

Break-even-analyse og salgsfremmende omkostninger. ✓

Af Verner Damm.¹⁾

I

I den efterhånden righoldige udenlandske litteratur, som findes om break-even-analysen, vil man forgæves søge en dyberegående belysning af denne metodes anvendelsesmuligheder i relation til marketing-funktionens problemer, idet marketing her, i overensstemmelse med den tendens der gør sig gældende indenfor såvel den afsætningsteoretiske litteratur som i erhvervslivet, opfattes som en hovedfunktion for de afsætningsbetonede aktiviteter, hvorunder som underfunktioner forekommer salg, reklame, distribution, markedsforskning m. v.

Sædvanligvis tages der under henvisning til metodens krav om proportionale variable omkostninger forbehold overfor break-even-analyser, specielt i forbindelse med de salgsfremmende omkostninger i erkendelse af disse omkostningers hyppige mangel på en sådan proportionalitet. Heller ikke i Bjarke Fog's artikel i Handelsvidenskabeligt Tidsskrift, hft. 103--104, der er den første fremstilling på dansk af metoden og dens anvendelsesmuligheder, gives nogen belysning af marketing-omkostningernes behandling efter break-even metoden. Den udbygning denne funktion i de sidste årtier er gennemgået, de betydelige beløb den forvalter og den afgørende betydning denne funktion har for flertallet af erhvervsvirksomheder, gør det imidlertid ønskeligt, man søger at skabe et redskab, som i en systematisk form belyser de økonomiske konsekvenser af de foretagne dispositioner, og som kan danne grundlaget for denne funktions planlægning af aktiviteten fremover. Medens man sædvanligvis for de omkostninger, der opstår i relation til produktionsfunktionen, vil være i stand til med ret stor

¹⁾ Personalechef, H.A. og H.D.

sikkerhed at måle den »producerede mængde«, arbejder man indenfor marketingfunktionen, specielt hvad angår de salgsfremmende omkostninger, med betydelige vanskeligheder, idet der her optræder en række ukendte og ukontrollable faktorer. Dette problem må i første række søges løst gennem en videre udvikling af den teoretiske marketingforskning og ikke mindst gennem en langt kraftigere anvendelse indenfor det praktiske erhvervsliv af de redskaber, der i dag står til denne funktions rådighed. Regnskabsvæsenet har imidlertid i denne forbindelse en vigtig opgave, idet en systematisk bearbejdning af virksomhedens interne talmateriale med det formål at belyse resultaterne af funktionens aktivitet vil kunne give et erfaringsmateriale ofte af langt større værdi end de eksterne markedsanalyser, som gennemføres. Hverken de salgsfremmende omkostningers mangel på proportionalitet eller vanskeligheden med at måle de »producerede ydelser« synes at udelukke anvendelse af break-even-analysemetoden, der med grundlag i contributions-

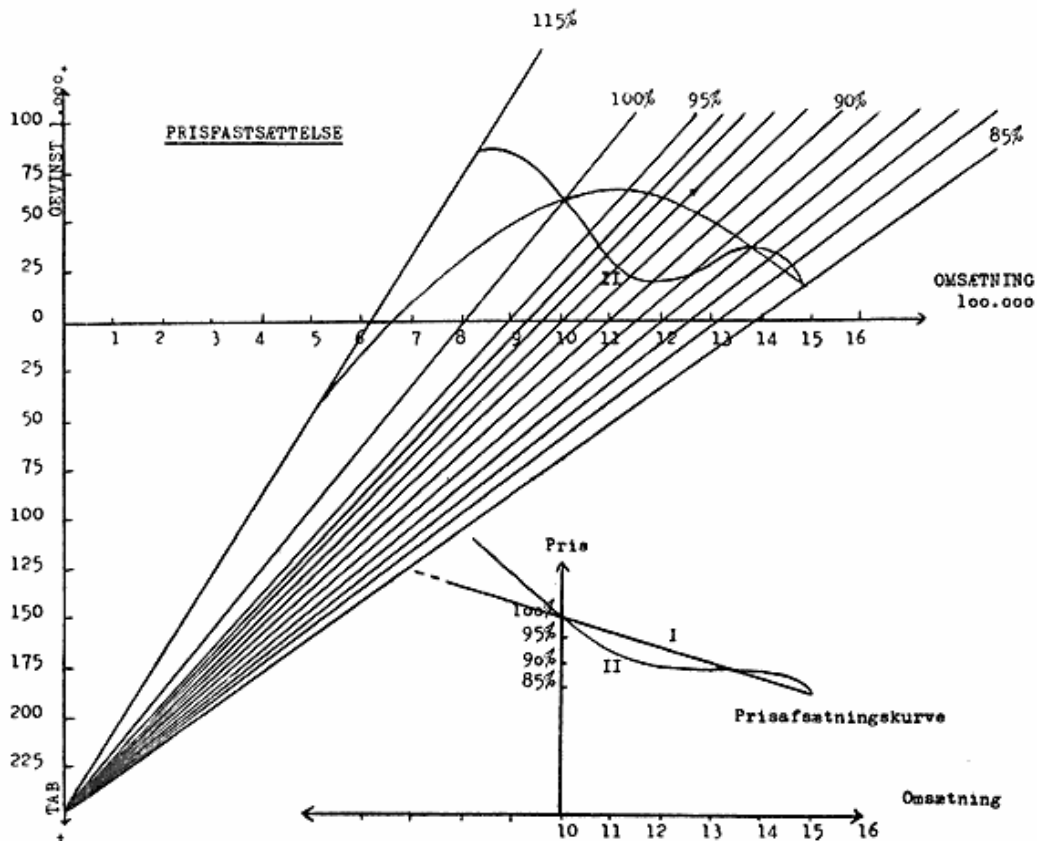


Fig. 1 giver i break-even-analyse diagrammet et billede af prisfastsættelsens natur.

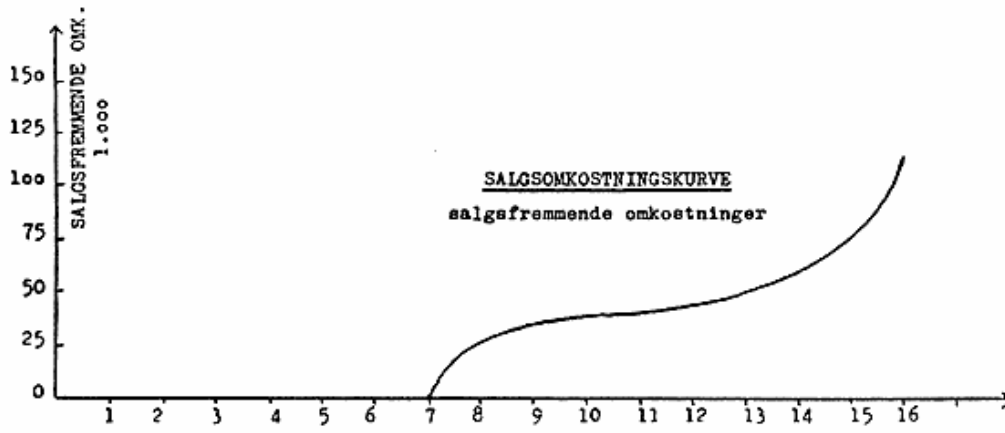


Fig. 2.

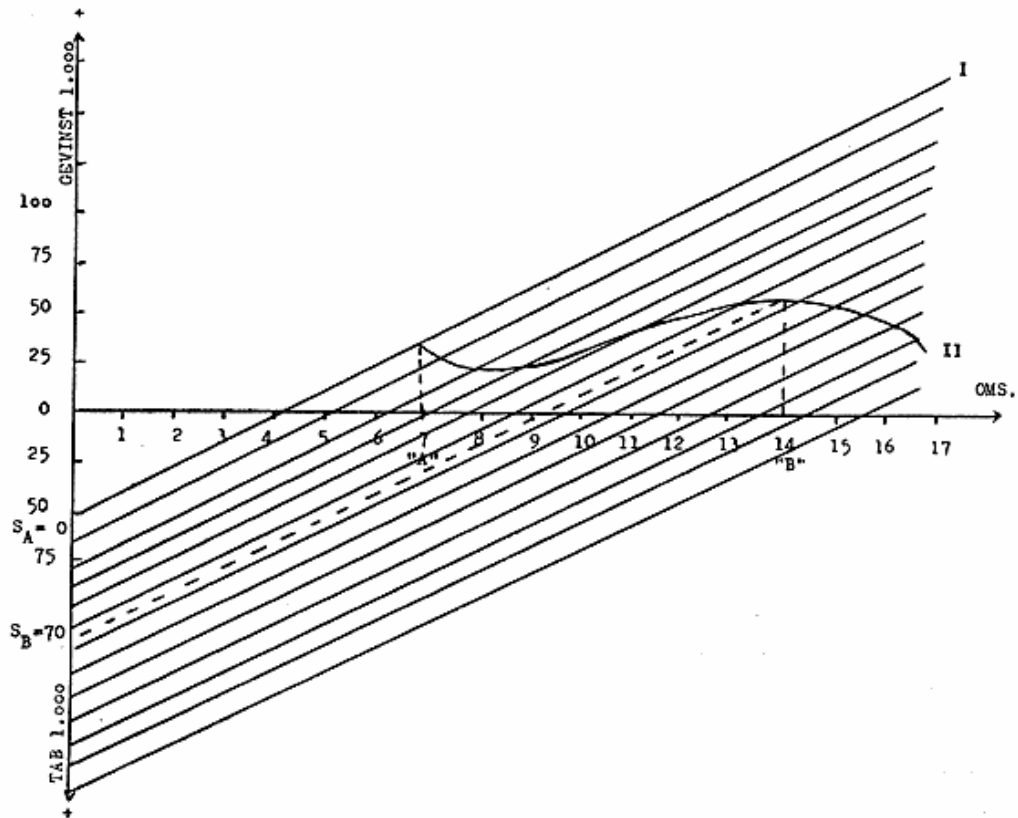


Fig. 3.

princippet og med sin overskuelighed synes at rumme betydelige muligheder, omend man sædvanligvis ikke vil kunne påregne den eksakthed, som ofte vil kunne opnås, hvor det drejer sig om andre funktioner.

Nedenfor skal i nogle få eksempler belyses break-even-analysens muligheder på dette område.

II

På figuren er i det lille diagram angivet virksomhedens prisafsætningskurve. Til yderligere anskueliggørelse er vist to forskellige prisafsætningskurver — I og II.

Prisafsætningskurverne indlægges i break-even-diagrammet, hvor gevinstkurven mærket 100 % angiver den øjeblikkelige pris. Der er herefter indtegnet de til denne gevinstkurve svarende gevinstkurver for hver 1 %'s prisreduktion. Endvidere er indtegnet gevinstkurven for 15 %'s prisforhøjelse. Omsætningen ved en pris på 100 % er 1.000.000.

Under forudsætning af alt andet lige får vi nu to nye »gevinstkurver« — en for hver af de to supponerende prisafsætningskurver. En sådan »gevinstkurve« vil således vise virksomhedens gevinst ved enhver mulig pris og være en værdifuld faktor til at finde frem til den optimale pris.

Dette diagram viser med tydelighed betydningen af det størst mulige kendskab til prisafsætningskurvens forløb. Omend de to prisafsætningskurver ligger meget nær hinanden, vil en prisreduktion på 8 % betyde en difference i gevinst på 100 % eftersom henholdsvis prisafsætningskurve I eller prisafsætningskurve II er gældende.

Break-even analysens anvendelighed i relation til de salgsfremmende omkostninger står i nøje forhold til den sikkerhed, hvormed man er i stand til at fastlægge sammenhængen mellem disse omkostninger og aktivitetens omfang. Har man gennem analyse fastlagt en omkostningskurve for de salgsfremmende omkostninger, vil det ikke volde vanskeligheder at indkæde denne aktivitet i break-even-diagrammet.

Uanset den sikkerhed, hvormed sammenhængen mellem de salgsfremmende omkostninger og aktivitetens omfang kan fastlægges, må der imidlertid ved enhver indsats af disse omkostninger eksistere en vis formodning med hensyn til deres indvirkning på omsætningen, og det vil derfor altid være af værdi, at få konstateret, hvorledes resultatet vil blive, såfremt disse formodninger holder stik. Det er imidlertid overordentlig sjældent der i det praktiske erhvervsliv herhjemme gøres noget for at nå frem til en klarhed herover.

I fig. 2 er vist sammenhængen mellem de salgsfremmende omkostninger og omsætningens størrelse for en bestemt virksomhed. Om-

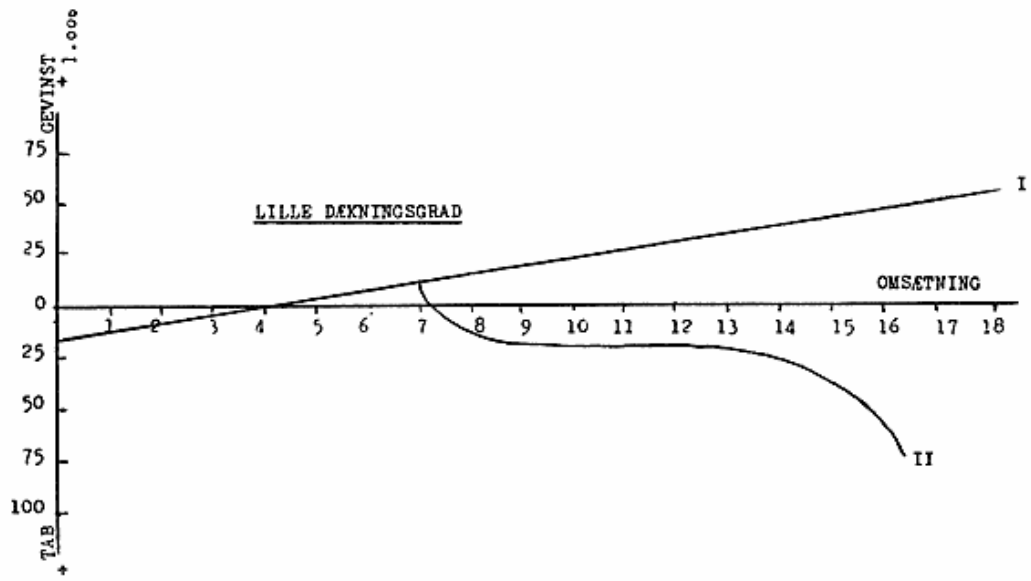


Fig. 4.

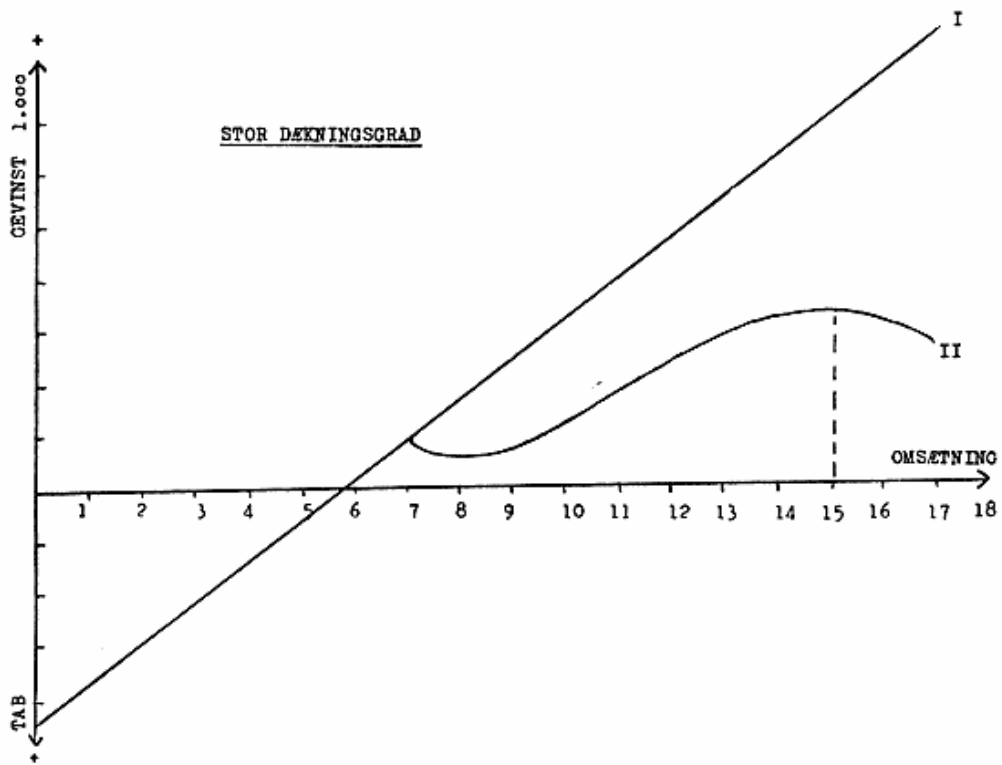


Fig. 5.

kostningsforløbet er supponeret, og pretenderer ikke at være udtryk for noget normalforløb.

I fig. 3 er vist denne sammenhæng indlagt i break-even-diagrammet for virksomheden, således som dette ser ud uden at der er taget hensyn til de salgsfremmende omkostninger.

Linierne parallelt med gevinstkurven (I) angiver de til varierende størrelser af de salgsfremmende omkostninger svarende nye gevinstkurver. Omsætningen uden indsats af salgsfremmende omkostninger er »A«.

Ved at betragte de salgsfremmende omkostninger som den uafhængig variable og omsætningen som afhængig variabel og under forudsætning af alt andet lige, får vi nu en nye gevinstkurve II. Denne kurve angiver den til enhver størrelse af salgsfremmende omkostninger svarende gevinst. Det optimale beløb for de salgsfremmende omkostninger kan direkte aflæses. Svarende til omsætning »B«.

Omend man sjældent vil kunne sige noget eksakt om salgsomkostningskurvens form og beliggenhed, tjener fremgangsmåden til at systematisere de formodninger man har med hensyn til de salgsfremmende omkostningers virkning, ligesom man får disse formodninger indkædet i det samlede billede af de økonomiske aktiviteter.

Endvidere vil break-even analysens klarlægning af de enkelte produkters eller produktgruppers dækningsbidrag være en værdifuld basis for afgørelsen af salgsaktivitetens størrelse, ligesom klarlægningen af den økonomiske struktur for distributionskanaler, distrikter o. s. v. vil kunne være af største værdi.

Der vil gennem en sådan anvendelse af break-even-diagrammet ofte blive kastet et klarere lys over mange af de problemer marketingfunktionen arbejder med. Som eksempel skal vises betydningen af forskellen i dækningsgraden med hensyn til anvendelsen af de salgsfremmende omkostninger.

Salgsomkostningsfunktionen for to forskellige varer er fastlagt (fig. 2). Der gælder den samme salgsomkostningskurve for de to varer, men til gengæld er dækningsgraden for de to varer forskellig. (Fig. 4 og fig. 5).

Salgsomkostningskurven indlægges i diagrammet og vi får gevinstkurve II (fig. 4 og 5). Den forskel der er i dækningsgraden vil således bevirke en afgørende forskel i indsatsen af salgsomkostninger.

III

Ofte synes den kritik, som rettes mod break-even-metoden (contributionsprincippet) at være mindre berettiget. F. eks. anfører Arne Ras-

mussen i en artikel i »Det danske Marked«¹⁾ — en af de eneste danske artikler, som omtaler dette problemområde — at »konsekvensen af dette er vel, at man ganske vist til en vis grad er kommet uden om at foretage omkostningsfordelinger, men samtidig har man påtaget sig at opstille omkostningsfunktioner for virksomheden, hvilket meget nemt kan føre til funktioner i flere dimensioner. Omend dette langt fra skal være en underkendelse af »contributionsprincippet«, bliver det dog et memento om, *at vi har skubbet vanskelighederne over et andet sted*«.

Dette synskunkt deles ikke af nærværende forfatter. Intet internt driftsregnskabssystem vil have nogen værdi, medmindre man med større eller mindre sikkerhed kan fastlægge en omkostningsfunktion, og det ses ikke klart, hvorledes en arbitrær fordeling af fællesomkostningerne skulle kunne være af større værdi til dette formål.

Forholdet må vel siges at være, at samtidig med at man har afskaffet en vanskelig, tidskrævende og i mange tilfælde tvivlsom omkostningsfordeling, har man rettet opmærksomheden mod et forhold, som distributionsprincippet mere komplicerede teknik ofte har tilsløret — *at fastlæggelsen af virksomhedens omkostnings- og indtægtsstruktur er grundlaget for enhver systematisk planlægning, kontrol og prisfastsættelse og hermed for hele det interne regnskabsvæsens udformning*.

I dette arbejde vil break-even-analysemetoden kunne være et værdifuldt hjælpemiddel i mange tilfælde ved gennemførelse af omkostnings/indtægtsanalyser, men det må understreges, at der her i højere grad er tale om et regnskabsteknisk instrument end et regnskabssystem, og det er afgørende for dets værdi, at det indgår i et regnskabssystem hvilende på contributionsprincippet med de fordele et sådant system indebærer, og at det benyttes med en større varsomhed end det ofte har været tilfældet.

1) »Kan en virksomhed finde sin omkostningskurve?« Det Danske Marked. 1953.