

Contribution-princippet. ✓

Af Erik Kjeld Olsen.¹⁾

Problemstilling.

Contribution betyder bidrag. Det princip, det forbindes med inden for regnskabsvæsenet, karakteriseres i almindelighed ved, at kun variable omkostninger fordeles på omkostningsbærerne. Ved omkostningsbærer forstås som regel den enkelte vareenhed, vareart eller varegruppe. Salgsindtægten af en vare minus de variable omkostninger, der er opstået ved dens fremstilling og afsætning, er det bidrag, som pågældende vare har ydet til dækning af de faste omkostninger og til virksomhedens eventuelle nettofortjeneste. Udtrykket *bidragsmetoden* er derfor et synonym for udtrykket contribution-princippet og vil blive anvendt i det følgende.

Der findes ikke visse omkostninger, der altid er variable, og andre, der altid er faste. En omkostnings fasthed er nemlig ikke en karakteregenskab ved omkostningen, men et udtryk for driftsherrens viljesbestemte afgørelse. Resultatet af denne viljesbestemte afgørelse afhænger af den aktuelle situation.

Hvilke konkrete omkostninger skal da fordeles som variable? Det vil være let at sige, at det afhang af formålet med omkostningsfordelingen i forbindelse med den aktuelle situation. Men det ville ikke være en praktisk løsning. Det, der må tilstræbes, er en omkostningsfordeling, der kan gennemføres rutinemæssigt, kontinuerligt og efter ensartede retningslinier, og som resulterer i et talmateriale, der uden væsentlige modifikationer kan anvendes til alle eller i det mindste hovedparten af de funktioner, som det moderne regnskabsvæsen udøver.

Der skal her søges redegjort i hovedtræk for en sådan omkostnings-

¹⁾ H.A., assistent hos statsautoriseret revisor I. Boesberg.

fordeling. I tilslutning hertil vil blive vist et par eksempler på bidragsmetodens løsning af nogle praktiske problemer inden for det interne regnskabsvæsen.

Grundbegreber.

Terminologi. Omsætningen minus de variable omkostninger kaldes *dækningsbidraget*. Ved variable omkostninger forstås da de omkostninger, der varierer med omsætningen i en afgrænset periode. Men i praksis kan det ofte være hensigtsmæssigt ikke at være bundet til en definition, der forudsætter en automatisk variabilitet, idet en konstrueret variabilitet for visse omkostningers vedkommende kan være forudsætningen for en effektiv kontrol. Det kunne måske derfor spørges, om man ikke burde finde andre, mere rummende, udtryk end de traditionelle.

I størst mulig overensstemmelse med den økonomiske teori — og med brugbarhed i praksis — ville det formentlig være, hvis man opdelte omkostningerne i 3 hovedgrupper, nemlig

- 1) de beregnede afskrivninger på det faste anlæg,
- 2) de periodeafgrænsede driftsomkostninger vedrørende hovedfunktionerne produktion, salg og administration, og
- 3) marginalomkostningerne i relation til de enkelte produktenheder,

hvorefter dækningsbidraget = omsætningen ÷ marginalomkostningerne ÷ den »nødvendige« del af *funktionsomkostningerne*, en logisk betegnelse for omkostningerne i gruppe 2. Da marginalomkostningerne jo har relation til produktenhederne, synes betegnelsen *produktomkostninger* om disse lige så logisk. Derved undgår man samtidig den teoretisk korrekte indvending, at marginalomkostninger ikke vil opføre sig således, som vi senere skal se produktomkostningerne blive tvunget til.

Funktionsomkostningernes opdeling i »nødvendige« og »ikke-nødvendige« kunne ske på basis af et budget. Derved nåede man ikke alene kontrol med disse omkostningers udnyttelse, men man fik også, i relation til budgettet, oplysning om, hvilke af dem, der var forbrugt alene for at opnå omsætningen i den betragtede periode, og hvilke, der enten var »opofringer« for den ukendte fremtid, eller som man havde måttet afholde, selvom driften havde været indstillet.

Men hvor ofte har det praktisk betydning at gøre sig overvejelser over, hvor store funktionsomkostningerne ville være, hvis man i en bestemt periode lå helt stille? Det, man interesserer sig for, er kortperioden under normal drift i videre forstand, nemlig så længe man

end ikke drømmer om at sælge eller nedlægge virksomheden. Og funktionsomkostningernes opdeling i nødvendige og ikke-nødvendige er da en helt anden historie i forbindelse med effektivitetskontrollen, en historie, der er uden betydning for den moderne anvendelse af dækningsbidraget.

Man kunne ganske vist kalde omsætningen \div produktomkostningerne for f. eks. *produktbidraget*. Dette formindsket med de nødvendige funktionsomkostninger ville da være det teoretiske dækningsbidrag. Det er imidlertid allerede ved at vinde indpas, at

$$\text{dækningsbidraget} = \text{omsætningen} \div \text{produktomkostningerne},$$

og denne opfattelse af begrebet vil for klarheds skyld blive anvendt her. Endvidere vil udtrykket *indtjeningsbidraget* blive anvendt om dækningsbidraget minus funktionsomkostningerne. Indtjeningsbidraget er det beløb, der indtjenes til genindvinding, d. v. s. afskrivning, og forrentning af den investerede kapital. Hvis afskrivningerne beregnes pr. periode, vil indtjeningsbidraget minus afskrivningerne være = *nettofortjenesten*.

Endelig kaldes et bestemt udsnit af omsætningen en *sektor*. Geometrisk er en sektor en flade, der begrænses af to radier og den mellemliggende cirkelbue. Omsætningen kan lignedes ved en cirkel. Forskellige distrikters andel i omsætningen kan i denne cirkel anskueliggøres som sektorer af forskellig størrelse. Det samme kan ske for forskellige varearter eller varegrupper, kundegrupper, ordrestørrelser, salgsmetoder, distributionskanaler, geografiske områder o. s. fr. Sådanne forskellige, alternative opdelinger af den samme totale omsætningsstørrelse i en periode sker af hensyn til kontrollen. Den af professor Palle Hansen anvendte betegnelse for opdelinger af denne art, *kontrolcentre*, er derfor rammende.

En enkelt sektors omsætning minus dens produktomkostninger er pågældende sektors dækningsbidrag. Når herfra trækkes sektorens funktionsomkostninger, fremkommer *sektorbidraget*. Det undgås herved, at der skabes forvirring ved at anvende udtrykket dækningsbidraget (med tilføjet nummer 1 eller 2) om beløb, der er fremkommet efter at faste omkostninger har reduceret salgsindtægten. Det er i øvrigt en smagssag, om man vil fratække både funktionsomkostninger og afskrivninger fra en sektors dækningsbidrag. Forfatteren er af den mening, at man aldrig behøver at fordele afskrivningerne på produktionsafdelinger og sektorer for at kunne træffe de dispositioner, der normalt træffes på grundlag af en kortperiodisk driftsrapport.

Alternativomkostningerne. Modstanderne af bidragsmetoden påstår, at en udeladelse af at fordele samtlige omkostninger på et eller andet »fornuftigt« grundlag kan føre til katastrofale resultater, bl. a. fordi man aldrig har sikkerhed for, at hver enkelt vare kommer til at bære sin berettigede del af omkostningerne.

Tilhængerne af metoden hævder, at den er den eneste metode, som sikrer, at hver enkelt vare dækker samtlige de med fremstillingen og salget af denne vare forbundne omkostninger.

Hjælpe midlet hertil er *alternativomkostningerne*. Lad os begynde ved begyndelsen og blot gøre den forudsætning, at det er det økonomiske udbytte, der er den vægtigste faktor i det kompleks af drivkræfter, der ligger bag al erhvervsvirksomhed. En sådan forudsætning kan næppe kaldes urealistisk.

Når man anlægger eller køber en virksomhed, gør man det da ikke med visse forventninger om, hvor stort udbyttet af denne virksomhed vil blive?

Hvis vi ved udbytte her forstår forskellen mellem de løbende indtægter og de løbende udgifter (der også omfatter en normal gage til indehaveren), altså tilnærmelsesvis det ovenfor definerede indtjeningsbidrag, vil man så ikke i investeringens levetid kræve et udbytte, der er mindst lige så stort som det, der kunne opnås ved den bedste alternative investering i det samme tidsrum?

Men at kræve det i investeringens levetid er det samme som at kræve det pr. periode¹⁾ under investeringen. Til enhver investering må der altså pr. periode svare et indtjeningsbidrag af en vis tilfredsstillende størrelse, der er lig med *investeringens alternativomkostninger*. Hvis det er beregnet på den omtalte måde, nemlig som det udbytte, man kunne opnå ved den bedste alternative investering, er det altså lig med det udbytte, man går glip af ved ikke at foretage den bedst mulige anden investering. Men noget, som man frivilligt går glip af ved ikke at foretage en handling A, er omkostning for den handling B, som man foretager i stedet. Og hvis handling B's indtjeningsbidrag er lig med det, man går glip af, må alle de med handling B forbundne omkostninger være dækket.

Nu kan man kun tilnærmelsesvis rigtigt budgettere sine egne og andres fremtidige indtægter og udgifter. Men efterhånden får man

1) Helt korrekt skal de forventede, tilbagediskonterede udbytter i den nævnte forstand give en kapitalværdi, der er lige så stor som alternative investeringers tilbagediskonterede udbytters kapitalværdi. »For lidt« i nogle perioder kan altså opvejes af »for meget« i senere perioder. Dette understreger, at vurderingen af en virksomhed ikke sker på grundlag af den aktuelle periodes resultat, men af forventningerne for fremtiden.

erfaringer om sine egne, der kan forandre forventningerne for fremtiden. Samtidig skifter måske indtjeningsmulighederne — eller de forventede fremtidige indtjeningsmuligheder — for andre investeringer. Dermed kan også alternativomkostningerne ændre størrelse.

Hvad er nemlig alternativomkostningerne for en igangværende virksomhed? Det er det, man må ofre for at fortsætte virksomheden. Det er ikke alene de fremtidige funktionsomkostninger og produktomkostninger, samt det eventuelle større udbytte, man kunne opnå ved at sælge den og investere den frigjorte kapital andetsteds. Det er også det alternativt bedste udbytte, der kunne opnås af de investeringer, der må foretages, efterhånden som det faste anlæg skal fornyes. Genanskaffelsespriserne for de enkelte dele i det faste anlæg kommer altså til at øve indflydelse på beregningen af det fortsat krævede indtjeningsbidrags størrelse.

I praksis vil man opdele sit indtjeningsbidrag i de beregnede afskrivninger og nettofortjenesten. Dette forandrer ikke de forhold, der ved økonomisk rigtige overvejelser ligger til grund for vurderingen af virksomhedens evne til at afkaste en nettofortjeneste, der er tilfredsstillende. Blot må afskrivningerne da beregnes efter genanskaffelsespriserne, og den »krævede« nettofortjeneste ligeledes, hvis resultatet skal være et udtryk for normal drift i den tidligere definerede forstand. Afskrivningerne kan da med rette betragtes som en antecipering af de fremtidige udgifter ved udskiftningen af de udslidte anlægsdele.

Produkternes alternativomkostninger. Ved investeringen må man have gjort sig klar, hvilke varer, man vil sælge, de priser, der kan opnås for dem, deres produktomkostninger samt virksomhedens periodiske funktionsomkostninger. Hvis en vare A er taget med i produktionsprogrammet, er det fordi den pris, der kan opnås for vare A, giver et dækningsbidrag, der er mindst lige så stort som det dækningsbidrag, der kunne være opnået ved den bedste alternative udnyttelse af de produktionsfaktorer, som A kommer til at lægge beslag på. Dette bedst mulige andet dækningsbidrag er alternativomkostning for vare A. Vare A's samlede omkostninger bliver med andre ord dens produktomkostninger plus dens alternativomkostninger. En indtægt på vare A af netop denne størrelse giver dækning for alle de med fremstillingen og salget af vare A forbundne omkostninger.

Hvis en vare B senere skal fortrænge vare A, må det dækningsbidrag, vare B kan præstere, være mindst lige så stort som det, der ved udnyttelsen af de samme produktionskræfter og i samme tid kunne opnås ved produktionen af vare A. Indtægten ved salg af vare B skal altså

være lig med vare B's produktomkostninger plus vare A's dækningsbidrag.

Det vil imidlertid hyppigt forekomme, at man optager eller beholder varer, der må karakteriseres som rentable, selv om deres indtægter er mindre end summen af deres produkt- og alternativomkostninger. Årsagen hertil er åbenbar: Ydre forhold kan forhindre en pris- og dermed følgende afsætningsregulering, som kan gøre varens dækningsbidrag tilfredsstillende. Men salget af andre varer kan være afhængigt af eller i det mindste positivt korreleret med salget af netop denne vare. En bedømmelse af dens økonomiske betydning for virksomheden må derfor omfatte en beregning af dens indflydelse på andre varers dækningsbidrag.

»Nøglefaktoren«. Nu vil man ikke i praksis kunne vurdere en vare A i forhold til en vare B ved at sammenligne deres dækningsbidrag i hele den tid, hvori de udnytter de samme produktionsfaktorer. Det er ganske vist interessant at have en beregning for en maskine, der i løbet af en 8-årig levetid kan præstere 20.000 A-enheder og dermed et samlet dækningsbidrag på f. eks. 60.000 kr. Hvis produktomkostningerne pr. B-enhed er 5 kr., og maskinen ialt vil kunne præstere 15.000 B-enheder, må hver enhed af B kunne sælges for 9 kr., såfremt det alt andet lige skal kunne betale sig at fremstille B i stedet for A.

Men beregninger skal ikke blot være interessante — og rigtige —, de skal også være anvendelige. Og forholdet er det, at samtidig med en investering skaffer man sig en »knap« produktionsfaktor, fordi det simpelthen er teknisk umuligt at sammensætte et anlæg således, at alle dele har samme maksimalkapacitet. I en gruppe af samarbejdende maskiner er den anlægsdel, der har den mindste potentielle kapacitet, den »knappe« faktor. Når denne anlægsdels kapacitetsgrænse ved normal arbejdsindsats nås, bliver den til en flaskehals, og en yderligere udvidelse af produktionen pr. periode kan kun ske med en stigning i funktionsomkostningerne.

Udnyttelsen af en knap faktor af denne art er tidsmæssigt begrænset. Hvis den kan anvendes til fremstillingen af flere forskellige varer, må disse varer derfor bedømmes ved hjælp af deres dækningsbidrag pr. tidsenhed af den knappe faktor.

Men den knappe faktor kan være andet end en maskine. Den kan være et mangelråstof — det gælder da om at anvende dette til de varer, der giver det største dækningsbidrag pr. mængdeenhed af råstoffet — eller den menneskelige arbejdskraft eller f. eks. det areal, virksomheden har til rådighed. I visse forbindelser kan det tænkes, at »knap-

heden« ved mulige produktionsudvidelser er så hypotetisk, at der i realiteten ikke kan blive tale om nogen knaphed, f. eks. ved reparations- og servicearbejder, der udføres uden for virksomheden, eller ved visse entreprenørarbejder. Man kan derfor i stedet for begrebet »knap faktor« anvende udtrykket »nøglefaktor« som betegnelse for de goder eller ydelser, der vil være relevante ved vurderingen af forskellige dækningsbidrag.

Det effektive dækningsbidrag. Dækningsbidraget pr. tids- eller mængdeenhed af nøglefaktoren kaldes det *effektive dækningsbidrag* og er den afgørende størrelse ikke alene ved bedømmelsen af forskellige varers lønsomhed, men også ved den hurtige, grundlæggende pris-kalkulation.

Lad f. eks. en vare X kunne sælges for 12 kr. og yde et dækningsbidrag på 6 kr. En specialmaskine, der er nøglefaktor ved fremstillingen af vare X, kan også anvendes til fremstillingen af en vare Y. Forarbejdningstiden for 1 enhed X er i specialmaskinen 15 minutter. Vare X's effektive dækningsbidrag bliver altså 24 kr., nemlig 6 kr. \times (60 minutter : 15 minutter).

Produktomkostningerne for vare Y kalkuleres således:	
Diverse råmaterialer	kr. 2,48
Diverse hjælpematerialer	» 0,90
Arbejdslønninger	» 4,45
Mærkat	» 0,02
Æske	» 0,40
Diverse (variable) fremstillingsomkostninger	» 0,75
<hr/>	
Ialt fremstillings-produktomkostninger	kr. 9,00
<hr/>	
Sælgers provision	kr. 1,60
Rabatter	» 0,80
Diverse (variable) salgsomkostninger	» 0,60
<hr/>	
Ialt afsætnings-produktomkostninger	kr. 3,00
<hr/>	
Produktomkostninger total	kr. 12,00
<hr/>	

Vare Y har i specialmaskinen en forarbejdningstid på 20 minutter. Vare Y's alternativomkostninger i relation til den hidtidige udnyttelse af specialmaskinen bliver 24 kr. (nemlig vare X's effektive dækningsbidrag) divideret med (60 minutter : 20 minutter) = 8 kr. Hvis pri-

sen på vare X har været tilfredsstillende, må den pris for vare Y, der giver dækning for alle de med vare Y forbundne omkostninger, blive

Vare Y's produktomkostninger	kr. 12,00
+ Vare Y's alternativomkostninger	» 8,00
	<hr/>
= Vare Y's salgspris	kr. 20,00

Gælder dette også, hvis specialmaskinen ikke har været fuldt udnyttet ved fremstillingen af X? Principielt ja. Man kan ikke fremover lægge beslag på en del af maskinens kapacitet og samtidig afskære sig fra at anvende maskinen til en mere lønnende produktion, hvis man vil handle økonomisk korrekt. På den anden side kan der tænkes situationer, hvor man vil korrigere den ved hjælp af ovenstående formel beregnede salgspris på grund af særlige markedsforhold eller den aktuelle og den fremtidigt forventede beskæftigelse. Dette forandrer imidlertid ikke, at den beregnede salgspris — som man altså er kommet frem til uden egentlig omkostningsfordeling i traditionel forstand — giver dækning for alle omkostninger.

Lad os til nærmere belysning heraf antage, at specialmaskinen består af to enheder, der ved normal beskæftigelse har 5.000 arbejdstimer. Der fremstilles for øjeblikket 15.000 stk. X om året, hvilket betyder, at specialmaskinernes beskæftigelsesgrad ligger på 75 % af den normale. Regnskabet ser således ud:

Salg:

15.000 stk. X à 12 kr. kr. 180.000

Vareforbrug:

Variable produktionsomkostninger,

15.000 à 5 kr. kr. 75.000

Diverse faste produktionsomkostninger » 24.000

Afskrivninger » 6.000 » 105.000

Bruttoavance kr. 75.000

Variable salgskomkostninger, 15.000 × 1 kr... kr. 15.000

Faste salgskomkostninger » 45.000 » 60.000

Nettofortjeneste kr. 15.000

Lad os endvidere antage, at en stigning til 100 % kan gennemføres med en stigning i de »faste« produktionsomkostninger på 6.000 kr. og i de »faste« salgskomkostninger på 15.000 kr., ligegyldigt hvilke varer,

der afstedkommer produktionsstigningen. Hvis stigningen skyldes X, vil det nye regnskab få følgende udseende:

Salg:

20.000 stk. X à 12 kr. kr. 240.000

Vareforbrug:

Variable produktionsomkostninger,

20.000 à 5 kr. kr. 100.000

Diverse faste produktionsomkostninger . . . » 30.000

Afskrivninger » 6.000 » 136.000

Bruttoavance kr. 104.000

Variable salgskomkostninger, 20.000 à 1 kr.. kr. 20.000

Faste salgskomkostninger » 60.000 » 80.000

Nettofortjeneste kr. 24.000

Hvis den ledige kapacitet var blevet anvendt til fremstillingen af Y, kunne der være fremstillet 3.750 Y-enheder. I stedet for en traditionel kalkulation, der ville have vist, hvordan Y havde absorberet nogle af fællesomkostningerne, således at fortjenesten på vare X var steget, hvad der skulle tages hensyn til ved kalkulationstillæggene på vare Y's direkte omkostninger, har vi ved hjælp af nøglefaktoren kalkuleret vare Y's salgspris til 20 kr. Hvilket samlet resultat vil dette nu give for virksomheden? Lad os se på det i en mindre traditionel opstilling:

Salg:

15.000 stk. X à 12 kr. kr. 180.000

3.750 stk. Y à 20 kr. » 75.000

kr. 255.000

Produktomkostninger:

15.000 stk. X à 6 kr. kr. 90.000

3.750 stk. Y à 12 kr. » 45.000 » 135.000

Dækningsbidrag kr. 120.000

Diverse funktions-produktionsomkostninger.. kr. 30.000

Afskrivninger » 6.000

Diverse funktions-salgskomkostninger » 60.000 » 96.000

Nettofortjeneste kr. 24.000

Altså nøjagtig den samme nettofortjeneste, som ville være opnået ved en udvidelse af produktionen med X alene.

NN fabrikken. Det kortperiodiske regnskab.

Forudsætninger. Den nye leder for NN-fabrikken er salgsminded. Hans indre instinkt siger ham, at man tjener penge ved at sælge, ikke ved at producere. Selvfølgelig ved han, at en virksomhed med store kurrante beholdninger har en værdi, som den ikke ville have uden beholdninger, simpelthen fordi beholdningerne jo er et udtryk for de fremtidige salgsindtægter. Men han ved også, at en opgørelse af denne værdi hviler på en subjektiv bedømmelse, og at den først og fremmest er af betydning ved den årlige regnskabsopgørelse, der danner grundlag for udbytte og tantiemeudbetalinger, henlæggelser og skatteberegning. Og hvis man i løbet af året — f. eks. månedlig eller kvartalsvis — vil have et samlet overblik over virksomhedens stilling, opnår man det ved forenkede årsregnskaber en miniature, opstillet på grundlag af grupperede omsætnings- og saldobalancer.

Fra sin regnskabsafdeling får han hver måned et internt driftsregnskab, der viser resultatet af den primære virksomhed, og som forklarer og ansvarsplacerer eventuelle afvigelser mellem det, der faktisk er sket, og det forventede. Han studerer det med interesse, sammenligner det med de foregående måneders regnskab og med regnskabet for de tilsvarende måneder de foregående år — og undrer sig ofte. Når omsætningen stiger, kan nettofortjenesten stige, være uforandret eller endog falde, selv om priser og udgifter er uændrede. Han undersøger, om det kan skyldes ændringer i varesammensætningen, men bliver kun mere forvirret. For han finder en måned, hvor omsætningen er steget, fordi der er solgt mere af en vare med en bruttoavance, der ligger over den gennemsnitlige — og alligevel er nettofortjenesten i denne måned faldet. Og han finder to måneder, hvor omsætningen er den samme, som ligeledes varesammensætningen er det, men hvor nettofortjenesten alligevel svinger ret betydeligt. Men priser og udgifter har ikke forandret sig.

Den forklaring, som han får af regnskabsafdelingen, gør ham endnu mere forvirret. De omkostninger, som man arbejder med i det interne regnskab er dels de faktiske, dels de budgetterede. Budgettet er meget omhyggeligt udarbejdet og går i princippet ud fra et forventet normalsalg, den hertil svarende nødvendige normalproduktion, den til produktionen svarende normale arbejdsindsats med de deraf følgende omkost-

ninger, samt en detaljeret beregning over, hvor stor indsats, der skal ydes pr. vareart pr. afdeling ved normal effektivitet.

Det ser jo så fornuftigt ud, at man også skulle tro, at der ville komme noget fornuftigt ud af det. Det kedelige er bare, at virkeligheden altid arter sig anderledes end budgettet. Der opstår altså differencer, som påvirker nettoresultatet. Og hvis man ikke kan fortolke disse differencer, er man unægteligt ilde stedt.

Han får at vide, at man ville være endnu værre stedt, hvis man undlod budgettet og blot fordelte de faktiske omkostninger. I så fald ville nemlig de beregnede egenpriser svinge på en måde, der gjorde en realistisk priskalkulation og lagervurdering umulig. Man kunne da komme ud for, at virksomhedens samlede omkostninger var uændrede, men at en bestemt vare pludselig gav et større overskud, selv om der blev fremstillet og til samme pris solgt den samme mængde som hidtil. Af to onder har man altså valgt det mindste.

Han spørger, om en bestemt ekstraordre til en pris, der ligger under den ordinære, kan betale sig, og om hvor stor en betydning, den vil have på virksomhedens nettoresultat. Han er utilfreds med, at svaret først kan gives efter en temmelig omfattende beregning over, hvordan ordren vil påvirke beskæftigelsen i de afdelinger, den skal passere, og hvordan den dermed vil påvirke det normale budget og de på grundlag af dette kalkulerede satser. Endnu mere utilfreds bliver han, da det en dag går op for ham, at man ikke uden videre skal søge at sælge varer med en stor nettofortjeneste fremfor varer med en mindre. Og hvad der til sidst får ham til at kræve et andet regnskabssystem, der i højere grad svarer til hans behov, er en sammenligning mellem den produktionsvirksomhed, som han nu leder, og den engrosvirksomhed, som han tidligere var beskæftiget i.

Variable for den ene — faste for den anden. Før købte han færdigvarer til en bestemt pris og solgte dem videre til en højere — difference multipliceret med mængden skulle dække de faste omkostninger og derudover give en passende nettofortjeneste. Denne difference — bruttoavance — var en forholdsvis pålidelig størrelse at arbejde med. En sammenligning mellem forskellige distrikters omsætning og bruttoavance gav f. eks. sammen med distrikternes direkte omkostninger et udmærket billede af distrikternes værd for virksomheden. Og hvis han i et bestemt distrikt ofrede 5.000 kr. på et salg fremstød, skulle der i dette distrikt opnås en bruttoavance, der var mere end 5.000 kr. højere, end den ellers ville være, hvis dette salg fremstød skulle svare sig.

Prisen på en færdigvare må nødvendigvis includere et beløb, der går til dækning af færdigvarefabrikantens faste omkostninger. Dette beløb er i sin helhed en variabel omkostning for den handelsvirksomhed, der køber færdigvaren til videresalg. Men med hvilken begrundelse kan man i produktionsvirksomheden gøre det til en variabel omkostning, når salget skal fordeles f. eks. på distrikter? Inden for den samme virksomhed er produktionsafdelingen og salgsafdelingen dog ikke to forskellige forretninger, der hver skal vise sit »pæne« resultat. De skal supplere hinanden, således at virksomheden som helhed opnår det bedst mulige resultat. Og den kendsgerning, at en virksomhed har faste produktionsomkostninger, bør ikke tilsløres ved en fremgangsmåde, der er nøjagtig magen til den, som en virksomhed uden faste produktionsomkostninger benytter sig af.

Det nye regnskabssystem. Regnskabsafdelingen er udmærket klar over, at bidragsmetoden ikke angiver en konkret, udpenslet løsning på enhver virksomheds problemer. Metoden kan tillægges de praktisk foreliggende forhold, og den kan anvendes isoleret ved visse opgaver, eller den kan indgå som et led i et helt nyt regnskabssystem, der også tager andre driftsøkonomiske hjælpemidler i brug. Det, der i dette tilfælde blev regnskabsafdelingens ledestjerne, var den nye direktørs ufravigelige krav: »Jeg vil have et regnskabssystem, der bygger på en ide, der skal være økonomisk rigtig. Jeg vil se et kortperiodisk driftsregnskab, der i omfang fylder så lidt som muligt, så vigtige enkeltheder ikke drukner i uvæsentlige detaljer. Det skal rent umiddelbart kunne bruges som grundlag for vurderingen af forskellige dispositioners økonomiske betydning — og senere for kontrollen af deres virkning. Og jeg vil endelig have, at regnskabssystemet skal opfylde de samme formål, der hidtil har været anset for væsentlige, nemlig årsagsanalysen, ansvarsplaceringen og kontrollen med kalkulationer og beholdninger«.

Hvad blev det praktiske resultat af disse ønsker?

Omkostningsfordelingen: Produktomkostningerne vedrørende fremstillingen. De faktisk konstaterede produktomkostninger vedrørende fremstillingsprocessen bliver debiteret de forbrugende afdelinger på grundlag af udleveringssedler, materialerekvissioner, arbejdssedler samt fordelingsnøgler i den udstrækning, det er nødvendigt, på grund af forekomsten af indirekte variable produktionsomkostninger.

Der kan her gøre sig interessante afvigelser gældende fra virksomhed til virksomhed, selv om de alle anvender bidragsmetoden. Lønningerne kan måske kun fordeles som indirekte, og de vil måske kun

svinge trægt i takt med kortvarige svingninger i produktionen. Muligheden for at tilpasse dem på forholdsvis kort sigt og det ønskelige i at kontrollere deres effektive udnyttelse, gør imidlertid produktionens størrelse og værdi til deres så godt som eneste realistiske determinanter. Uanset den samlede lønudgifts fasthed vil det altså være berettiget at tale om en vis budgetteret lønandel pr. vareenhed som produktomkostning, medens en eventuel »rest« er en funktionsomkostning, eller om man vil, en kalkulationsdifference vedrørende produktomkostningerne. Den har især betydning, når, som det ofte er tilfældet, de enkelte afdelingsledere ikke selv kan ansætte og afskedige folk, men skal rekvirere nødvendig eller tilbagesende overflødig arbejdskraft til en særlig hjælpeafdeling.

Hvilke andre indirekte variable produktionsomkostninger kan komme på tale som produktomkostninger? *Alle omkostninger, som inden for kortperioden vil svinge automatisk med svingninger i produktionsstørrelsen*, eller som ikke kræver chefbeslutninger — jfr. ovenstående bemærkninger om lønningerne — for at blive bragt i overensstemmelse med, hvad der må anses for nødvendigt for at nå den aktuelle produktionsstørrelse.

Skal alle produktomkostninger passere en hovedafdeling, førend de kan pålignes produkterne? Ikke ubetinget. Det må f. eks. frarådes, hvis der ikke er mulighed — eller foreliggende muligheder er for omkostningskrævende — for at måle hovedafdelingernes forbrug af pågældende produktomkostninger. Det tjener intet formål at debitere en afdeling for et forbrug og kreditere den for en ydelse, hvis man på forhånd ved, at begge størrelser er forkerte. Kan man f. eks. ikke måle afdelingernes virkelige forbrug af kraft, synes det mest hensigtsmæssigt at kreditere hjælpeafdelingen »Kraftanlæg« for det til den opnåede produktionsstørrelse tilladte kraftforbrug (der debiteres omkostningsbærerne) samt en beregnet tolerance for kraftforbrug til varer i arbejde. Debetsaldoen på »Kraftanlæg« vil herefter være kraftanlæggets faste omkostninger $+/-$ eventuelle differencer på grund af forkalkylens utilstrækkelighed eller de variable kraftomkostningers progression eller degression.

Afdelingerne krediteres for standardproduktomkostningerne for den aktuelt opnåede produktion plus et anslået tillæg for varer i arbejde. En forskel mellem det debiterede og det krediterede beløb vil være et direkte udtryk for et merforbrug (debetsaldo) eller mindreforbrug (kreditsaldo) i forhold til det budgetterede. Denne saldo kan på grundlag af produktforkalkylerne og produktionsrapporterne op-

løses i standardomkostningsregnskabet sædvanlige komponenter vedrørende de variable omkostninger.

De færdigproducerede varer indgår i færdigvarebeholdningerne til budgetterede produktomkostninger vedrørende fremstillingen. De udtages ved salg til samme værdi, således at lagerkartoteket kun behøver at føres i kvanta. Hvis produktomkostningerne ændres under lagringsperioden (stigende genanskaffelsespriser!), bør produktforkalkylerne omgående ændres, og de nye produktomkostninger debiteres kontrolcenterne ved salget. Differencen mellem produktionsværdien og genanskaffelsesværdien (der jo let beregnes som forskellen mellem den nye og den gamle forkalkyle multipliceret med mængden) krediteres en prisreguleringskonto.

Omkostningsfordelingen: Funktionsomkostningerne. Funktionsomkostningerne fordeles på afdelingerne i den udstrækning, det er nødvendigt for at fastslå, hvad funktionerne »koster«, og for at kontrollere funktionschefernes dispositioner. Som hovedregel gennemføres kontrollen som en budgetkontrol — de debiterede omkostninger sammenlignes med de budgetterede, eventuelt ifølge et flexibelt budget. Det må anbefales at skelne mellem funktionernes særømkostninger og de fælles-funktionsomkostninger, der eventuelt fordeles arbitrært. Den sidste gruppe er undraget ansvarsplaceringen. Tilsammen er begge grupperes talmateriale værdifuldt for virksomhedens teknikere ved deres idelige undersøgelser af produktionsprocessen og den løbende planlægning — kan det, vi fremstiller, fremstilles bedre og billigere, og hvordan?

Men er en sådan fordeling ikke i strid med bidragsmetoden? Slet ikke. Betænk definitionen: *Ved bidragsmetoden fordeles kun de variable omkostninger på omkostningsbærerne.* Alle faste omkostninger kan altså fordeles på omkostningssteder — funktioner — og sektorer, uden at man derfor behøver at tale om en afvigelse fra bidragsmetodens principper. Noget andet er så, at man nøje gør sig klart, hvad der er formålet med denne fordeling af funktionsomkostningerne, og kun gennemfører den, når det har relevans for kontrollen og planlægningen.

Omkostningsfordelingen: Afskrivningerne. Skal afskrivningerne ikke fordeles på samme måde som funktionsomkostningerne, således at man gennem denne fordeling får et indtryk af, hvad der er investeret i hver afdeling og dermed også af, hvad de enkelte funktioner koster på langt sigt?

De kan, men de skal ikke fordeles. Da de ikke indkalkuleres i be-

holdningerne, vil de påvirke hver periode med det samme beløb. De kan i månedsrapporten fratrækkes en bloc i periodens indtjeningsbidrag — eller sammen med funktionsomkostningerne i dækningsbidraget —, således at der vises en nettofortjeneste. Hvis totalsummen må ændres på grund af ændringer i genanskaffelsespriser, foretages ændringen af regnskabsafdelingen, der på denne måde informerer ledelse og teknikere om prisudviklingen for det faste anlæg. Men hvis ændringen er en følge af udvidelser eller indskrænkninger i det faste anlæg, kommer den ikke bag på ledelsen. Thi hvem andre end ledelsen kan gennemføre den slags udvidelser eller indskrænkninger? Og er beslutninger om dem ikke truffet på grundlag af faktorer, der overhovedet ikke kommer til udtryk i den foreliggende rapport over en netop passeret periode?

Men når kun ledelsen kan ændre de reelle forhold, der ligger til grund for afskrivningerne, ved langtidsbeslutninger, og når de beløb, der ved en eventuel fordeling skulle pålignes de enkelte funktioner, er de samme, så længe de samme beslutninger er gældende, vil det så ikke være tilstrækkeligt med en liste, et skema eller en tavle, der viser de normalt beregnede afskrivninger pr. funktion? Hver anlægsdel kan på denne oversigt have sin vandrette kolonne, der foruden at indeholde oplysning om de normalt budgetterede udnyttelsestimer pr. periode også har plads til notater om de faktisk anvendte udnyttelsestimer pr. periode. »Idle capacity« fastslås på denne måde lige så sikkert og hurtigt som ved en værdiansættelse af udnyttelsestimerne og en indkorporering af disse værdier i det interne regnskab. Det faste anlægs beskæftigelsesgrad er de i perioden faktisk anvendte timer i forhold til de normalt budgetterede udnyttelsestimer. Den kan på rapporten til ledelsen vises som en total for hele virksomheden (der jo også i denne henseende er en helhed!), eller den kan vises som subtotaler for vigtige funktionsgrupper.

Omkostningsfordelingen ved langtidskalkylen. Bidragsmetoden forhindrer ikke opstillingen af langtidskalkyler for de enkelte produkter af en karakter, der minder om de traditionelle. Langtidskalkylen vil være uundværlig ved forhandlinger med prismyndigheder, brancheforeninger, kartel-»kolleger« m. v. Ved langtidskalkylen er der ikke tale om en kontinuerlig fordeling af sine faste omkostninger på produkter, men om en skematisk opstilling, der viser produktets egenpris, hvis ganske bestemte forudsætninger er opfyldt. Kun når disse forudsætninger ændres *væsentligt*, ændres langtidskalkylen.

Det er en selvfølge, at langtidskalkylen er skarpt opdelt i produkt-

omkostninger, funktionsomkostninger og afskrivninger, og at disse grupper igen er opdelt i en produktionssfære og en salgssfære. Endvidere vil funktionsomkostningerne være pålagt afdelingsvis, således at kalkylen let kan ændres ved ændringer i teknikken.

Det vil vel falde naturligt at anvende langtidskalkylens samlede produktionsomkostninger som udgangspunkt for værdiansættelsen af færdigvarebeholdningerne og varer i arbejde ved udarbejdelsen af det eksterne regnskab. En gennemgang af de synspunkter, der kan lægges til grund for den endelige vurdering, falder uden for denne fremstillings rammer.

Månedsrapporten. Få dage efter den første i måneden bliver rapporten for den foregående måned lagt ind på direktørens skrivebord sammen med rapporterne for de sidste 3—4 måneder. Og når der er gået et par år vil rapporterne for de tilsvarende måneder de foregående år følge med.

Hovedoversigten fylder 1 ark, og som regel har han nok i hovedoversigten. Hvis det af denne fremgår, at der ikke er uregelmæssigheder, ønsker han ikke at blive overbebyrdet med detaljer, der ikke viser andet, end at det er gået sådan, som man havde regnet med. Hvis der er uregelmæssigheder på et bestemt punkt, er det regnskabsafdelingens opgave at finde, årsagsgranske og ansvarsplacere dem, og forklare dem på et bilag til rapporten.

Hovedoversigten ser således ud:

NN-FABRIKKEN INTERN DRIFTSRAPPORT	År: 1954	
	Måned: Oktober	
	I alt i år	Denne måned
<i>Salget:</i>		
1 Afsætning til budgetterede priser	2.856.424	265.445
2 ÷ beregnet vareforbrug (Produkt- omkostninger)	1.399.101	138.325
3 = afsætningens budgetterede dæk- ningsbidrag	1.457.323	127.120
4 Afsætningens budgetterede dæknings- grad	51 %	48 %
5 Salgskomponenter	÷ 28.219	÷ 4.943
6 Afsætningens realiserede dæknings- bidrag	1.429.104	122.177
7 Afsætningens realiserede dæknings- grad	50 %	46 %

8	Funktionsomkostninger i salgsafdelingerne	456.766	40.840
	(Over budgettet kr. 2.330)		
9	Realiseret sektorbidrag	972.338	81.337
10	Budgetterede funktionsomkostninger administration	72.000	7.200
11	Budgetterede funktionsomkostninger fabrikation	640.500	50.400
12	Afskrivninger	110.000	11.000
13	Nettofortjeneste før komponenter vedrørende ikke-salgsfremmende omkostninger	149.838	12.737
14	Budgetafvigelser administration	+ 1.800	÷ 423
15	Budgetafvigelser fabrikation	+ 8.333	+ 1.546
16	Fabrikationskomponenter	÷ 20.248	÷ 3.019
17	Nettofortjeneste, primær drift	139.723	10.841
	<i>Fabrikationen:</i>		
18	Fabrikation til budgetterede priser	3.194.500	294.700
19	÷ beregnet vareforbrug (produktomkostninger)	1.568.300	156.100
20	Fabrikationens budgetterede dækningsbidrag	1.626.200	138.600
21	Fabrikationens budgetterede dækningsgrad	51 %	47 %
22	Beskæftigelsesgraden	84 %	74 %

Afsætnings budgetterede dækningsgrad. Direktørens øjne falder først på linie 4: Afsætnings budgetterede dækningsgrad.

Den er for måneden 48 %, men for den forløbne del af året 51 %. Det budgetterede dækningsbidrag er et direkte udtryk for afsætnings sammensætning af forskellige varearter. Månedens afsætning har altså i forhold til året haft »overvægt« af lavmarginale varer.

Man kunne udmærket tænke sig, at en virksomhed udfærdiger en salgsplan, der skal medføre en omsætning på f. eks. 100.000 kr. og et dækningsbidrag på 40.000 kr. Efter kontrolperiodens udløb fremviser den begejstrede salgschef et dækningsbidrag på 50.000 kr. — planen er altså forbedret med 10.000 kr. Den nøgterne regnskabschef gør imidlertid opmærksom på, at omsætningen har været 150.000 kr., og at dækningsgraden derfor kun har været 33½ %. Det højere aktuelle dæk-

ningsbidrag er altså nået ved at koncentrere sig om måske letsælgelige, lavmarginale varer i stedet for de i planen forudsatte 40 %-varer.

Linie 1 og 2, afsætning til budgetterede priser og det beregnede vareforbrug, er for nogle varegrupper vedkommende registreret ved hjælp af salgsprissystemet, og for andre — nemlig speciesvarer — på grundlag af direkte notat fra lagerkartotek til salgskopi. Det beregnede vareforbrug omfatter samtlige budgetterede produktomkostninger både vedrørende fabrikationen og salget. Dette er en nødvendig forudsætning for at kunne anvende afsætningens budgetterede dækningsgrad som en direkte målestok for varesammensætningen.

Salgskomponenterne. Beløbene i linie 5 omfatter alle afvigelser fra de budgetterede salgspriser og de budgetterede produktomkostninger vedrørende salget. De viser, at alt i alt har uforudsete indtægtsreduktioner af forskellig art beløbet sig til 4.943 kr. for måneden og ikke mindre end 28.219 kr. for året. Det er tal, der, for at tale Palle Hansensk, burde få det til at løbe enhver forretningsleder koldt ned ad ryggen. *Det er virksomhedens skjulte omkostninger.* Normalt bogfører man sin virkelige omsætning, og man tæller varebeholdningen op og finder sit vareforbrug og sin bruttofortjeneste. Samtidig er man taknemmelig for, at regnskabsafdelingen kontrollerer alle udgifter og bl. a. sørger for, at der aldrig bliver anvendt et 20-øres frimærke til privat korrespondance.

Men de skjulte omkostninger bliver ikke registreret. Det er jo ikke udgifter, der bliver slået ind i noget kasseapparat. Det er »bare« det, at man får mindre for sine varer, end man havde regnet med, og at man derfor også får mindre tilovers til dækning af sine faste omkostninger.

Det budgetterede dækningsbidrag minus salgskomponenterne er lig med det *realiserede dækningsbidrag* (linie 6). Den *realiserede dækningsgrad* bliver i overensstemmelse hermed udregnet som 46 % for måneden, 50 % for den forløbne del af året.

Hvad forskellen mellem den budgetterede og den realiserede dækningsgrad betyder, ses let. Månedens funktionsomkostninger og afskrivninger har andraget 108.317 kr. Med en budgetteret dækningsgrad på 48 % ville der kræves en omsætning på ca. 226.000 kr. (nemlig kr. 108.317 divideret med 48 %) for at få ligevægt mellem månedens indtægter og omkostninger. En realiseret dækningsgrad på 46 % har imidlertid krævet en omsætning på ca. 236.000 kr. for at opnå denne ligevægt. Man har med andre ord måttet sælge for 10.000 kr. uden at få nogen fortjeneste overhovedet.

Sektorbidraget. Med udtrykket sektorbidraget i almindelighed menes det beløb, der fremkommer, når en salgsindtægt er formindsket med produktomkostningerne og samtlige funktionsomkostninger vedrørende salget. Mere specielt kan man tale om et bestemt distrikts sektorbidrag, en bestemt kundegruppes sektorbidrag, en bestemt salgsmetodes sektorbidrag o. s. fr.

Lad os her gøre den forudsætning, at salgsfremmende foranstaltninger ikke gennemføres ved en ændring af dækningsbidraget pr. vareenhed — prissænkninger, kvalitetsforbedringer, provisionsforhøjelser m. v. —, men ved manipulation med funktionsomkostningerne vedrørende salget, f. eks. reklame, udstillinger, udvidet service, instruktion o. m. a.

Sektorbidragene har i oktober måned andraget 81.337 kr., funktionsomkostningerne i salgsafdelingerne 40.840 kr. Hvordan forholder disse to størrelser sig til hinanden?

Når man skal købe noget, vil man normalt gerne vide, dels nøjagtigt hvad man skal betale, og dels nøjagtigt hvad man får. Det, virksomheden skal »betale« for at »købe« dækningsbidrag«, er salgskomkostninger. Det, den har tilbage, når handelen er afsluttet, er sektorbidraget.

Virksomheden har altså i oktober måned »købt« for 40.840 kr., for hvilke den har fået 81.337 kr. igen, jfr. linierne 8 og 9.

Det er uden videre klart, at den gerne ville have betalt mere, hvis den havde fået endnu mere igen. Og det er lige så klart, at den gerne ville have betalt mindre, hvis blot det, den havde fået igen, ikke var faldet med et endnu større beløb. Det er altså et spørgsmål af overordentlig stor betydning for virksomhedens økonomi at kontrollere, dels at man ikke giver for mange salgskomkostninger for det sektorbidrag, man får igen, og dels at have øjnene åbne for at give dem ud på den måde og de steder, hvor man får det største sektorbidrag igen.

Lad os anskueliggøre dette med et kort eksempel:

NN-FABRIKKEN

KONTROLCENTRUM: *Distrikter*

Oktober 1954

	A	B	C. . .	Ialt
Budgetteret dækningsgrad	53 %	60 %	40 %	48 %
Budgetteret dækningsbidrag . . .	30.815	24.980	45.150	127.120
Salgskomponenter	÷ 1.019	÷ 520	÷ 800	÷ 4.943
Realiseret dækningsbidrag	29.796	24.460	44.350	122.177

Direkte funktionsomkostninger:	3.860	6.540	2.300	13.988
(opdelt efter arter)				
.....				
.....				
Fordelte funktionsomkostninger:	2.435	4.544	3.877	12.424
(opdelt efter arter)				
.....				
.....				
Special-sektorbidrag	23.501	13.376	38.173	95.765
Ikke-fordelte funktionsomkostninger				14.428
Realiseret sektorbidrag				81.337

Distrikterne A, B, C o. s. v. vises hver for sig samt totalen. Det falder straks i øjnene, at varesammensætningen i de 3 distrikter er vidt forskellig, og at det samme gælder distrikternes sektorbidrag i forhold til salgsomkostningerne. De dybereliggende årsager hertil skal søges i virksomhedens markedsmæssige stilling i hvert distrikt. Men opstillingen alene er nok til, at spørgsmålet »hvorfor?« bliver rejst. Hvorfor sælger vi lavmarginale varer i distrikt C og højmarginale i distrikt B? Hvordan er mon kundefordelingen i disse to distrikter på virksomhedens forskellige købergrupper? Hvad er sammenhængen mellem de høje funktionsomkostninger i distrikt B og den højmarginale varesammensætning? Og ikke mindst, hvordan vil mon en ensartet påvirkning af en bestemt funktionsomkostning i de forskellige distrikter influere på hver enkelt distrikts dækningsbidrag?

Har man andre kontrolcentre, hvor den samme omsætning er fordelt på andre sektorer, og hvor de samme funktionsomkostninger igen er opdelt i direkte, fordelte og ikke-fordelte, og inden for hver af disse grupper igen efter arter, vil de samme spørgsmål blive rejst, men der er nu mulighed for at undersøge dem på et flerdimensionalt plan. En sådan sammenligning på tværs mellem sektorer fra forskellige kontrolcentre er værdifuld ved bedømmelsen af, om salgsindsatsens mængder af ydelser og ydelsernes art og pris fremviser sådanne ændringer fra sektor til sektor i forhold til dækningsgrad og sektorbidrag, at det vil få indflydelse på det, man vil eller bør give i fremtiden.

Ved undersøgelsen af bevidste ændringer i funktionsomkostningernes størrelse og sammensætning er det mest rationelt at arbejde med et skema, der er indrettet med 3 kolonner for hver sektor. Første kolonne viser tallene før indsatsen, tredje kolonne efter, og mellemkolonnen ændringen. Ofte vil omkostningerne ved en øget indsats ikke

kunne fordeles mellem forskellige sektorer på nogen måde, der reelt viser årsagssammenhængen mellem indsats og resultat. Man undlader da uden videre fordelingen, men noterer sig alle skete ændringer i sektorernes dækningsgrad og dækningsbidrag, og analyserer derefter indsatsens eventuelt forskelligartede virkning dels ved at sammenligne med ændringerne mellem to tilsvarende perioder uden særlig salgsindsats, og dels ved at gå i dybden med en undersøgelse af det normale salgsarbejdes intensivitet i kontrolperioden.

Nettofortjenesten for komponenter vedrørende ikke-salgsfremmende omkostninger. På den interne driftsrapport er i linie 13 vist nettofortjenesten, inden der er taget hensyn til budgetafvigelser m. v. vedrørende de ikke-salgsfremmende omkostninger. Budgetafvigelser vedrørende de salgsfremmende omkostninger er altså fratrukket (eller tillagt) den til den opnåede afsætning svarende budgetterede nettofortjeneste. Dette sker naturligvis ud fra den betragtning, at sådanne afvigelser *kan* have påvirket periodens afsætning og dermed også dens nettofortjeneste. Dette vil ikke være tilfældet med budgetafvigelserne vedrørende administrationen og fabrikationen samt omkostningskomponenterne fra fabrikationens produktomkostninger. Disse bliver derfor først fratrukket (eller tillagt) i linierne 14, 15 og 16, inden man i linie 17 kommer frem til den primære drifts nettofortjeneste.

Bidragsmetodens nettofortjeneste. Det er det karakteristiske ved bidragsmetodens nettofortjeneste, at den som hovedregel vil variere i takt med omsætningen. Virksomhedens værdistigning på grund af en stor produktion i en periode med lille omsætning kommer altså ikke til udtryk. Men ingen i ledelsen fortvivler af den grund. Der er jo ikke her tale om et årsregnskab, der giver oplysning om det udloddelige overskud. Der er derimod tale om en intern driftsrapport om en enkelt måneds aktivitet inden for den primære drift. Hvis man vil bedømme denne måned, gør man det ved at sammenligne med tilsvarende måneder i tidligere år, eller man studerer rapportens linier om fabrikation (linierne 18—21), idet jo fabrikationens dækningsbidrag vil blive realiseret i en senere periode.

Det hurtige overslag. Man har ofte brug for en hurtig bedømmelse af, hvad bestemte ordrer til bestemte priser vil betyde for virksomheden, eller omvendt, hvad fald i omsætningen vil betyde.

Det er lettere ved bidragsmetoden end ved de traditionelle metoder. *En ordretilgang eller en ordreafgang vil nemlig påvirke nettofortjenesten med ordrens dækningsbidrag.*

Hertil må dog føjes nogle modifikationer. For det første kan en ordre

være så stor, at den kun kan gennemføres med en stigning i funktionsomkostningerne. Men det er ikke altid, at der kommer en sådan stigning, selv ved en meget stor ordre. Leveringstiden i forbindelse med den normalt beregnede beskæftigelse i tilvirkningstiden er afgørende herfor.

Den normalt beregnede beskæftigelse kender man, hvis man ellers har orden i sit produktionsprogram. Leveringstiden forhandler man sig til rette om efter et kort blik på sin maskinbelastningstavle. Og den pris, der er det reelle udgangspunkt for den endelige prisaftale, kalkuleres hurtigt ved en beregning af den tid, som ordren skal udnytte forskellige nøglefaktorer, multipliceret med de effektive dækningsbidrag.

For det andet kan det tænkes, at særordrer kun kan gennemføres med overarbejde, eller at man af andre grunde bliver nødt til at indføre overarbejde i en kortere eller længere periode. Der bliver da budgetteret en limit for de meromkostninger, som overarbejdet må antages at medføre. *Derimod ændres produktomkostningerne ikke.* Overarbejdet bliver naturligvis kun indført, hvis det kan betale sig, altså hvis dets omkostninger overstiges tilfredsstillende af dets indtægter. Pr. periode eller pr. ordre sammenlignes de aktuelle meromkostninger med limit'en. Differencer kommer til udtryk i linie 16 og kommenteres på et særskilt bilag, hvis de er væsentlige, d. v. s. hvis de i negativ retning gør forskellen mellem indtægter og udgifter utilfredsstillende.

Ledelsen har ret til at forvente, at hvis omsætningen stiger fra en periode til den næste, vil nettofortjenesten stige med omsætningsstigningens dækningsbidrag. Hvis den ikke gør det, må årsagerne hertil forklares på en måde, der er indlysende. Bidragsmetodens forklaring er denne enkle: Enten har varesammensætningen i den hidtidige afsætning forandret sig, eller der er sket ændringer i funktionsomkostninger og afskrivninger. *Eller der er i perioden konstateret skjulte omkostninger*, eller der er registreret fabrikationskomponenter, som intet har med den aktuelle afsætning at gøre, men som har påvirket månedens driftsresultat med så og så meget.

Hvor store disse forandringer er, fremgår tydeligt af driftsrapporterne, der er fremlagt således, at kun den yderste højre kolonne, »Denne måned«, er synlig på de underliggende. Man følger udviklingen måned for måned fra højre til venstre og slutter med totalen for den forløbne del af året. Og de i perioden registrerede fabrikationskomponenter, der jo har påvirket driftsresultatet, er anført så be-

kvemt nederst under »Salget«, at de let kan sammenlignes med den størrelse, der er bestemmende for dem, nemlig fabrikationens beregnede vareforbrug.

Et fromt ønske.

Konklusion. Den nye direktør synes, at han her har fået oplysninger, der »er i focus«. Han ved udmærket godt, at han ikke har fået et regnskabssystem, der er en amerikansk patentløsning på alle en virksomheds økonomiske problemer, eller rettere problemerne vedrørende registreringen af dens økonomiske aktivitet. Men han har måske fået det, der er vigtigere, nemlig grundlaget for, at de mennesker i virksomheden der beskæftiger sig med tal, kan tænke og handle økonomisk rigtigt. Regnskabsafdelingens personale er ikke mere en samling levende kasseapparater og regnemaskiner af »pro-rate-everything«-typen, og salgsafdelingen er befriet for det mindreværdskompleks, der fulgte med forestillingen om en bestemt normalomsætning, der ikke kunne påvirkes, eller hvis påvirkning man ikke var så meget interesseret i, som man var i at undersøge huslejeudgiften pr. vareenhed.

Nu ønsker han kun, at der på bredere basis kunne gennemføres en saglig og fordomsfri diskussion mellem contribution- og distributionstilhængere, og at især de første ville berette om deres erfaringer med bidragsmetoden inden for de forskellige erhvervsgræne og brancher. Og det er hans stille håb, at en sådan diskussion og sådanne beretninger vil finde vej frem til Erhvervsøkonomisk Tidsskrifts nye »praktisk betonede« spalter.