

Principper for regnskabsmæssig Effektivitetskontrol¹⁾.

Af *Palle Hansen*.

I den moderne Erhvervsvirksomhed, der arbejder efter den driftsøkonomiske Tese om »Størst mulig Udbytte med mindst mulig Indsats«, betjener man sig i stor Udstrækning af de tre kendte organisatoriske Arbejdsprincipper: *Analyse, Planlægning og Kontrol*.

Ikke mindst Kontrollen bliver af største Betydning for Virksomhedsledelsen. Hvor saaledes *Analysen* beskæftiger sig med Opsamling af faktisk Viden om alle indre og ydre Forhold Virksomheden vedrørende, og *Planlægningen* afstikker Rammerne for den kommende Aktivitet, udfører Kontrollen et vigtigt »follow up« Arbejde ved at konfrontere *Virkelighed* med *Forventning*.

Kontrollen har nemlig til Formaal at sikre, at *det planlagte realiseres* eller, hvis dette ikke er blevet Tilfældet, da at give Oplysning om, *hvilke Afvigelser* fra det planlagte, der er fremkommet og ikke mindst, *hvilke Grunde* der har været hertil.

For at tjene disse Maal arbejder Kontrollen med to principielt forskellige Materialer: *det planlagte* og *det realiserede*, der konfronteres med hinanden. De herved indvundne Resultater vil foruden at klarlægge eventuelle Fejl i Planlægningen eller i Realisationen blive af Betydning for den kommende Planlægning, der bliver mere sikker og virkelighedsnær, hvilket alt i alt vil have forøget Effekt og derved forøget Rentabilitet til Følge.

Kontrollen sættes ind paa alle Omraader inden for Virksomheden, men vil i Særdeleshed blive gennemført dybtgaaende over for de Faktorer, der øver Indflydelse paa Driftsresultatet, d.v.s de indtægtsskabende Aktiviteter og Omkostningsfaktorerne. Kontrol med Salgsindtægter og med Forbruget af de i Produktion og Salg indsatte Goder indtager derfor vigtige Pladser i saavel det daglige som i det periodiske administrative Arbejde.

¹⁾ Hovedindholdet af et Foredrag holdt i Oslo den 18. Marts 1948 for Medlemmer af Bedriftsøkonomisk Forening og Oslogruppen af statsautoriserede Revisorer.

Principper for regnskabsmæssig Effektivitetskontrol¹⁾.

Af *Palle Hansen*.

I den moderne Erhvervsvirksomhed, der arbejder efter den driftsøkonomiske Tese om »*Størst mulig Udbytte med mindst mulig Indsats*«, betjener man sig i stor Udstrækning af de tre kendte organisatoriske Arbejdsprincipper: *Analyse, Planlægning og Kontrol*.

Ikke mindst Kontrollen bliver af største Betydning for Virksomhedsledelsen. Hvor saaledes *Analysen* beskæftiger sig med Opsamling af faktisk Viden om alle indre og ydre Forhold Virksomheden vedrørende, og *Planlægningen* afstikker Rammerne for den kommende Aktivitet, udfører Kontrollen et vigtigt »follow up« Arbejde ved at konfrontere *Virkelighed* med *Forventning*.

Kontrollen har nemlig til Formaal at sikre, at *det planlagte realiseres* eller, hvis dette ikke er blevet Tilfældet, da at give Oplysning om, *hvilke Afvigelser* fra det planlagte, der er fremkommet og ikke mindst, *hvilke Grunde* der har været hertil.

For at tjene disse Maal arbejder Kontrollen med to principielt forskellige Materialer: *det planlagte* og *det realiserede*, der konfronteres med hinanden. De herved indvundne Resultater vil foruden at klarlægge eventuelle Fejl i Planlægningen eller i Realisationen blive af Betydning for den kommende Planlægning, der bliver mere sikker og virkelighedsnær, hvilket alt i alt vil have forøget Effekt og derved forøget Rentabilitet til Følge.

Kontrollen sættes ind paa alle Omraader inden for Virksomheden, men vil i Særdeleshed blive gennemført dybtgaaende over for de Faktorer, der øver Indflydelse paa Driftsresultatet, d.v.s de indtægtsskabende Aktiviteter og Omkostningsfaktorerne. Kontrol med Salgsindtægter og med Forbruget af de i Produktion og Salg indsatte Goder indtager derfor vigtige Pladser i saavel det daglige som i det periodiske administrative Arbejde.

¹⁾ Hovedindholdet af et Foredrag holdt i Oslo den 18. Marts 1948 for Medlemmer af Bedriftsøkonomisk Forening og Oslogruppen af statsautoriserede Revisorer.

I denne Fremstilling er det *Forbrugskontrollen*, der særlig skal gøres til Genstand for Behandling.

Uanset de forskellige Maader, hvorpaa Forbrugskontrollen gennemføres, vil dens inderste Væsen kunne karakteriseres som en *Effektivitetskontrol*, idet Maalet for dette Arbejde er at kontrollere og aarsagsgranske den Grad af Effektivitet, hvormed der arbejdes i Virksomheden, hvilket især kan maales ved at afveje Forholdet mellem virkeligt og planlagt Forbrug af Mængde- og Tidsenheder.

Det er i Særdeleshed *Mængdeforbruget* af Materialer samt *Tidsforbruget* af menneskelig og maskinel Arbejdskraft, der vil være Genstand for Kontrol, idet svigtende Effektivitet i særlig Grad vil vise sig i Form af for stort Materialeforbrug og for stor Indsats af Arbejds- og Maskintid pr. Produktenhed. Desuden vil Anlæggets *Udnyttelse* blive kontrolleret, idet for lav Udnyttelsesgrad hidrørende fra »Flaskehalse« eller anden uhensigtsmæssig Arbejdstilrettelæggelse inden for de forskellige Funktioner ogsaa vil høre til de Tabskilder, Virksomhedsledelsen maa have sin Opmærksomhed stærkt rettet imod.

Effektivitetskontrol udøves paa tre principielt forskellige Maader, nemlig 1) ved direkte Tilsyn, 2) ved mundtlige Oplysninger og Drøftelser og 3) ved Hjælp af et skriftligt Rapportmateriale.

Kontrol ved Tilsyn og gennem Erholdelse af mundtlige Oplysninger er primære og nødvendige Fremgangsmaader, der har til Formaal »*paa Stedet*« og i *tæt Tilknytning* til selve Realisationen at kontrollere, om det planlagte overholdes, eller om Afvigelser fra det planlagte nødvendiggøres. Dette Arbejde udføres overalt i Virksomheden og strækker sig fra Fyrbøderens Tilsyn med Trykmaaleren over Formandens Tilsyn med Arbejdets rette Udførelse til Salgschefens daglige Konference med Sælgerne om deres Indsats. Betydningen af Tilsyn og Drøftelser ligger som nævnt i, at Kontrollen udøves saa »tæt op ad Realisationen«, at Indskriden og Ændringer kan foretages saa betids, at indlysende Tabstransaktioner undgaas eller paa den anden Side opdukende Gevinstmuligheder udnyttes. Virksomhedsledelsen vil uden Tvivl herigennem erhverve Indblik i en Række vigtige Forhold angaaende Virksomhedens Drift og ogsaa et *vist* Indblik i Virksomhedens samlede Økonomi.

Der er imidlertid en Grænse for, hvad Tilsyn og mundtlige Oplysninger kan give Ledelsen af positiv Værdi for Effektivitetskontrollen i Særdeleshed grundet paa, at man ikke kan regne med at faa et paalideligt *Overblik* og Indtryk af Driften taget i sin Helhed. Hertil vil der være for mange Muligheder for fejlagtige Oplysninger og for ligefrem manglende Underretning.

Da det er en forlængst fastslaaet Sandhed, at »Handlinger baseret paa Skøn vil tabe i Konkurrencen over for Handlinger baseret paa Fakta« (Gantt), vil man derfor i den moderne drevne Virksomhed ganske naturligt supplere Tilsyn og mundtlige Oplysninger med *skriftlige Rapporter* for derigennem at faa de erhvervede Indtryk bekræftet, afkræftet eller — ikke mindst — suppleret.

Disse Rapporter vil blive aflagt saavel *daglig* som *periodisk* og vil principielt være opbygget enten alene som Redegørelser for det *faktisk indtrufne* eller saaledes, at der foruden det *realiserede* ogsaa er anført det *planlagte*, hvorved Sammenligning, d.v.s. Kontrol, umiddelbart kan finde Sted.

Materialet til Rapporterne vil dels blive hentet fra de statistiske Notater, der successivt udarbejdes inden for de forskellige Funktioner i Virksomheden og dels fra det interne Regnskabsvæsen, hvori Indtægter og Omkostninger bliver registreret og behandlet.

Eksempler paa Rapporter med særlig Tilknytning til Driftskontrollen er saaledes de forskellige periodiske Salgsrapporter f. Eks. over Maanedens Salg i Kvantum og Beløb fordelt paa Varegrupper, Salgsdistrikter, Distributionskanaler, Filialer eller pr. Sælger. Fra Regnskabsvæsenet kan Omkostningerne ved Salget være hentet for at indgaa i disse Rapporter med absolutte Beløb og udregnet forholdsmæssigt, saaledes at Salgsindsatsen kan vurderes. Det er ogsaa naturligt at opføre de budgetterede Størrelser for Salg og Omkostninger her, saaledes at disse Rapporter indgaa som et virkeligt positivt Kontrolmateriale for Virksomhedsledelsen.

Inden for Produktionsafdelingen vil Rapporter af principielt samme Indhold blive udarbejdet daglig og især periodisk for hver Afdeling eller Produktionsenhed. Man vil saaledes finde Rapporter, der søger at belyse *Produktionseffektiviteten* ved at vise Produktionen i Kvantum og de hertil medgaaede Kvantiteter Materialer og Arbejds- og Maskintid m. v. Ved at paaføre Rapporterne Størrelsen af medgaaede Omkostninger vil Effektiviteten kunne belyses i Beløb, og ved yderligere at indsætte budgetterede Omkostninger vil man ogsaa her faa Virkelighed og Forventning konfronteret med hinanden.

Ogsaa *Kapacitetsudnyttelsen* af Anlægget vil kunne belyses virksomingsfuldt ved Hjælp af de skriftlige Rapporter. Saaledes vil man kunne finde Maskinernes Udnyttelse registreret saavel dagligt som periodisk efter samme principielle Retningslinier som angivet for Produktionseffektiviteten, nemlig ved Notering af realiserede og budgetterede Tidsstørrelser og Omkostningsstørrelser.

Idet man saaledes maa fastslaa, at de skriftlige Rapporter — i den indtil nu beskrevne Form — er af største Betydning for Virksomhedsledelsens Kontrolarbejde, maa der dog anføres en principiel Indvending herimod. Ihvorvel der i Forhold til Tilsyn og mundtlige Drøftelser er Tale om et stort Fremskridt, lider nemlig ogsaa Rapportsystemet i nogen Grad under den Svaghed, at Ledelsen *ikke* kan være sikker paa at faa et *samlet Overblik* over Driftsindsatsen og Driftsresultatet, selv om baade Indtægter og Omkostninger paa de forskellige Omraader kan være inddraget i Rapporterne. Det stykkevise og delte, der trods alt karakteriserer de nævnte Rapporter, vil vanskeliggøre et klart Overblik.

Det er først gennem den fulde Udnyttelse af den Form for skriftlige Rapporter, der gaar under Navn af *kortperiodiske regnskabsmæssige Resultatopgørelser*, at Virksomhedsledelsen vil kunne være helt sikker paa, at Effektivitetskontrollen bliver ført til Bunds.

Forklaringen herpaa ligger i følgende Forhold: For det første er Regnskabsvæsenet et *Pengeregnskab*, hvor alle Transaktioner vurderes ud fra den fælles Maaleenhed: Kroner og Øre. Herved muliggøres det, at de forskellige ellers inkommensurable Størrelser, der udtrykker Virksomhedens Ydelser og Forbrug, kan sammenstilles og betragtes med Henblik paa deres relative Betydning for Virksomhedens Rentabilitet og Finansiering. Dette gælder ikke mindst for Produktions- og Salgsarbejdet, der gennem Registrering i Form af Omkostninger gaar ind som det vigtigste Led i Kontrolarbejdet.

En anden Grund til, at Regnskabsvæsenet er overlegent, naar Talen er om Effektivitetskontrol, ligger deri, at man er sikker paa, at alt kommer med i Beregningerne, idet *samtlige foretagne Transaktioner* før eller siden *vil afspejle sig i Bogføringen* i Form af Tilgang eller Afgang og derved for de Transaktioners Vedkommende, der har Indflydelse paa Rentabiliteten, i Form af Indtægter eller Udgifter.

Endelig ligger Regnskabsvæsenets Betydning deri, at det afgiver sine Resultater i Form af en *Resultatberegning* med tilhørende *talmæssig Analyse* af samtlige væsentlige Afvigelser mellem Forventning og Virkelighed. Først herigennem vil Virksomhedsledelsen faa en samlet, overskuelig Forklaring paa de mange og forskelligartede Aktiviteters totale Indflydelse paa Virksomhedens Rentabilitet.

I Takt med de stigende Krav om forøget Kontrol er det moderne interne Regnskabsvæsen undergaaet en rivende Udvikling i de sidste 30—40 Aar.

Fra oprindeligt at basere Kontrol og Priskalkulationer alene paa det aarlige Driftsregnskab er Vejen gaaet over en stærk Udvidelse af Kon-

tonettet og Indkæden af Efterkalkulationerne i Bogføringen frem mod vore Dages højt udviklede Driftsbogholderi, skarpt adskilt fra Forretningsbogholderiet og domineret af Hensynet til den betydningsfulde *Effektivitetskontrol*.

Foruden at være et Redskab ved Effektivitetskontrollen bliver Driftsbogholderiet ogsaa naturligt taget i Brug ved Priskalkulationer, ved Beholdningskontrol med Lagre samt ved Omkostningsberegningen i Forbindelse med Planlægning, Udvidelser eller Omlægninger etc. Driftsbogholderiet er saaledes af ren intern Karakter i Modsætning til Forretningsbogholderiet, der varetager Regnskabet med Mellemværenderne udadtil og Finansieringsregnskabet (Aktiver og Passiver), med det Hovedformaal at danne Grundlag for Udarbejdelse af Virksomhedens Aarsregnskab.

Som Følge af, at Driftsbogholderiet først og fremmest er et Kontrolinstrument, vil Hovedprincippet i dets Opbygning i Overensstemmelse med det tidligere fastslaaede være at muliggøre en Konfrontation af det forventede eller planlagte med det realiserede. Der findes forskellige Maader, hvorpaa denne Sammenligningsvirksomhed kan finde Sted.

En grov og i saavel teoretisk som praktisk Henseende utilfredsstillende Metode er at sammenstille en eller flere tidligere Perioders realiserede Tal med en nutidig Periodes (Tidssammenligning). Her savnes den egentlige Planlægning, der er erstattet med Talstørrelser fra forbigangne Perioder, der skal repræsentere det forventede, men som kan være behæftet med allehaande Svagheder for Kontrolvirksomheden. Alerede Professor Schmalenbach har gjort op med denne Metode, som han i sin Tid rammende karakteriserede ved at skrive, at man paa denne Maade let udsatte sig for at sammenligne »Slendrian med Slendrian«.

En absolut bedre Kontrolmetode opstaar, naar man i Driftsbogholderiet indbygger det forud for Perioden udarbejdede Budget og konfronter dets Talstørrelser med de virkelige konstaterede Omkostninger resp. Indtægter (Budgetkontrol). Er Budgetlægningen og Regnskabsaflæggelsen tilstrækkelig differentieret, vil man ad denne Vej kunne opnaa udmærkede Resultater i kontrolmæssig Henseende. Fremgangsmaaden lider imidlertid af den Ulempe, at de Størrelser for Afsætning og Produktion, der ligger til Grund for Budgetternes Udarbejdelse, kun sjældent er i Overensstemmelse med de realiserede, hvorfor en stor Del af de Differencer i Omkostningerne, der fremkommer mellem Budget og Virkelighed, ikke giver noget positivt Materiale for Effektivitetskontrollen.

Først naar man baserer Kontrollen paa et til den virkelige præstereede Produktion resp. Afsætning svarende Budget, opnaar man det i teoretisk og praktisk Henseende bedste Kontrolmateriale. Dette sker i Hovedsagen ved i det interne Regnskabsvæsen at indkæde de udarbejdede Forkalkulationer for Produkterne. De enkelte Omkostningsposter, hvoraf Forkalkulationerne er opbygget, indgaar her som saakaldte *Standards* for Forbruget og stilles over for det virkelige Forbrug. De fremkomne Differencer vil herefter give Udtryk for Effektudsvingene.

Man kommer saaledes til at arbejde med to principielt forskellige Talmaterialer repræsenterende henholdsvis de *konstaterede* Omkostninger ved den aktuelle Aktivitet og de for samme Aktivitet *planlagte* Omkostninger.

De to Talmaterialer kan imidlertid i det interne Regnskabsvæsen konfronteres med hinanden paa to forskellige Maader. Man kan saaledes lægge Kontrollen paa *Funktioner* (Afdelinger) eller paa *Objekter* (Produkter).

Det betyder, at man enten lader Effektivitetsudsvingene fremtræde i Regnskabet med de saakaldte *Omkostningssteder* (Funktioner) eller i Regnskabet med de saakaldte *Omkostningsbærere* (Ordrer).

I det første Tilfælde vil Effektiviteten saaledes blive vist periodisk for hver Produktion. Det bærende Synspunkt er her at vise, *inden for hvilke Afdelinger* Effektudsvingene er opstaaet.

I det andet Tilfælde vil Differencerne mellem Plan og Virkelighed blive vist for hvert Produkt, der er forarbejdet i Perioden. Det bærende Synspunkt er her at vise, *ved hvilke Produkter* Effektudsvingene er opstaaet.

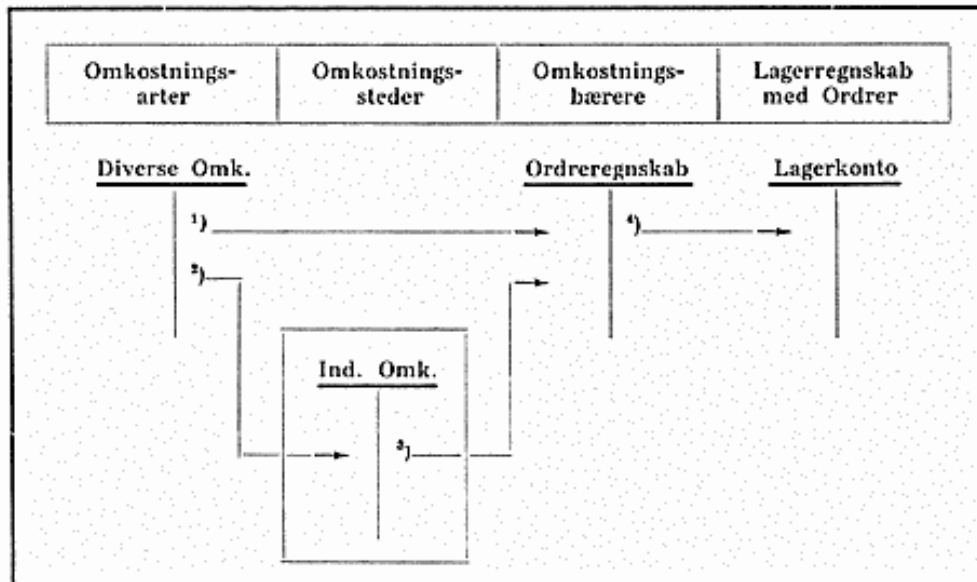
Som nævnt bygger de to Fremgangsmaader begge paa Forkalkulationernes Indkæden i Bogføringen. Der er saaledes ikke Tale om to Metoder af forskellig kontrolmæssig Kvalitet, men derimod blot om to forskellige Maader at gaa frem paa for at opnaa det samme Maal.

Paa Fig. I og II findes to Skitser, der viser den principielle Fremgangsmaade ved de to Metoder. I begge Tilfælde konstateres i Bogføringen eller paa statistisk Maade den betragtede Perodes Omkostninger, d.v.s. *Forbrug* af Goder og Tjenesteydelser indsat i Produktions- og Salgsarbejdet. Omkostningerne deles efter Omkostningsarter, idet der skelnes mellem *direkte* Omkostninger og *indirekte* Omkostninger.

Ved den *objektprægede Effektivitetskontrol* efterkalkuleres de i Perioden producerede Ordre, d.v.s. der føres Regnskab med Forbruget af direkte Omkostninger, og Andel af indirekte Omkostninger¹⁾ hen-

¹⁾ Om Fremgangsmaaden ved Kalkulering af indirekte Omkostninger, se senere.

Fig. I. Objektpræget Effektivitetskontrol.



1) Paaløbne direkte Omkostninger fordelt paa Ordre.

2) Paaløbne indirekte Omkostninger fordelt paa Omkostningssteder.

3) Afregnede indirekte Omkostninger (Virkelig paaløbne Maaleenheder \times Plansatser).

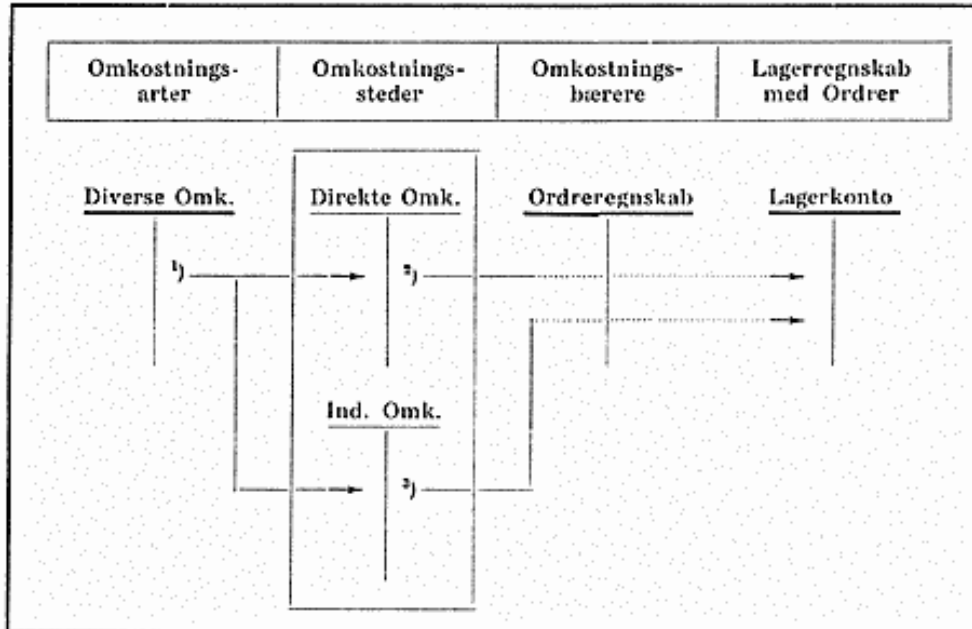
4) Forkalkulerede Omkostninger pr. Produkt.

føres til hvert enkelt Produkt (Postering 1 og 3 i Fig. I). Paa denne Maade vil Debetsiden af den i Fig. I viste Konto for »Ordreregnskab« vise det til de producerede Ordre medgaaede Forbrug af direkte og indirekte Omkostninger. Heroverfor stilles de for Produkterne udarbejdede Forkalkuler, der angiver »Standards« for Forbruget (Postering 4), hvorefter Differencerne mellem det virkelige Forbrug og det planlagte vil fremtræde i Regnskabet med Ordre.

Ved den *funktionsprægede Effektivitetskontrol* (se Fig. II) er Fremgangsmaaden følgende: Saavel direkte som indirekte Omkostninger henføres til de Funktioner (Afdelinger), hvor de er opstaaet, d.v.s. de saakaldte »Omkostningssteder« debiteres (Postering 1).

Ved Hjælp af Forkalkulerne for de i Perioden producerede Ordre konstateres det for hvert enkelt Omkostningssted, hvor stor en Omkostningsandel der er beregnet at medgaa til Dækning af Omkostningsstedets Forbrug af direkte og indirekte Omkostninger, og disse Omkostningsstørrelser godskrives de resp. Omkostningssteder (Postering 2 og 3). Lagerkonto vil saaledes paa samme Maade, som Tilfældet er i Fig. I, blive debiteret for Produkternes forkalkulerede Omkost-

Fig. II. Funktionspræget Effektivitetskontrol.



¹⁾ Paaløbne Omkostninger fordelt paa Omkostningssteder.

²⁾ Forkalkuleret Forbrug af direkte Omkostninger.

³⁾ Afregnede indirekte Omkostninger (Forkalkulerede Maaleenheder \times Plansatser).

ninger, men som man vil forstaa, vil Effektuudsvingene i sidste Tilfælde fremkomme i Regnskabet med *Omkostningsstederne* og ikke som i Fig. I i Regnskabet med *Omkostningsbærerne*.

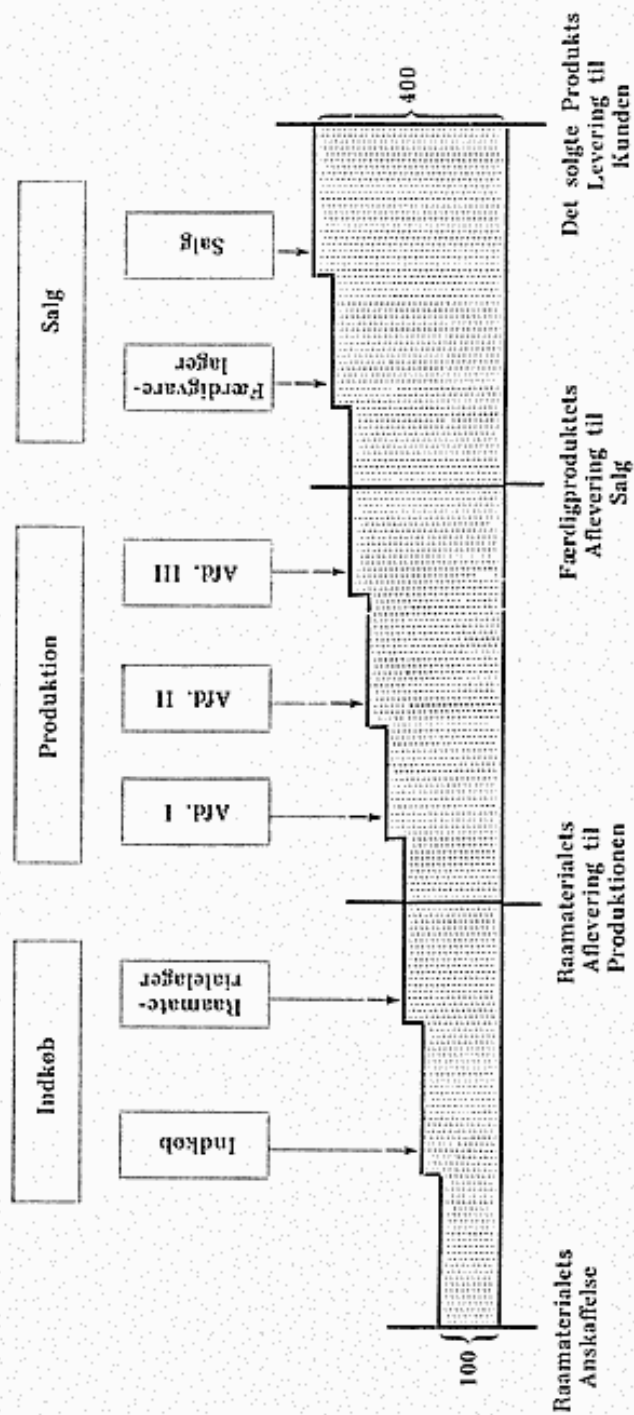
Forinden vi imidlertid ser nærmere paa Effektivitetsanalysen, vil vi betragte Princippet i Forkalkulernes Opbygning med særlig Henblik paa den industrielle Virksomhed.

Den grundlæggende Tanke bygger paa, at Produktets kalkulatoriske Værdi stiger med dets Passage gennem de forskellige Forarbejdningsled (Funktioner). Dette er søgt illustreret i Fig. III, hvoraf fremgaar, hvorledes der ovenpaa Raamaterialets Værdi lægges en Andel Forarbejdningsomkostninger for hvert Trin i Forarbejdningsprocessen.

Hovedspørgsmaalet i Forbindelse med Produktkalkulen er herefter, hvorledes man retfærdigst muligt og mest hensigtsmæssigt af Hensyn til Effektivitetskontrollen faar paalignet de enkelte Produkter Andel i Omkostningsstedernes Omkostninger.

For at finde frem hertil, vil det være nødvendigt nærmere at betragte de Omkostninger, der almindeligvis vil blive henført til et Omkostningssted.

Fig. III.



Af Fig. IV vil det ses, at der principielt vil paaløbe to Hovedgrupper af indirekte Omkostninger, de *faste* og de *variable*, hvis Forløb vil være forskelligt. De faste vil stort set være af samme Størrelse fra Periode til Periode, forsaavidt der ikke indtræffer ekstraordinær Forøgelse eller Formindskelse af Stedets Ydelser.

Fig. IV. Omkostningsstedets Omkostninger eksklusive Raamaterialer.

Variable.

- a) *Tidsafhængige Omk.*
 - aa) Tilknyttet menneskelig Arbejdskraft
 - Eks.: Arbejdsløn
 - Feriepenge
 - Sociale Omk.
 - ab) Tilknyttet maskinel Arbejdskraft
 - Eks.: Kraft
 - Smøremidler
 - Rep.- og Vedligeholdelsesomk.
- b) *Mængdeafhængige Omk.*
 - Eks.: Hjælpematerialer.

Faste.

- a) *Tilknyttet menneskelig Arbejdskraft*
 - Eks.: Værkførerlønninger og dertil knyttede Omk. (Forsikringer, Feriepenge etc.).
- b) *Tilknyttet maskinel Arbejdskraft.*
 - Eks.: Afskrivninger og Renter af Anlæg
 - Huslejeandel
 - Forsikringer

De variable Omkostninger derimod vil svinge i Takt med Stedets Ydelser. Stor Produktion vil give høje variable Omkostninger, lille Produktion lave Omkostninger. Der vil dog af forskellige Grunde ikke kunne paaregnes direkte Proportionalitet mellem Ydelse og variable Omkostninger, men man vil finde saavel degressive som progressive Omkostningsforløb.

Imidlertid vil de variable Omkostninger for praktiske Formaal kunne inddeles i to væsensforskellige Grupper, nemlig i saadanne, hvis Forløb paavirkes af den *Tid*, den paagældende Funktion er beskæftiget med Forarbejdning og saadanne, der følger de *Kvanta* Raamaterialer

eller Halvfabrikata, Afdelingen forarbejder. Ud fra denne Kendsgering anvendes ved Kalkulationen som *Maaleenheder* for Afdelingens Ydelser Tids- og Mængdestørrelser, og der udregnes Satser, der dækker Stedets Omkostninger pr. *Tidsenhed* og Satser, der dækker Omkostningerne pr. *Mængdeenhed*. Disse Satser beregnes for længere Tid ad Gangen (i Reglen mindst et Aar) paa Basis af opstillede Budgetter for hvert Omkostningssted. Disse Budgetter kan enten være Led i et samlet Totalbudget for Aarets planlagte Produktion og Afsætning eller være saakaldte Normalbudgetter, der udarbejdes med Normalaktivitet for Øje.

Et forenklet Eksempel vil vise den principielle Fremgangsmaade ved Udarbejdelse af Forarbejdningstillæg til Dækning af Stedomkostningerne.

Budgetterede Omkostninger ved forventet Ydelse i Afd. I andrager Kr. 120.000,—, der kan specificeres saaledes:

Variable:

Tidsafhængige Omkostninger 60.000,00

Variable:

Mængdeafhængige Omkostninger 20.000,00

Faste Omkostninger 40.000,00

Budgetterede Antal Timer 100.000,00

» Mængder Materialer 10.000,00

Plansatser til Benyttelse ved For- og Efterkalkulationer:

$$\text{Variable Tidssats}^1) \frac{60.000}{100.000} = \text{Kr. } 0,60$$

$$\text{Variable Mængdesats}^1) \frac{20.000}{10.000} = \text{Kr. } 2,00$$

$$\text{Tidssats}^2) \text{ for faste Omk.: } \frac{40.000}{100.000} = \text{Kr. } 0,40$$

¹⁾ Der forudsættes af praktiske Grunde Proportionalitet mellem Stedets variable Omkostninger og Antallet af Maaleenheder. Dette er som nævnt ikke Tilfældet og giver Anledning til visse Kalkulationsdifferencer, der kort vil blive omtalt senere.

²⁾ Faste Omkostninger afregnes ved Hjælp af Tidssatser, bl. a. fordi man derved bliver i Stand til regnskabsmæssigt at kontrollere Anlæggets Udnyttelsesgrad.

Et Produkts For- og Efterkalkule vil paa denne Maade faa følgende principielle Opbygning:

Raamaterialer:		
Mængdeenheder \times Standardpris ¹⁾		\times
Forarbejdningssted I:		
Variable tidsafhængige Omk.:		
Tidsenheder \times Plantidssats		\times
Variable mængdeafhængige Omk.:		
Mængdeenheder \times Planmængdesats		\times
Faste Omk.:		
Tidsenheder \times Plantidssats		\times
Forarbejdningssted II:		
(Samme principielle Gruppering)		
o. s. v. for samtlige <i>Omkostningssteder</i> inden for Indkøb, Produktion og Salg.		

	Ialt:	_____

Vender vi herefter tilbage til de to Kontoskitser (Fig. I og II) og betragter *Objektreghskabet* først, vil følgende Forhold med Henblik paa Effektivitetskontrollen være at iagttage.

Paa Omkostningsbærerne (Ordreregnskab) vil Mængdeforbruget af Raamaterialer for en Perodes Produktion være paaført, værdiansat til Standardpriser og principielt udparcelleret paa Regnskabet med de enkelte Ordre (Efterkalkuler). Til de forskellige Omkostningssteder er henført de medgaaede faste og variable indirekte Omkostninger (Postering 2), og Stedernes Ydelser er afregnet paa den Maade, at de i Perioden *virkelig* paaløbne Antal Maaleenheder (f. Eks. medgaaede Maskintimer og passeret Kvantum Raamaterialer) er multipliceret med de budgetterede Kalkulationssatser. Det herved fremkomne pengemæssige Udtryk for Produkternes Andel i faste og variable indirekte Omkostninger ved de forskellige Omkostningssteder overføres til Efterkalkulationsregnskabet (Postering 3), hvorefter der for hver enkelt Ordre og totalt foreligger regnskabsmæssig Oversigt over de medgaaede Omkostninger opbygget paa samme Maade som

¹⁾ De direkte Materialer vil af Hensyn til Effektivitetskontrollen blive afregnet efter Standardpriser, d. v. s. for længere Perioder ad Gangen gældende budgetterede Enhedspriser for samme Materiale.

Produkternes Forkalkuler. Den væsentligste Del af Effektivitetskontrollen kan herefter udøves ved at stille Forkalkuler (Postering 4) over for Efterkalkuler, hvilket principielt giver følgende Talmateriale pr. Produkt og totalt:

Ordregnskab.

Efterkalkule (Postering 1 og 3)	Forkalkule (Postering 4)
<i>Materialer:</i> Virkeligt Mængdeforbrug til Standardpriser.	<i>Materialer:</i> Forkalkuleret Mængdeforbrug til Standardpriser.
<i>Variable ind. Omk.:</i> Virkelig paaløbne Antal Tidsenheder til Plansatser. Virkelig paaløbne Antal Mængdeenheder til Plansatser.	<i>Variable ind. Omk.:</i> Forkalkulerede Antal Tidsenheder til Plansatser. Forkalkulerede Antal Mængdeenheder til Plansatser.
<i>Faste ind. Omk.:</i> »Absorberede« (virkelig paaløbne) Antal Tidsenheder til Plansatser.	<i>Faste ind. Omk.:</i> Forkalkulerede Antal Tidsenheder til Plansatser.

»Materialedifferencen« vil vise Effekten i Materialeforbruget d. v. s. Afvigelserne mellem planlagt og realiseret kvantitativt Forbrug til de aktuelle Præstationer og saaledes være en overordentlig betydningsfuld Kontrollfaktor, baade hvad angaar Materialespild og Kvalitetsafvigelser.

»Tidsdifferencen« for de variable indirekte Omkostningers Vedkommende vil være af største Betydning som Ydelseskomponeent, idet Differencerne giver Udtryk for Afvigelser mellem planlagt og realiseret Maskintid og menneskelig Arbejdstid — to Tabskilder, der kan influere alvorligt paa Driftsresultatet.

»Mængdedifferencen« vedrørende indirekte variable Omkostninger vil vise Variationer i Forbruget af Hjelpestoffer, som det i visse Tilfælde kan være af stor Vigtighed at overvaage, ikke mindst af kvalitetskontrolmæssige Grunde.

Endelig vil Differencen mellem »absorberede« og planlagte Tidsenheder i Forbindelse med de faste Omkostninger medvirke ved Analysen af Anlæggets Udnyttelsesgrad. Den her fremkomne Difference vil nemlig give Udtryk for, i hvilket Omfang Anlægget er benyttet mere eller mindre end nødvendigt for at præstere den aktuelle Produktion.

Hvad angaar den egentlige Kontrol med »Udnyttelsesgraden« vil denne ved Objektregnskabet være henlagt til Omkostningsstedets

Konto. Her vil nemlig i Debetsiden være paaført de til Stedet henførte faste Omkostninger, medens Kreditsiden i H. t. det foran omtalte vil indeholde det pengemæssige Udtryk for Anlæggets Udnyttelse fremkommet ved Multiplikation af Antallet af paaløbne Tidsenheder (Maskintimer) med Plansats for faste Omkostninger. Vender vi et Øjeblik tilbage til Afd. I i den tænkte Virksomhed, hvor vi budgetterede en Sats à Kr. 0,40 pr. Time til Dækning af faste Omkostninger under Forudsætning af 100.000 Timers Beskæftigelse, kan Forholdene tænkes at have udviklet sig saaledes i den efterfølgende Periode, at Produktionen har medført 90.000 Timers Arbejde. Et Udsnit af Omkostningsstedets Tal kan herefter have følgende Udseende:

Afd. I.

Faste Omkostninger: Paaløbet 40.000	Faste Omkostninger: Afregnet 90.000 Tim. à 0,40 36.000
--	---

Underdækningen Kr. 4.000 giver saaledes Udtryk for, at Anlægget har været udnyttet 10.000 Timer mindre end budgetteret, hvilket kan have flere Aarsager, som det kan være af Betydning at komme paa Sporet af.

Paa Omkostningsstederne vil desuden fremkomme visse andre Differencer vedr. saavel de faste som de variable Omkostninger især hidrørende fra Afvigelser mellem de budgetterede og afholdte Priser for de forskellige Goder og Tjenesteydelser samt Differencer hidrørende fra, at der ikke er den absolutte Proportionalitet mellem de forskellige variable Omkostningsarter, der er henført til de to Grupper (tids- og mængdeafhængige), og de paaløbne Tids- og Mængdestørrelser (Maaleenheder).

Som det vil forstaas, vil den objektprægede Kontrol kræve Gennemførelse af saavel Forkalkuler som Efterkalkuler for de enkelte Produkter, og Effektivitetskontrollens Tyngdepunkt vil ligge i Regnskabet med de enkelte Ordre. Dette vil i Korthed sagt have til Følge, at man straks har faaet ført Effektivitetsanalysen til Bunds, medens man derimod mangler en summarisk Oversigt over, paa hvilke Funktioner Afvigelserne mellem Planlægning og Virkelighed har fundet Sted. Dette kan imidlertid fremskaffes ved en Opspaltning og Sammenlægning af de enkelte Omkostningssteders Andel i hvert enkelt Produkts For- og Efterkalkule.

Denne *funktionsmæssige Effektivitetskontrol* er det imidlertid, at den anden Metode sætter sig som Hovedformaal, og dette gennemføres som nævnt i Regnskabet paa Omkostningsstederne og *uden* Udarbejdelse af Produkttefterkalkuler.

Betragter vi Fig. II, vil vi som tidligere nævnt paa de enkelte Omkostningssteders Debet finde paaløbne Omkostninger og i Kredit forkalkulerede Omkostninger for den aktuelle Aktivitet. Det er som anført det samme Talmateriale, der benyttes ved denne Metode som ved den foran omtalte. Differencerne vil derfor være af samme Beskaffenhed, men vil i det funktionsprægede Regnskab fremkomme paa Omkostningsstedernes Konti.

Et Omkostningssted vil altsaa principielt komme til at indeholde følgende Talmateriale, der vedrører den paagældende Funktions Forbrug og Præstation.

Funktionsregnskab.

Paaløbne Omkostninger:	Forkalkulerede Omkostninger vedr. de Produkter, Funktionen har forarbejdet.
<i>Materialer:</i> Virkeligt Mængdeforbrug til Standardpriser.	<i>Materialer:</i> Forkalkuleret Mængdeforbrug.
<i>Variable tids- og mængdeafhængige ind. Omkostninger</i> grupperet efter Arter og ansat til Anskaf- felsespriser eller visse interne kalkulatoriske Priser.	<i>Variable ind. Omk.:</i> * Forkalkuleret Antal Tidsenhe- der til Plansatser. Forkalkulerede Antal Mængde- enheder til Plansatser.
<i>Faste Omkostninger:</i> Henførte faste Omk. grupperet efter Arter og ansat til An- skaffelsespriser eller interne, kalkulatoriske Priser.	<i>Faste Omkostninger:</i> Forkalkulerede Antal Tidsen- heder til Plansatser.

Her optræder altsaa samtlige tidligere omtalte Differencer opdelt for hver enkelt Funktion i Virksomheden. Som anført kræver denne Metode ikke Efterkalkulation af hver enkelt Ordre, men afgiver til Gengæld ikke Effektivitetsanalyse pr. Produkt. Ønsker man derfor — efter at have konstateret, *hvor* i Virksomheden Differencer mellem Forventning og Virkelighed er opstaaet — Oplysning om, *paa hvilke Produkter* Differencerne er fremkommet, maa Opspaltning efter Ordre finde Sted, hvilket reelt vil sige Gennemførelse af Efterkalkuler.

Efter i det foregaaende i store Træk at have optrukket de to Hovedprincipper for moderne regnskabsmæssig Effektivitetskontrol skal jeg

til Slut fremsætte nogle Bemærkninger om, efter hvilke Synspunkter man kan afgøre, hvilket af Principperne, man i det konkrete Tilfælde bør tage i Anvendelse. Forudsætningen for at kunne gennemføre Effektivitetskontrol paa de ovenfor beskrevne Maader maa som nævnt være, at der kan udarbejdes Forkalkuler, og at saadanne findes. Dette udelukker dog ikke, at Virksomheder, der for visse Produkters Vedkommende ikke mener at kunne udarbejde Forkalkuler, kan tilrettelægge det interne Regnskabsvæsen efter de omtalte Principper. I saadanne Tilfælde kan man for disse Produkter lade Efterkalkulerne træde i Stedet for de manglende Forkalkuler. Herved maa man naturligvis give Afkald paa Kontrol med saadanne ikke forkalkulerede Produkter, men vil for de øvrige Produkters Vedkommende faa Materiale til Effektivitetskontrollen.

Er Forudsætningen om Forkalkuler saaledes helt eller delvis i Orden, vil følgende kunne udtales med Henblik paa Spørgsmaalet, om man skal tilrettelægge en objektpræget eller en funktionspræget Effektivitetskontrol.

I de Tilfælde, hvor det interne Regnskab nærmest skal fungere som et »Bekræftelsesredskab« for, at alt fungerer som ventet, altsaa hvor man ikke regner med mange og betydningsfulde Effektudsving paa de producerede og afsatte Ordre, vil *Funktionsregnskabet* være naturligt, idet man her sparer det overflødige og bekostelige Arbejde med Produktefterkalkulerne. Effektudsvingene vil vise sig paa Omkostningsstederne, og er der hertil knyttet et Rapportsystem, der forklarer eventuelle særlige Tabsaarsager, vil man med et funktionspræget Regnskab være i Besiddelse af et værdifuldt Kontrolmiddel. Man vil bemærke, at Forudsætningen for at gennemføre denne Kontrolform ikke hviler paa, om Virksomheden producerer i Massefabrikation eller i Enkeltfabrikation. Dette er principielt ganske underordnet.

Er Forholdene imidlertid saaledes i en Virksomhed, at man maa regne med mange og væsentlige Effektudsving, der for at blive belyst til Bunds kræver Analyse af de enkelte Produkters Regnskab, bør man principielt arbejde med *det objektprægede Regnskab* for derved straks at faa samtlige Differencer frem »ved Roden«. Den summariske Oversigt pr. Funktion, der kan være meget nyttig, vil i saadanne Tilfælde kunne fremskaffes ved Hjælp af en statistisk Bearbejdelse af det foreliggende Materiale.

Begrundelsen for Valg af Fremgangsmaade bør altsaa *ikke* hvile paa Produktionsformen (Masse-, Serie- eller Enkeltfabrikation), men paa, i hvilken Grad det er nødvendigt paa Forhaand at skulle regne med, at *Effektivitetskontrollen bør strække sig helt ned til Produkterne.*