

Kostnadsunderlaget i försäljningsarbetet.

Av HANS-ÅKE HANSEN*)

När en försäljare skall lämna offert på en produkt med okänt marknadspris eller när han skall undersöka lönsamheten av att tillverka en vara med givet försäljningspris, ställer han sig måhända undrande inför förkalkylens sammansättning. Kan den ena produktkalkylen göra anspråk på att utgöra ett lika gott underlag ur lönsamhetssynpunkt som den andra?

En förkalkyl kan sammanställas på olika sätt, beroende på vilka faktorer som medtages och på vilken inställning man har till eventuella pålägg för att vara säker på att ej räkna för lågt. Som följd av de alternativa möjligheterna till sammanställning av förkalkylen, går meningarna ofta isär om vilken typkalkyl, som kan anses vara den riktigaste. Frånsett detta, kan man fastslå, att de siffror kalkylatorn presenterar vederbörande, bör utgöra resultatet av en praktisk kalkylering, i vilken alla för ett ställningstagande ovidkommande faktorer uteslutits. Förkalkylen bör vara ett lätthanterligt instrument i händerna på dem, som har till uppgift att bedöma lönsamheten och fastställa försäljningspriset.

Så är emellertid ej alltid fallet. Det kan hända, att kalkylunderlagets betydelse är höljt i dunkel för försäljaren. Som ledstjärna för vinstpålägget får i sådana fall tidigare procentsatser fungera, något som ger prissättningsarbetet en slentrianmässig anstrykning.

Ej sällan händer det, att kalkyl- och försäljningsavdelningarna är strängt skilda åt. Företagsorganisationen kan vara sådan, att kalkylavdelningen är placerad i nära anslutning till fabrikationen, medan försäljningsavdelningen kan utgöra en särskild organisation, placerad på

*) Ingenjör, Kalkylator vid Uddeholms AB, Hagfors Järnverk.

Kostnadsunderlaget i försäljningsarbetet.

Av HANS-ÅKE HANSEN*)

När en försäljare skall lämna offert på en produkt med okänt marknadspris eller när han skall undersöka lönsamheten av att tillverka en vara med givet försäljningspris, ställer han sig måhända undrande inför förkalkylens sammansättning. Kan den ena produktkalkylen göra anspråk på att utgöra ett lika gott underlag ur lönsamhetssynpunkt som den andra?

En förkalkyl kan sammanställas på olika sätt, beroende på vilka faktorer som medtages och på vilken inställning man har till eventuella pålägg för att vara säker på att ej räkna för lågt. Som följd av de alternativa möjligheterna till sammanställning av förkalkylen, går meningarna ofta isär om vilken typkalkyl, som kan anses vara den riktigaste. Frånsett detta, kan man fastslå, att de siffror kalkylatorn presenterar vederbörande, bör utgöra resultatet av en praktisk kalkylering, i vilken alla för ett ställningstagande ovidkommande faktorer uteslutits. Förkalkylen bör vara ett lätthanterligt instrument i händerna på dem, som har till uppgift att bedöma lönsamheten och fastställa försäljningspriset.

Så är emellertid ej alltid fallet. Det kan hända, att kalkylunderlagets betydelse är höljt i dunkel för försäljaren. Som ledstjärna för vinstpålägget får i sådana fall tidigare procentsatser fungera, något som ger prissättningsarbetet en slentrianmässig anstrykning.

Ej sällan händer det, att kalkyl- och försäljningsavdelningarna är strängt skilda åt. Företagsorganisationen kan vara sådan, att kalkylavdelningen är placerad i nära anslutning till fabrikationen, medan försäljningsavdelningen kan utgöra en särskild organisation, placerad på

*) Ingenjör, Kalkylator vid Uddeholms AB, Hagfors Järnverk.

en helt annan ort, varigeom en ofta välbehövlig kontakt mellan avdelningarna uteblir.

I denna situation ställes således stora krav på det material, som tillställes försäljningsavdelningen som underlag för beräkning av lönsamheten. För att ge eftersträvad upplysning erfordras nämligen till att börja med två saker. För det första rättvisande och hanterliga lönsamhetsuttryck. För det andra tillgång till pålitliga sifferunderlag. Det är när samma produktionsresurser kan användas för alternativa tillverkningar, som den löpande, kortfristiga lönsamhetskalkyleringen har en viktig ekonomisk uppgift att fylla, men samtidigt är det då särskilt svårt att uppfylla kravet på rättvisande och hanterliga lönsamhetsuttryck.

Det är således en viktig uppgift att ge upplysning om vilka alternativ, som ger det bästa ekonomiska utbytet, när valmöjligheter finns. Därmed har kalkylatorn normalt gjort sitt. Sedan är det försäljningens sak att vid sin lönsamhetsbedömning ta vederbörlig hänsyn även till försäljningspolitiska motiv för sitt slutgiltiga ställningstagande.

Lönsamhetsbedömning.

Beroende av försäljningspolitiken kan bedömningen av en produkts lönsamhet avse längre eller kortare perioder. Prispolitiken kan gå ut på att en vara i reklamsyfte säljes med minimal vinst, något som en framtida större avsättning och därigenom nedbringade kostnader tänkes kompensera. Inom industrier med beställningstillverkning torde det vanliga dock vara, att lönsamhetsbedömningen avser en eller flera fristående order åt gången.

Om det nu gäller en lönsamhetsbedömning, som skall vara aktuell med hänsyn till olika förhållanden, är det viktigt, att man skiljer på vad som kan och bör återges i en kalkyl å ena sidan och vad som beror på allmänna bedömanden å andra sidan. Vidare bör man göra klart för sig vilken valfrihet, som i verkligheten föreligger i det aktuella fallet – för de produkter, där man inte har något val, behövs ingen vägledning. Ofta är man bunden till vissa kunder och produkter. Man kan således inte utan vidare tacka nej till viss kundorder, när man helst vill koncentrera sig på mera lönande tillverkningar, och vid behov komma och be att få dessa tillbaka. Ej heller kan man välja och vraka bland posterna i en större kundorder, om man nu har möjlighet att tillverka detaljerne i befintlig produktionsutrustning.

Kalkylsystem.

I huvudsak tillämpas två olika system vid kortfristig kostnadsberäkning. Det ena, det sk traditionella systemet, bygger på att alla fasta

kostnaderna. Huruvida man skall få täckning för dessa, beror uteslutningskostnader skall fördelas efter någon metod och direkt belasta produkterna. Man kallar därför detta system för fördelningsmetoden.

Grundtanken vid tillämpning av denna metod kan vara olika inom olika företag. I regel tänker man sig väl situationen som så, att inom en viss tidsrymd måste en del maskiner på grund av ålder och slitage bytas ut, och då gäller det att ha återfått det i ifrågavarande maskiner nedlagda kapitalet, så att en nyinvestering kan göras.

Man utgår således ifrån att en befintlig produktionsutrustning en gång bytes ut mot en likadan. Erfarenheten visar emellertid, att så är ej fallet.

All rationalisering medför en allt större mekanisering. Nya, mera fulländade maskiner, som kräver mindre manuell arbetskraft, kommer att ersätta gamla produktionsmedel. Detta leder i sin tur till att större kapital erfordras för nyinvestering. Återanskaffningsvärdet för en befintlig produktionsutrustning har således en mycket ringa praktisk betydelse för kalkyländamål.

Det andra systemet, bidragsprincipen, innebär, att man i den kortfristiga kalkylen bortser från de fasta kostnaderna. Detta motiveras med att de fasta kostnaderna är lika stora, oavsett vad och hur mycket man producerar i produktionsapparaten.

Genom att endast redovisa de rörliga kostnaderna i den kortfristiga kalkylen blir skillnaden mellan dessa och nettoförsäljningsvärdet en bruttovinst, som benämnes täckningsbidrag. Detta täckningsbidrag avses därvid täcka fasta kostnader, reserveringar, nettovinst m m i den utsträckning marknaden tillåter. Härav följer, att täckningsbidraget kan bli för lågt under en lågkonjunktur. Kompensation härför bör emellertid kunna erhållas under goda tider, då marknaden medger ett så mycket högre täckningsbidrag. Detta mera moderna tänkesätt har väl ännu ej på allvar slagit igenom men är dock på god väg.

Den väsentliga skillnaden mellan bidragsmetoden å ena sidan och fördelningsmetoden å andra sidan är, att bidragsmetoden tar hänsyn till de påverkbara kostnadernas beroende av den tidsperiod, för vilka kostnaderna betraktas. Vid tillämpning av bidragsmetoden fixerar man med andra ord den kalkylsituation, som är tillämplig i varje särskilt fall.

Betraktar man kostnaderna ur en enskild produkts synpunkt, är det en del kostnader, som är direkt hänförliga till produkten ifråga. Man kallar dessa ibland produktens särkostnader. I den kortfristiga kalkyl-

situationen utgörs dessa särkostnader normalt av direkt material och förädlingskostnader.

Företagsekonomer har vid ett flertal tillfällen under senare år sökt påvisa fördelarna med ett bortseende från de fasta kostnaderna i försäljningen avsedda kortfristiga förkalkyler. Från motståndarhåll har då varnats för bristande koordination i prispolitiken genom vårdslöshet vid fixerandet av försäljningspriset och mycket annat, som anses omöjliggöra en lönsamhetsbedömning utan hänsynstagande till de fasta kostnaderna.

Vid tillämpning av bidragsprincipen resonerar man emellertid som så – och det lär ej heller motståndarna till denna princip bortse ifrån – att det kapital, som nedlagts i en produktionsutrustning är och förblir borta, såvida man ser det hela ur driftssynpunkt. En förändring i produktionen, ett val mellan olika produkter, som kan tillverkas i en befintlig produktionsapparat, påverkar kortfristigt sett icke de fasta kostnaderna. De enda kostnader, som kan påverka produktvalet på kort sikt, är de rörliga kostnaderna.

Kalkylsituationer.

En kalkyl kan som bekant avse olika tidslängder. Kalkylen kan sägas vara långfristig, den kan vara medelfristig, och den kan vara kortfristig. De olika situationer man befinner sig i vid uppgörandet av olika kalkyltyper, brukar man kalla kalkylsituationer. Nedanstående skiss utgör ett exempel på olika kalkylsituationer.

AC kan betecknas som företagets kapacitetskostnader och OA som företagets kostnader för utnyttjande av kapaciteten. Av kapacitetskostnaderna är BC utgifter för anläggningar (byggnader, maskiner m m). Dessa utgifter har företrädesvis skett i förfluten tid. AB är utgifter för fast organisation (förvaltning i vidsträckt bemärkelse) Utnyttjandekostnaderna OA slutligen avser produktionens rörliga kostnader. Utgifterna OB görs i huvudsak under ifrågavarande period (utgift här = kostnad).

Som framgår av det sagda, befinner man sig i den långfristiga kalkylsituationen, innan man fattat ett investeringsbeslut. Man har fullt fria händer beträffande samtliga kostnader OC. När investeringen väl är gjord, förändras situationen på så sätt, att man endast kan påverka kostnaderna OB. Detta tillstånd kan emellertid inte vara länge. Har man skaffat anläggningar för en industri, måste ju den fasta organisationen snabbt byggas upp för att driften skall komma igång.

Man är då framme vid det som man kallar den kortfristiga kalkyl-

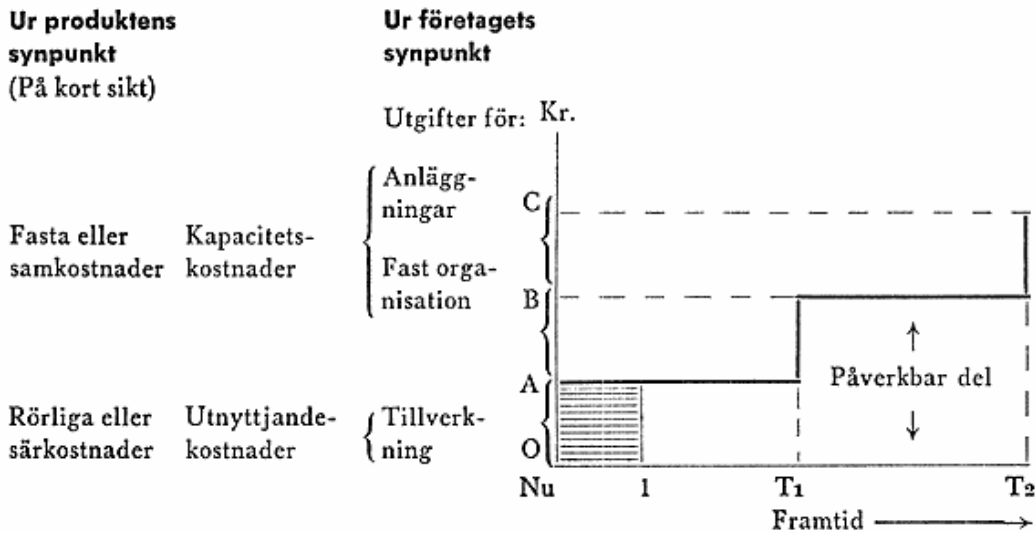


Fig. 1*).

situationen, i det att det nu är endast de rent rörliga kostnaderna, som är påverkbara. I denna situation kan man således inte påverka de fasta de på kundernas villighet att betala, d v s marknadsläget bestämmer, hur stort bidraget till dessa kostnader kommer att bli. Härav framgår, att täckningsbidraget är helt oberoende av på förhand fixerade fasta kostnader. Det gäller följaktligen – som tidigare nämnts – att under goda tider söka uppnå så högt täckningsbidrag som möjligt, att detta kompenserar det lägre täckningsbidrag man otvivelaktigt måste nöja sig med under mindre goda tider.

Det sagda avser att ge en strängt förenklad bild av kostnadernas allmänna påverkbarhet på olika sikt. Således bortses i detta exempel – liksom i följande exempel – helt avsiktligt från de vid olika produktionsförhållanden uppträdande progressiva och degressiva kostnadsförloppen.

Förkalkylen.

En fristående siffra har som bekant intet värde som bedömningsgrund. Den måste alltid ställas i relation till någon annan siffra för att kunna bedömas. En förkalkyl säger oss således ingenting, såvida vi inte kan ställa dess slutsumma mot något annat. Gäller det en försäljning och marknadspriset är känt, är således marknadspriset det relationstal man använder sig av för att kunna konstatera lönsamheten.

*) Delvis hämtat ur Kling-Wadstein: Industriföretagets ekonomi. Stockholm 1952.

När det gäller vissa produkter, är det lätt att finna marknadspris. När det gäller andra, kan det vara mycket svårt; ja, ibland, för nykonstruktioner och dylikt, kan det vara omöjligt. Det gäller då att finna en riktpunkt för ett lämpligt pris.

Vid tillämpning av fördelningsprincipen räknar man fram priset genom att på självkostnaden, inkluderande fasta och rörliga kostnader, lägga en viss handelsvinst, allt efter den känsla man har för marknadsläget. Detta kan medföra, att vinstdifferentieringen blir alltför snäv, därigenom att försäljarens rörelsefrihet vid vinstpålägget ofta inskränks till några få procents avvikelser från ett på företagets totala kostnader grundat s_k riktpreis.

Förfaringssättet anses emellertid kunna tillskrivas en stabiliserande betydelse, t ex vid prissättning av produkter för vilka marknadspris saknas, och detta kan innebära fördelar.

Bidragsprincipens anhängare framhåller däremot, att den riktiga vägen är, att prissättningen sker med hjälp av produktens s_k alternativkostnad. Har man t ex att välja mellan två produkter, är den ena produktens marginalvinst (täckningsbidrag) alternativkostnad för den andra produkten. Detta förfarande verkar ju synnerligen enkelt, då de jämförda produkterna tar produktionsutrustningen i anspråk på lika sätt. Mera komplicerad blir jämförelsen, om produkterna passerar helt olika produktionsställen. Likaså kan olika anspråkstagande av samma produktionsställen snedvrider jämförelsen.

Vad skall vinsten baseras på?

Om man nu accepterar en bruttovinstredovisning som underlag för lönsamhetsbedömningen, ställs man inför problemet: Mot vilken bas skall man ställa bruttovinsten för att erhålla ett rättvisande lönsamhetsuttryck? Det ligger nära till hands att härvid tänka sig kapitalkostnaderna. Täckning av dessa är ju viktig på längre sikt. Arbetslönen kan också tänkas. Det finns ofta en viss relation mellan denna och obundna marknadspriser. Förädlingskostnaden har också sina förespråkare. Eftersom det vid full sysselsättning oftast är tiden, som begränsar produktionen, anses förädlingskostnaden som ett praktiskt uttryck för tiden kunna användas som bas.

Ej sällan händer det, att man försöker använda någon trång sektion som bas. Som bekant har man alltid någon trång sektion inom ett företag – undanröjer man *en* trång sektion, uppstår ju *en annan* trång sektion.

Den trånga sektionen kan vara beroende av olika faktorer. Det kan

t ex röra sig om tid, kapital, en viss maskin eller maskingrupp, arbetare eller någon råvara – faktorer, som alla var för sig under vissa förutsättningar kan användas som bas för ett lönsamhetsuttryck. För att man med framgång skall kunna använda sig av någon av de nämnda trånga sektionerna fordras, att den är någorlunda stabil och ej endast tillfällig. Tiden torde därvid vara den minst föränderliga faktorn. Som ovan nämnts, kan man säga, att det är den, som begränsar produktionen vid full ordertillgång. Denna artikel avser också endast att behandla lönsamhetsberäkning med tiden som bas, och därvid kommer förädlingskostnaden att användas som ett praktiskt uttryck för tiden.

Det måste dock poängteras, att de i förädlingskostnaden ingående kostnaderna noga måste observeras, så att dessa inte uppvisar alltför stora variationer från tid till annan, beroende på använda å-priser. Därför kan det ibland erfordras, att förädlingskostnaden renodlas, d v s vissa ingående kostnader utesluts vid beräkning av produktionskostnaden och i stället täcks genom en högre bidragstäckning.

Ett sådant lönsamhetsuttryck, d v s marginalvinsten (= nettoförsäljningsvärde minus produktens rörliga förädlingskronor), är utan vidare användbart, när de jämförda produkterna tar samma produktionsapparat i anspråk på lika sätt. Är så icke fallet, måste kompletterande beräkningar göras. Bl a har det absoluta täckningsbidraget för på kortare sikt fasta kostnader betydelse.

Vid bedömning av en kalkyl, som inrymmer enbart de på kort sikt rörliga kostnaderna, måste man gå försiktigt till väga. Den mot den rörliga förädlingskostnaden ställda marginalvinsten kan vid vissa tillverkningar vara flera gånger större än basen. Inom en verkstadsindustri t ex kan de olika maskinernas värden ofta variera mellan ett par tusen kronor och ett par hundra tusen kronor. Ett täckningsbidrag, presenterat som en procentsiffra av den rörliga förädlingskostnaden, blir under sådana förhållanden missvisande, när man önskar jämföra produkter, som tar såväl billigare som dyrare maskingrupper i anspråk. Ibland är de billigare dominerande, ibland de dyrare.

Fig 2 a och b avser att visa, hur förhållandet mellan fasta och rörliga kostnader kan variera vid tillverkning i dyrare resp billigare maskiner vid olika sysselsättningsgrad.

Genomloppstiden är i regel kortare i en dyrbar maskin än i en billigare. Vid tillverkning i den dyrare maskinen kan förädlingskostnaden härigenom komma att omfatta blott en mindre del av försäljningspriset, medan den kan utgöra den dominerande faktorn vid tillverkning i den billigare maskinen. Med förädlingskostnaden som bas för lönsamhets-

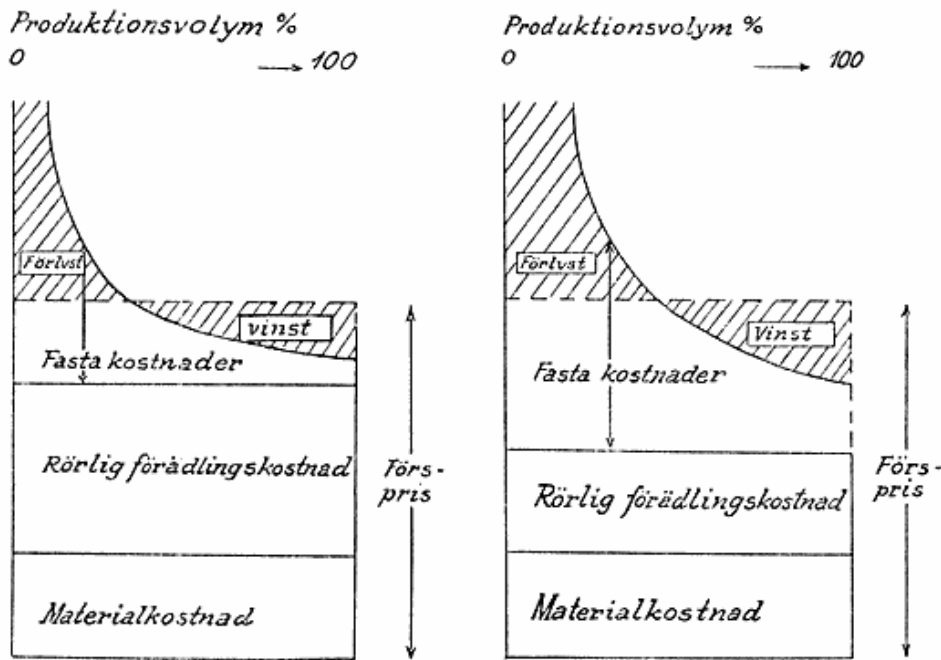


Fig. 2 a. Försäljningsprisets sammansättning vid tillverkning i dyr maskin.

Fig. 2 b. Försäljningsprisets sammansättning vid tillverkning i billig maskin.

uttrycket kommer det procentuella täckningsbidraget att visa helt olika siffror vid en likartad lönsamhet för produkter, som tar dyrare resp billigare maskiner i anspråk.

I figurerna antas material- och förädlingskostnader pr enhet hålla sig konstanta vid olika produktionsvolym. Detta är givetvis i praktiken en sanning med modifikation, enär produktionen vid olika gränser kan förbilligas, såväl när det gäller material som arbetslön.

Kurvan för de fasta kostnaderna (F) har formeln $y = \frac{F}{X}$, varvid de fasta kostnaderna per tillverkad enhet är överväldigande vid liten produktion – y -axeln bildar asymptot till kurvan – men avtar undan för undan, allteftersom produktionen stiger. Totalkostnaden per enhet vid ett visst antal blir materialkostnad + rörlig förädlingskostnad + $\frac{F}{X}$

Vid en studie av de båda figurerna finner man, att vinstpålägget måste differentieras i hög grad, därest man vill använda förädlingskostnaden som bas för detta tillägg. Ju större de fasta kostnaderna är i förhållande till de rörliga, desto större måste det procentuella vinstpålägget vara för att tillverkningen skall löna sig på längre sikt.

Hur skall man nu klara av en dylik uppgift, att med utgång från förädlingskostnaden fastställa ett försäljningspris för en produkt, då den enda jämförelsen man har, är en annan produkt, som tar produktionsmaskineriet i anspråk på annat sätt? Man måste tydligen ta med ännu en faktor i bilden. Härvid ligger det nära till hands att medtaga den, som komplicerar lönsamhetsjämförelsen, nämligen maskingruppernas kapitalkostnader. Man frångår då den kortfristiga kalkylsituationen genom att man ser det hela på längre sikt och tar hänsyn även till dessa kostnader i förkalkylen.

I fig 3 har maskingruppernas kapitalkostnader inritats som en del av de fasta kostnaderna och har liksom de senare gjorts beroende av produktionens storlek. På detta sätt kan man dock inte se förhållandet vid uppgörande av en lönsamhetskalkyl, utan man måste använda sig av den s k normalårsmetoden, d v s man utgår från en budgeterad produktionsstorlek, baserad på ett normalår.

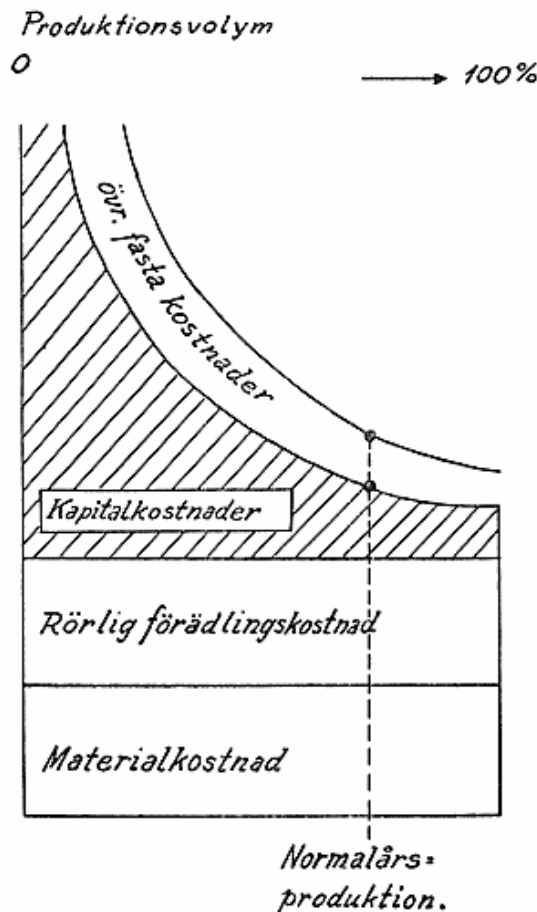


Fig. 3. Enhetskostnad vid olika produktionsvolym.

Hur skall man då konstruera lönsamhetsuttrycket i denna kalkylsituation?. Man kan tänka sig att först ställa kostnadsställets rörliga förädlingskostnader i relation till deras kapitalkostnader, varigenom man så att säga får fram en poängvärdering av förädlingskostnaden. Härigenom kan man underlätta lönsamhetsjämförelsen mellan olika produkter.

Antar man nu, att kapitalkostnaden pr tidsenhet är lika stor som den rörliga förädlingskostnaden vid ett kostnadsställe, kan förädlingskronan åsättas ett värde = 1. Är kapitalkostnaden däremot dubbelt så stor som förädlingskostnaden blir poängvärdet = 2. Och är kapitalkostnaden t ex 40 kronor och förädlingskostnaden 100 kr kommer poängtalet att stanna vid 0,4.

Nedanstående exempel avser att visa, hur två olika produkter kan ta tre olika delar av en produktionsapparat i anspråk på olika sätt.

	Produkt A				Produkt B		
	Rfk	PRfk	Pe		Rfk	PRfk	Pe
Op 1	50	4,0	200	Op 1	30	4,0	120
Op 2	90	1,0	90	Op 2	70	1,0	70
Op 3	60	0,5	30	Op 3	100	0,5	50
Summa	200		320	Summa	200		240

Rfk = Rörlig förädlingskrona pr enhet.

PRfk = Poängvärdering av rörlig förädlingskrona.

Pe = Poängvärdering pr enhet.

Av uppställningen framgår, att de olika produkternas förädlingskronor bör ha olika värden. Produkten A bör ur företagets synpunkt lämna ett högre täckningsbidrag än produkten B.

Med hjälp av kapitalkostnaderna kan man således få fram en relationsbestämning för de båda produkterna. Nu är det ju dock så, att kunderna inte har något intresse för hur vederbörande industri beräknar sina kapitalkostnader. Vid fri konkurrens bestäms inte priset av dessa utan av tillgång och efterfrågan. Därför bör man vid jämförande lönsamhetsbedömning ta hänsyn till, vad marknaden är villig att betala för de fasta kostnaderna överhuvudtaget.

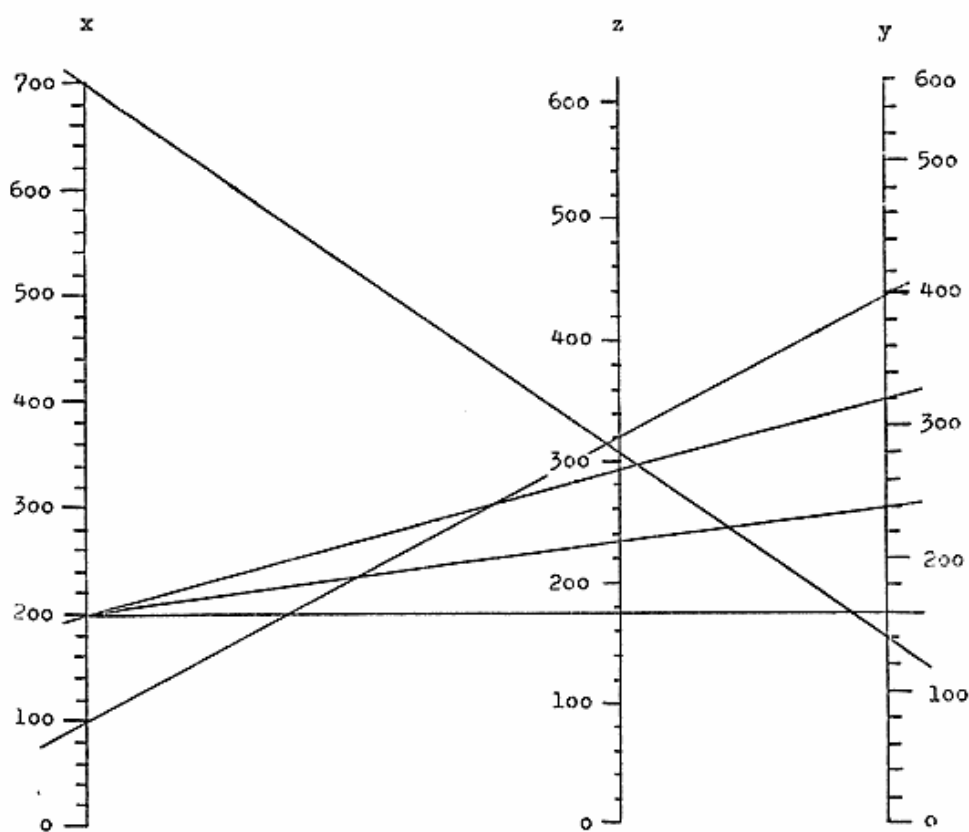
Nomografen som hjälpmedel vid lönsamhetsjämförelsen.

Om man nu snabbt och effektivt vill jämföra lönsamheten mellan olika produkter med hänsyn till det sagda, kan en nomografisk uppställning utgöra ett gott hjälpmedel.

Nomogrammet utformas lämpligen som ett syftlinjenomogram med tre skalor. I följande exempel, fig 4, betecknar ytterskalorna förädlingskostnaden resp poängvärderingen av denna. Mellanskalen blir således en funktion av ytterskalorna, och man avläser på denna, vilken marginalvinst som svarar mot marginalvinsten på någon annan, normgivande tillverkning.

Marginalvinsten skall emellertid icke täcka enbart maskingruppernas kapitalkostnader utan även övriga fasta kostnader, nettovinst och reserveringar m m. Mellanskalen måste därför konstrueras så, att de angivna värdena inkluderar även denna täckning.

För att på så sätt kunna konstruera nomogrammet, får man från bokföringsunderlaget inhämta uppgifter om budgeterat antal föräd-



x = förädlingskostnad
 y = poäng i förhållande till förädlingskostnad.
 z = marginalvinst i kronor

Fig. 4.

lingskronor och erforderligt täckningsbidrag, från vilket man subtraherar de redan framtagna kapitalkostnaderna för maskingrupperna. Den kvarvarande delen ställs därefter i relation till antalet förädlingskronor, varvid man erhåller antalet „täckningskronor“ i förhållande till dessa.

Om man nu utgår från att det budgeterade totala täckningsbidraget ligger på t ex 90 % av förädlingskostnaden och man antar, att den genomsnittliga poängvärderingen fastställts till 0,8 per förädlingskrona, kan man upprätta ett nomogram i enlighet med fig 4.

Till grund för exemplet ligger vidare, att $\frac{2}{3}$ av täckningsbidragets 90 %, d.v.s. 60 % tänkes utgöra täckning för kapitalkostnaderna och att resterande 30 % avser bidrag till täckning av övrigt.

Skalindelningarna göres likformigt. Z-skalans avstånd från resp x- och y-skalen bestäms av förhållandet mellan kapitalkostnaderna och bidraget till övrigt. I detta fall blir således avståndet $x - z = \frac{60}{90} = \frac{2}{3}$ och avståndet $z - y = \frac{1}{3}$ av nomogrammets bredd.

Nedanstående uppställning visar, hur de i nomogrammet inritade värdena framtas på matematisk väg.

- Ex 1 Förädlingskostnad = 200 kr, poäng = 160
 ger $200 \times 0,3 + 200 \times 0,6 \times 1,0^* = 180$ kr (täckningsbidrag)
- „ 2 Förädlingskostnad = 200 kr, poäng = 240
 ger $200 \times 0,3 + 200 \times 0,6 \times 1,5^* = 240$ kr
- „ 3 Förädlingskostnad = 200 kr, poäng = 320
 ger $200 \times 0,3 + 200 \times 0,6 \times 2,0^* = 300$ kr
- „ 4 Förädlingskostnad = 100 kr, poäng = 400
 ger $100 \times 0,3 + 100 \times 0,6 \times 5,0^* = 330$ kr
- „ 5 Förädlingskostnad = 700 kr, poäng = 140
 ger $700 \times 0,3 + 700 \times 0,6 \times \frac{1}{4}^* = 315$ kr

Förändras det normgivande täckningsbidraget, kan nomogrammet lätt omkonstrueras till att gälla vilket annat värde som helst. Härför behöver endast z-skalans modul ändras i överensstämmelse med det nya normtalet.

Skulle t ex marknadsläget försämrats och endast medge en genomsnittlig kostnadstäckning av 60 %, ökas z-skalans intervaller med $\frac{30}{60} = 50$ % i förhållande till den efter 90 % konstruerade skalan. Analogt

*) Relationstal till genomsnittlig poängvärdering.

härmed ökas intervallerna med $\frac{20}{70} = 28,5\%$ vid en täckning, uppgående till 70 %, och med $\frac{15}{75} = 20\%$, när marknaden är villig att betala ett täckningsbidrag av 75 %. (Angivna procentuella täckningsbidrag avser deras förhållande till förädlingskostnaden).

Sammanfattning.

Någon undrar kanske nu, om det skisserade systemet kan anses vara fördelningsprincipen eller bidragsprincipen närstående. Det riktiga är nog att säga, att systemet innebär en utbyggnad av det på bidragsprincipen grundade lönsamhetsuttrycket med den rörliga förädlingskostnaden som bas. Genom att man arbetar med ett för täckningsbidraget antaget normtal, vilket kan följa marknadsläget, bortfaller en olägenhet, som vidlåder fördelningsprincipen, nämligen att kapitalkostnaderna för längre eller kortare tid är fastlåsta gentemot produktkostnaden i övrigt.

Det gäller att vid lönsamhetsbedömningar och -jämförelser ha ett underlag, som lätt kan anpassas efter skiftningarna i marknadsläget. En jämförelse mellan olika produktionsalternativs lönsamhet måste baseras på vad kunderna är villiga att betala till täckning av de opåverkbara kostnaderna, vinst m m. Till sin teoretiskt verkliga storlek har de fasta kostnaderna härvidlag följaktligen ingen betydelse. Ett system för jämförande lönsamhetsbedömning får dock ej vara tungrott, utan det teoretiska underlaget måste vara uppbyggt helt och hållet med tanke på den praktiska användbarheten.

Den jämförande lönsamhetsbedömningen har sin största betydelse under tider med full sysselsättning. Vid otillräcklig sysselsättning bortfaller jämförelsen mellan olika produkters lönsamhet. Då gäller det endast att söka få sådana order, som överhuvudtaget ger någon vinst utöver de rörliga kostnaderna. Bortser man därvid från personalpolitiska överväganden, har det ingen betydelse i vilken eller vilka maskingrupper tillverkning sker, såvida inte produkterna genom att dyrbara verktyg måste tillverkas, bindes till en viss maskin och detta skulle visa sig vara oekonomiskt under en återkommande högkonjunktur. Härav framgår, att nomogrammet endast har sin betydelse vid full sysselsättning. Viktigt är också, att man ej tar det framtagna värdet för gott utan endast använder det som riktpunkt vid jämförelse med i samma utrustning tillverkad produkt med noterat marknadspris.