men der

køres frem i de engang fastlagte snævre Baner for Salgsomkostningernes regnskabsmæssige Behandling, der i det væsentlige hviler paa Overleveringer fra Regnskabet med Produktionsomkostningerne.

Uden at komme ind paa en større Redegørelse om dette vigtige Spørgsmaal, der kunde være fristende i denne Forbindelse, skal det dog bemærkes, at Spørgsmaalet om Salgsomkostningernes regnskabsmæssige Behandling ikke er klaret med Oprettelsen af »et Par Omkostningssteder for Salgsafdelingen«.

Salgsomkostningerne bør foruden at undergaa Behandling i Henseende til Periodeafgrænsning og Opdeling efter Arter og Struktur (Type) principielt fordeles efter:

- 1) Funktioner,
- 2) Varegrupper og
- 3) Distributionskanaler,

ud fra den Erkendelse, at Kontrol med Salgsarbejdet først kan finde Sted, naar Tallene omgrupperes efter disse Synspunkter. Fordelingen af Omkostningsposterne efter Funktionssynspunktet maa i Principet følge de enkelte Led i Salgskæden, saaledes at der principielt maa oprettes Omkostningssteder for:

- 1) Lagerfunktionen,
- 2) Salgsfunktionen,
- 3) Leveringsfunktionen,
- 4) Betalingsfunktionen,
- 5) Funktionen for Salgsledelse og Regnskabsvæsen.

Efter Behov kan disse Funktioner opdeles i Underfunktioner, eksempelvis kan under Salgsfunktion nævnes Reklameafdelingen under Levering: Ekspeditionsafdeling og Afdeling for Pakning o. s. v., o. s. v.

I Erkendelse af, at der ved Produktion og Salg af forskellige Varer kan opstaa varierende Salgsomkostninger for de forskellige Varegrupper maa der endvidere finde en Fordeling af de opstaaede Salgsomkostninger Sted efter *Varegrupper*. Denne Fordeling foretages med Udgangspunkt i det lige omtalte Funktionsregnskab, idet Omkostningerne ved hver Salgsfunktion »overvæltet« til de respektive Varegrupper i Forhold til den »Nytte«, Varegrupperne har haft af de respektive Salgsfunktioner.

Da det imidlertid for den industrielle Virksomhed ofte hænder, at den har Valget mellem at afsætte Varen gennem forskellige Distributionskanaler, f. Eks. gennem:

- 1) Institutionsvaremarkedet, (Hospitaler, Intendanturer o. l.),
- 2) Indkøbsforeninger o. l.,
- 3) Grossister,
- 4) Detaillister,

og af den Grund maa føre forskelligartet Prispolitik, vil det være nødvendigt, at der ved Omkostningsfordelingen tages Hensyn til, at Omkostningerne ved Salg gennem de enkelte Distributionskanaler konstateres. Dette forudsætter atter en »Overvæltning« af Funktionsomkostningerne, men efter andre Retningslinier end de for Fordelingen efter Varegrupper gældende.

*I det hele gælder det for Salgsomkostningerne, at det ikke som ved Produktionsregnskabet alene er et Spørgsmaal om at fordele Omkostningerne efter Funktioner (Omkostningssteder) og paa Vareenhed, men i ligesaa høj Grad om 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.*

En mere detaljeret Redegørelse for disse Spørgsmaal findes i Artiklen: »Betragtninger over Salgsomkostningernes regnskabsmæssige Behandling<sup>1)</sup>).

Naar man ikke inden for den norske Komité er kommet dybere ind paa Spørgsmaalet om Salgsomkostningers regnskabsmæssige Behandling, skyldes det formentlig, at man ved Udarbejdelsen af Skemaer for Omkostningsfordelingsregnskaber alene har haft Virksomheder, der driver Enkeltfabrikation, for Øje. Overingeniør Knud Sømme omtaler i det tidligere nævnte Foredrag, at den norske Komité har fundet S. I. S. Kommissionens Forslag ensidigt tilpasset Forholdene i den mekaniske Industri, hvorfor den norske Komité har søgt at udforme Reglerne saaledes, at de kan tilpasses al Industri.

I Spørgsmaalet om Salgsomkostningerne maa det vist fastslaas, at den norske Komité ikke har været fuldt opmærksom paa, at meget væsentlige Grene inden for Industrien er beskæftiget med Fabrikation og Salg af Mærkevarer. I saadanne Virksomheder er en Behandling af Salgsomkostningerne som foran skitseret absolut paakrævet.

<sup>1)</sup> Handelsvidenskabeligt Tidsskrift, Aarg. 1941, Hefte 25—26.

Spørgsmaal i Forbindelse med den industrielle Kalkulation faar ligeledes en grundig Behandling i den norske Standard.

I særskilte Afsnit betegnet:

Selvkostberegningenes innhold og udførelse.

Selvkostberegningenes stedfestelse.

Selvkostendes hovedbestanddele.

Hensyntagen til beskjeftigelsesgraden.

Metoder for beregning af størrelsen af de indirekte Omkostninger, som skal medtas i selvkostberegningene,

gennemgaas de væsentligste Spørgsmaal i Forbindelse hermed.

Der skelnes i den norske Terminologi mellem Begreberne *selvkostberegning* og *kalkulasjon*. En forhaands beregning, der ikke bygger paa Tal fra Regnskabsvæsenet er saaledes ikke en selvkostberegning, men derimod en kalkulasjon!

Det væsentlige og væsentligt nye i dette Afsnit er Behandlingen af de tidligere omtalte tre Priser: Minimumspris, Grænsepris og selvkostende (Egenpris).

Selvom man ikke under Omtalen af Kontoplan eller Omkostningsfordelingsregnskab kan spore nogen særlig Kærlighed til Minimumspriser og Grænsepriser o. l. hos Komiteen, siges det i Afsnittet om Selvkostberegningene, at »hvor ikke særlige forhold gjør det vanskelig eller uhensigtsmessig bør de i § 10, 1 (skal være § 11, 1) angitte grupper av omkostninger<sup>1)</sup> stilles op på en slik måte at det blir mulig å beregne omkostningsbærerens a) minimumspris, b) grensepris, c) selvkostende«.

Man maa vist derfor fastslaa, at den norske Standard gaar ind for, at der bør foretages en Opdeling af Produktets selvkostende, saaledes at det i de Tilfælde, hvor det er ønskeligt, tillige fremgaar, hvor stor Produktets Grænsepris og Minimumspris er.

Som tidligere anført maa man stille sig afventende over for dette Synspunkts Gennemførelse, indtil nærmere foreligger om den praktiske Fremgangsmaade ved Opdeling af faste Omkostninger i »stillstandsomkostninger« og »driftsbetinget faste omkostninger«, der tilsammen — iflg. den norske Standard — giver Omkostningsstedets »tomgangsomkostninger«.

<sup>1)</sup> D. v. s. direkte materialer, direkte arbejdslønn, eventuelle andre direkte omkostninger og indirekte omkostninger av forskjellig art.

Vedrørende dette Afsnit skal endelig bemærkes, at saa vigtige Punkter som Specifikation af Hovedbestanddelene i Produktets selvkostende, hvor der behandles Begreber som arbejdskostendet, produktionskostendet o. l. samt Redegørelse for, hvad vi i Danmark kalder: Timesatser, Mængdesatser og Procentsatser (Værdisatser) og deres principielle Bestanddele ikke behandles i Afsnittet om »grundleggende regler«, men først — mere periferisk — i Tilknytning til en Gennemgang af nogle Kalkulasjonsskemaer i Afsnit III »Bemærkninger til de enkelte skjemaer« i N. S. 574<sup>1)</sup>.

## VI

Alt i alt maa det vist siges, at trods megen frisk Initiativ og et paa-skønnelsesværdigt stort Arbejde, er den norske Standard noget af en Skuffelse. Man faar ikke ved Gennemlæsningen Indtrykket af, at der her er Tale om en gennemarbejdet Fremstilling, der skal tjene som Standard og Vejledning for de mange forskelligartede Grene indenfor norsk Industri, og man maa formentlig regne med, at der skal foretages adskillige Ændringer i saavel Opbygning, Form som Terminologi, før den norske Standard finder en mere blivende Form.

---

<sup>1)</sup> NB.! Disse Skemaer burde vel iflg. den anvendte Terminologi hedde »selvkostende-skjemaer«!!