

Bidragsregnskaber

AF SØREN AGGEBØ¹⁾

I

De senere års regnskabsdiskussion har især beskæftiget sig med bidragsregnskabet og dets fordele og ulemper i forhold til traditionelle udformninger af det interne regnskab. Kun sporadisk finder man en nærmere redegørelse for opbygningen af et bidragsregnskab og de problemer, der melder sig i den forbindelse. I det følgende skal det først undersøges, hvilke formål man tænker sig forfulgt i bidragsregnskabet, og dernæst fremlægges eksempler på et bidragsregnskabs udformning.

Bidragsregnskabets formål.

1. Registrering, systematisering og fremlæggelse af talmæssige oplysninger i forbindelse med virksomhedens transaktioner med omverdenen henregnes under det eksterne regnskab (forretningsbogholderiet). Omvendt beskæftiger det interne regnskab (driftsregnskabet) sig først og fremmest med oplysninger vedrørende virksomhedens produktionsproces.

Det interne regnskab findes i adskillige udformninger. Ud fra synspunktet om omkostningernes overvæltning på omkostningsbærere kan der skelnes mellem fordelingsregnskaber (distributionregnskaber), hvor samtlige omkostninger for en tidsperiode fordeles på omkostningsbærerne, og bidragsregnskaber (contributionregnskaber), hvor man giver afkald på en fordeling af de omkostningsbeløb, der går under betegnelsen fast omkostning.

¹⁾ Driftsøkonom, cand. oecon.

De oplysninger, som det interne regnskabsvæsen registrerer og bearbejder, bliver indsamlet med ganske bestemte formål for øje. Tilhængere af bidragsregnskabet fremhæver i den forbindelse, at regnskabssystemer af denne art skal kunne benyttes til at afgive oplysninger ikke alene vedrørende de problemer, som fordelingsregnskaberne beskæftiger sig med, men tillige en række særlige problemer²⁾. Der kan derfor være grund til kort at undersøge, hvilke formål man finder for væsentlige inden for fordelingsregnskaberne.

Det interne regnskabsvæsen har en række opgaver af historisk karakter. For det første ønsker man at anslå en tidsperiodes omsætning, omkostning og gevinst, herunder eventuelt en opspaltning af disse beløb på et eller andet kriterium, for eksempel produktarter. Og for det andet ønsker man ofte inden for det interne regnskabsvæsens rammer at foretage opgørelser over varebeholdningernes størrelse og sammensætning.

Visse interne regnskaber har dernæst en række opgaver, som fordrer beregninger *ex ante*, nemlig over regnskabsperiodens omsætning, omkostning og gevinst. Samme regnskabssystemer – det være ordregnskaber eller afdelingsregnskaber – sammenstiller i reglen ved regnskabsperiodens slutning planen med virkeligheden, idet man herved ønsker at forfølge i hvert fald tre formål: For det første ønsker man at foretage en resultatanalyse i form af en omsætningskontrol og en omkostningskontrol. For det andet skal konfronteringen af plan med virkelighed danne grundlag for ansvarsplacering. Og endelig for det tredje skal sammenligningen tjene til afhjælpning af fejlkilder i budgetlægningen.

Bidragsregnskabet skal altså være i stand til kortperiodisk at fremvise en resultatberegning, eventuelt tillige resultatanalyse og ansvarsplacering. Men der stilles yderligere det krav til bidragsregnskabet, at det skal bygge på en økonomisk rigtig idé: kun de omkostningsposter, der kan betragtes som variable, skal pålignes omkostningsbærerne; dette beløb sammenlignes med det relevante omsætningstal, og forskellen mellem omsætning og variabel omkostning, som kaldes omkostningsbærerens bidrag (dækningsbidrag), er et udtryk for den pågældende omkostningsbærers rentabilitet i den forstand, at omkostningsbærerens bidrag angiver det beløb, hvormed den bidrager til dækning af virksomhedens samlede faste omkostning og gevinst i løbet af den betragtede regnskabsperiode.

²⁾ Jfr. *Erik Kjeld Olsen*, Contribution-princippet, *Erhvervsøkonomisk Tidsskrift*, 1955, s. 14.

Ved passende valg af omkostningsbærere skal bidragsregnskabet nu være i stand til at danne udgangspunktet for en række rentabilitetsberegninger³⁾, som enten refererer sig til noget fortidigt eller til noget fremtidigt. Bidragsregnskabet skal herigennem være i stand til at afsløre såkaldte tabsvarer, tabskunder og tabsområder og altså angive nogle veje, der øjensynlig fører til et forøget overskud for virksomheden, jfr. iøvrigt afsnit 9.

2. Man kan nu spørge, hvorledes man kan udforme et regnskab, der synes at rumme så åbenbare fordele. Jonathan N. Harris, der af mange anses for at være bidragsregnskabet's „opfinder“⁴⁾, opfatter bidragsregnskabet som „. . . . regular standard cost accounting, after an operation for chronic appendicitis. The useless appendix, known as unabsorbed or overabsorbed factory burden, has been eliminated“⁵⁾. Der tænkes her på et regnskab, hvor den budgetterede variable omkostning konfronteres med den faktiske, idet eventuelle variable om-dækninger ikke skal kunne forklares helt eller delvis ved afvigelser af det faktiske produktionsomfang og dets sammensætning fra det budgetterede. Samtidig lægger Harris vægt på vurdering af varebeholdninger til variable standardomkostninger.

Andetsteds opfattes bidragsregnskabet som „The assignment of only marginal or variable costs, as to an activity, department or inventory . . .“⁶⁾, og regnskabet kan altså tænkes udformet for eksempel som et ordregnskab (objektregnskab) eller som et afdelingsregnskab (funktionsregnskab).

En snævrere opfattelse af bidragsregnskabet går ud på, at „. . . only costs which are a consequence of the production of the product are assigned to the product, with all costs associated with the providing of plant capacity to produce the product being considered as expenses of the period in which incurred“⁷⁾. Bidragsregnskabet opfattes her øjensynlig alene som et ordregnskab.

³⁾ Se f. eks. *U. E. Harrison*, *The Contribution of Marginal Costing to Present-Day Problems*, *The Cost Accountant*, vol. 33 (1954), s. 126.

⁴⁾ Jfr. dog *David Solomons* (ed.), *Studies in Costing*, London 1952, s. 86, hvor der i den forbindelse henvises til Garcke & Fells' fremstilling i 1887.

⁵⁾ *Jonathan N. Harris*, *Direct Costs As an Aid to Sales Management*, *The Controller*, 1948, s. 499.

⁶⁾ *Eric L. Kohler*, *A Dictionary for Accountants*, N. Y. 1952, s. 157.

⁷⁾ *Samuel R. Hepworth*, *Direct Costing – the Case Against*, *The Accounting Review*, 1954, s. 94.

Med en understregning af specialomkostningssynspunktet beskrives bidragsregnskabet som „ . . . the segregation of charges or costs into two sections: (a) those that are peculiar to any one product or department and which would cease if the department were closed or the product were not manufactured, and (b) those charges of general nature which, within wide limits, are not affected by changes in departments or products . . . “⁸⁾. Man erindrer, at regner virksomheden med at fremstille to færdigproduktarter, for eksempel 100 mængdeenheder pr. tidsenhed af vare nr. 1 og 200 mængdeenheder pr. tidsenhed af vare nr. 2, udgør specialomkostningen for vare nr. 1 det beløb, hvormed totalomkostningen for den betragtede tidsperiode formindskes, såfremt virksomheden alene fremstiller 200 mængdeenheder af vare nr. 2, mens produktionen af vare nr. 1 indstilles⁹⁾.

3. Disse eksempler skulle være tilstrækkelige til at klargøre, at bidragsregnskabet findes i mange afskygninger. Fælles for dem alle er i hvert fald tre forhold: For det første ønsker man ikke at fordele omkostninger, der er uafhængige af produktionens omfang og sammensætning, ud på de enkelte omkostningsbærere. For det andet ønsker man, at disse faste omkostningsbeløb skal belastes den regnskabsperiode, til hvis produktion de henregnes. Og for det tredje synes man at ville nøjes med een klassifikation af omkostningerne i det interne regnskabs fabrikationskonti, idet synspunkterne fra variabilitetsregnskabet med en flersidig klassifikation kun eventuelt kommer frem på bidragsregnskabet salgskonti.

Til gengæld afviger oplægningerne til regnskabet udformning i mindst tre henseender. For det første kan regnskabet udformes på produktbasis eller på afdelingsbasis. For det andet kan regnskabet enten støtte sig alene til faktiske omkostninger eller til såvel faktiske som budgetterede omkostninger. Og for det tredje har man øjensynlig valgt mellem på den ene side den gængse beregning af omsætning og variabel omkostning, og på den anden side specialomsætning og specialomkostning.

Den nærmere udformning af et bidragsregnskab findes kun sparsomt beskrevet, skønt dets grundsynspunkt har fundet en vis udbre-

⁸⁾ *W. S. Risk, The Accountant in Industry, The Cost Accountant, vol. 31 (1952), s. 63.*

⁹⁾ Se iøvrigt *H. Winding Pedersen, Omkostninger og prispolitik, 2. udgave, København 1948, s. 95.*

delse i det praktiske regnskabsvæsen. I det følgende beskrives et ordregnskab efter bidragsprincippet, hvor det interne regnskab organisatorisk tænkes adskilt fra foretningsbogholderiet og ført i statistisk form, idet der dog tages hensyn til overgangen og afstemningen mellem de to regnskaber.

Ordreregnskab.

4. Et ordreregnskab har til formål at sammenstille den enkelte ordres omsætning (salgspris) med dens omkostning, og det vil her være hensigtsmæssigt først at præcisere ordrebegrebets indhold, således som det opfattes i det interne regnskab¹⁰).

En ordre kan være en salgsordre; denne kan bestå af en eller flere ensartede enheder, eller af flere fra hinanden forskellige enheder. I et ordreregnskab er det utvivlsomt *salgsordren*, der er den endelige omkostningsbærer, men omkostningernes regnskabsmæssige behandling er ikke knyttet til salgsordren. – En salgsordre bliver nemlig, alt efter omstændighederne, hyppigt opløst i visse dele, som produktionsmæssigt kombineres med elementer af andre salgsordrer, eller med ordre på produktion til lager, eller som simpelthen ikke frembringes, idet de allerede findes på virksomhedens lager eller indkøbes hos virksomhedens underleverandører. *Produktionsordren*, der omfatter en eller flere ensartede enheder, bestemt til salg eller ikke, danner som bekendt grundlaget for omkostningernes tilregning til produkterne, idet salgsordrens omkostning beregnes som summen af de omkostningsbeløb, der er tilregnet hvert enkelt element af salgsordren i henhold til kalkulationerne med produktionsordrerne som grundlag.

5. Vi skal herefter drøfte den principielle udformning af et bidragsregnskab på ordrebasis og på grundlag af alene faktiske omkostninger. Det er velkendt, at ethvert driftsregnskab tager sit udgangspunkt i foretningsbogholderiets udgiftskonti, der jo ligger til grund for beregning, henholdsvis konstatering af størrelsen af omkostningen for hver enkelt omkostningsart.

Forretningsbogholderiet stiller selv visse krav til antallet og arten af udgiftskonti, for eksempel med henblik på udgifternes periodisering, den skattepligtige indkomsts beregning, lønstatistiske oplysninger, revisionsarbejdets tilrettelæggelse etc. – Imidlertid stiller driftsregnskabet også visse krav til foretningsbogholderiets udgiftsspecifikation, og dette gælder ikke mindst i et bidragsregnskab. Grundsynspunktet er her, at

¹⁰) Dette spørgsmål behandles bl. a. af *Adolf Müller*, *Grundzüge der industriellen Kosten- und Leistungserfolgrechnung*, Köln und Opladen, 1955, s. 200 f.

forretningsbogholderiets udgiftsspecifikation parallelkobles helt eller delvis med driftsregnskabet specifikation efter omkostningsarter, idet der naturligvis herved tages hensyn til de særlige organisatoriske forhold i virksomheden.

En diskussion af udgiftsspecifikationen i forbindelse med driftsregnskabet må derfor gå ud fra de formål, som specifikationen skal tjene, og det kan derfor være på sin plads at beskrive omkostningernes behandling under forudsætning af, at udgiftsspecifikationen i forretningsbogholderiet er hensigtsmæssigt udformet.

Med udgangspunkt i opgørelsen over en bestemt regnskabsperiodes bogførte udgifter, aflæst i forretningsbogholderiets udgiftskonti, går den første opgave ud på beregning af fremstillingsomkostningen for den betragtede periode, jfr. figur 1. Da regnskabsperioden i det interne regnskab ikke nødvendigvis falder sammen med forretningsbogholderiets, kræves i første række en *periodisering* af periodens udgifter, således som disse er bogført i løbet af perioden, til periodens produktion af færdigvarer og halvfabrikata. Det er velkendt, at den derved beregnede periodeudgift i reglen vil være behæftet med en vis grad af vilkårlighed, forårsaget af det skøn, der kan medgå ved bestemmelsen af de anticiperede og transitoriske posters størrelse.

For at komme fra periodeudgift til (periode)omkostning, d.v.s. den omkostning, der er inkorporeret i periodens produktion af færdigvarer og halvfabrikata, kræves hyppigt en *omvurdering* i overensstemmelse med driftsregnskabet omkostningsdefinition. Der kan her være tale om for det første visse periodeudgifter, som ønskes udeladt af det interne regnskabs behandling af omkostningerne, for eksempel indkomstskat; for det andet ønsker virksomheden måske, at visse poster, der over-

Figur 1. Beregning af periodens fremstillingsomkostning.

Periodens udgifter	Periodisering	Omvurdering	Periodeomkostning

hovedet ikke optræder blandt periodeudgifterne, skal medtages som omkostninger, for eksempel egenrente; og endelig for det tredje ønsker man måske, at visse udgiftsposter overføres som omkostning til et ændret beløb, for eksempel råmaterialer. – Omvurderingen såvel som periodiseringen er til en vis grad vilkårlig, hvad der altså også gælder de omkostningsbeløb, der figurerer på driftsregnskabet konti for omkostningsarter.

6. Det næste skridt i omkostningernes regnskabsmæssige behandling går ud på at opdele de således beregnede, henholdsvis konstaterede beløb for fremstillingsomkostningerne, post for post i en fast og i en variabel omkostning. Uden at komme ind på den begrebsuoverensstemmelse, der hersker blandt tilhængerne af bidragsregnskabet på dette punkt, skal vi her kort belyse dette begrebspars indhold i forbindelse med ordreregnskabet på grundlag af faktiske variable omkostninger.

Med henblik på fortolkningen af bidragsregnskabet omkostningstal ud fra et rentabilitetssynspunkt er det for så vidt rationelt at opfatte den variable omkostning i forbindelse med den enkelte salgsordre under eet, idet man kunne definere den variable omkostning i forbindelse med en salgsordre af en bestemt størrelse og sammensætning som det omkostningsbeløb, som virksomheden ville spare, såfremt den betragtede salgsordre ikke skulle effektueres. Alt efter omkostningernes struktur ville en sådan opfattelse støde på vanskeligheder i regnskabet udformning såvel som i det rutinemæssige regnskabsarbejde, ligesom man ikke nødvendigvis ville få noget talmæssigt grundlag for bedømmelse af omkostningernes variation ved ændringer i salgsordrens størrelse og sammensætning.

Af hensyn til omkostningernes regnskabsmæssige behandling defineres den variable omkostning derfor i forbindelse med produktionsordren. En omkostningspost betegnes som variabel med hensyn til en bestemt produktionsordre, såfremt den ville falde bort, hvis produktionsordren ikke blev fremstillet; i virkeligheden er der altså her tale om produktionsordrens specialomkostning. – Blandt disse variable omkostningsposter vil i reglen nogle bero på produktionsordrens størrelse, såsom værdien af råmaterialer, akkordsats pr. forarbejdet enhed o. lign., og disse vil vi kalde produktionsordrens *specielle variable omkostning*¹¹⁾. Andre variable omkostningsposter, for eksempel arbejds løn for opspænding af

¹¹⁾ I den driftsøkonomiske litteratur kan den specielle variable omkostning være ensbetydende med, hvad der her er kaldt specialomkostning.

maskiner, værdi af forme, rengøring af kar eller lignende, hører med blandt specialomkostningerne, men er dog uafhængig af produktionsordrens størrelse, og disse poster betegnes derfor som produktionsordrens *specielle faste omkostning*; den specielle faste omkostning indgår altså i den samlede variable omkostning (specialomkostningen).

Såfremt størrelsen af en omkostningspost inden for visse vide grænser ikke beror på produktionsordrernes omfang og sammensætning, lige så lidt som den ville falde bort, hvis virksomheden undlod at fremstille en hvilken som helst produktionsordre, kaldes omkostningsposten for *almindelig fast*; som eksempler på almindelig faste omkostningsposter nævnes hyppigt funktionærgager og afskrivninger på tidsbasis¹²⁾.

En særlig vanskelighed frembyder de omkostningsposter, der varierer i spring med produktionsordrens størrelse. En fordeling af disse beløb ved gennemsnitsberegning på de enkelte enheder i produktionsordren vanskeliggør fortolkningen af de udparcellerede omkostningsbeløb. I og for sig er der intet til hinder for at behandle de springvist varierende omkostningsposter, som om de hørte hjemme blandt produktionsordrens specielle faste omkostninger, men i så fald ville disse jo bero på produktionsordrens størrelse. I begge tilfælde medfører den regnskabsmæssige behandling af springvist varierende omkostningsposter visse inkonsekvenser, og i det følgende medregnes disse beløb blandt de specielle variable omkostninger.

Af hensyn til det interne regnskabs anvendelse som grundlag for økonomiske kalkuler og rentabilitetsundersøgelser er det sikkert hensigtsmæssigt at lade bidragregnskabet tage sit udgangspunkt i en specialomkostningsbetragtning. Det er imidlertid velkendt¹³⁾, at summen af de specialomkostningsbeløb, der henregnes til de enkelte produktionsordrer, ikke behøver at udgøre netop periodens samlede variable omkostning, det vil sige forskellen mellem periodens totalomkostning og dens almindelig faste omkostning. – Medgår der således et fælles råstof til forskellige produktionsordrer, og opnår virksomheden herpå en kvantumsrabat, indgår råstoffet jo i hver og een af de betragtede produktionsordrer som omkostning til den lavere pris, hvorfor summen af special-

¹²⁾ Jfr. iøvrigt sondringen mellem variable, faste direkte og fælles omkostninger hos *Palle Hansen*, Regnskabsvæsen, i Hages Håndbog for Handel og Industri, 7. udgave, bind I, side 303 f.

¹³⁾ Se f. eks. *H. Winding Pedersen*, anf. arb., s. 95.

omkostningerne bliver mindre end den samlede variable omkostning. Der forbliver altså en ufordelt rest, og denne restomkostning kan lige så lidt som de almindelig faste omkostningsposter fordeles på de enkelte produktionsordrer ud fra et årsagssynspunkt; restomkostningen kan dog ikke betragtes som en fast omkostning, alene af den grund at den i reglen vil bero på produktionsordrernes omfang og sammensætning. – Hvis omvendt virksomheden benytter sig af overarbejde eller flerholdsdrift, indgår der i hver produktionsordres specialomkostning værdien af arbejdernes ydelser, vurderet til den højere timeløn ud over normal arbejdstid, og derfor vil specialomkostningernes sum overstige den samlede variable omkostning.

Såfremt man ønsker en generel udformning af bidragsregnskabet, må man altså indrette særlige konti, der med henblik på periodegevinstberegningen kan opsamle eventuelle positive og negative restomkostninger. I det følgende vil vi dog gå ud fra, at summen af produktionsordrernes specialomkostninger altid netop er lig med periodens samlede variable omkostning¹⁴).

Af hensyn til regnskabsarbejdets ensartethed tænkes sondringen mellem specielle faste, specielle variable og almindelig faste omkostninger indbygget i specifikationen af omkostningsarter, idet man sikkert derved i visse tilfælde bliver nødt til at foretrække det praktiske gennemførlige frem for det logisk korrekte.

7. Efter at virksomhedens samlede omkostning er blevet opdelt i (almindelig) faste og i de samlede variable omkostninger, der dels består af specielle faste, dels af specielle variable omkostningsbeløb, er opgaven i bidragsregnskabet dernæst at tilregne den samlede variable omkostning til de produktionsordrer, der er blevet frembragt i løbet af regnskabsperioden, jfr. figur 2.

I lighed med, hvad der sker i et fordelingsregnskab, opdeler man nu den samlede variable omkostning i to grupper. En større eller mindre del af den samlede variable omkostning kan nemlig uden videre – for eksempel ved hjælp af materialerekvisitioner eller arbejdssedler – antages at være forårsaget af ganske bestemte produktionsordrer. For andre omkostningsposters vedkommende ved man nok, at de er variable, men iøvrigt ser man sig ikke i stand til direkte at henføre omkostningerne til bestemte produktionsordrer; eller måske kan man nok i princippef

¹⁴) M.a.o. at virksomhedens samlede omkostning i perioden kan skrives som $K = F + \sum_i [f_i + g_i(x_i)]$, hvor F angiver den almindelige faste omkostning, mens f_i og $g_i(x_i)$ angiver den specielle faste henholdsvis den specielle variable omkostning for produktionsordre nr. i af størrelsen x_i .

henføre omkostningsposterne direkte, men dette lønner sig ikke i forhold til det arbejde, der kræves i forbindelse hermed¹⁵⁾. I overensstemmelse med denne sondring taler vi om produktdirekte og produktindirekte variable omkostningsposter.

De *produktdirekte* variable omkostninger overføres nu til efterkalkulationsark for de producerede ordrer; såfremt der blandt de samlede variable omkostninger er registreret specielle faste omkostningsposter, vil disse sikkert uden undtagelse være produktdirekte, og de holdes adskilt på produktionsordrernes efterkalkulationsark.

De *produktindirekte* variable omkostninger tilregnes de enkelte produktionsordrer gennem en kalkulation, der støtter sig på en dertil indrettet omkostningsstatistik, hvis forspalte rummer en specifikation af de omkostningsarter, som virksomheden ønsker at inddele de produktindirekte variable omkostninger i, og hvis hoved angiver en opdeling af virksomheden i omkostningssteder, jfr. figur 3.

Blandt de produktindirekte omkostninger kan man skelne mellem på den ene side *steddirekte* omkostningsposter, d.v.s. sådanne produktindirekte variable omkostninger, som man uden videre ud fra et årsagssynspunkt kan henføre til et bestemt omkostningssted, og på den anden side *stedindirekte* omkostninger, der for det første omfatter produkt-

Figur 2. Den samlede variable omkostnings tilregning til produktionsordrerne.

Periode- omkostning	Almindelig fast omkostning	Samlet variabel omkostning	Omkost- nings- statistik	Produktions- ordrer
		1) produkt- direkte	} 1) sted- direkte	} →
		2) produkt- indirekte		

¹⁵⁾ I anglo-saksisk regnskabslitteratur skelner man analogt mellem „assignment by direct application“ og „assignment by allocation“, se f. eks. *John A. Beckett, A Study of the Principles of Allocating Costs, The Accounting Review, vol. 26 (1951), s. 327.*

indirekte variable omkostninger, som i og for sig nok kunne gøres steddirekte, men som af forskellige grunde ikke behandles som sådan, og for det andet de produktindirekte variable omkostninger, der ikke uden videre med årsagssynspunkt for øje kan tilregnes de enkelte omkostningssteder.

Figur 3. Omkostningsstatistikken.

	Rene hjælpesteder	Blandede hjælpe- og hovedsteder	Rene hovedsteder
steddirekte			
stedindirekte			
primær omkostning			
intern afregning			
stedomkostning ialt			

Fordelingen af de produktindirekte variable omkostninger på omkostningssteder sker nu, post for post, enten direkte eller ved hjælp af passende valgte fordelingsnøgler; for hvert enkelt omkostningssted udgør summen af de henførte omkostningsbeløb da det pågældende omkostningssteds primære omkostning.

Med henblik på den interne afregning af ydelser mellem virksomhedens omkostningssteder kan det være hensigtsmæssigt at betragte tre forskellige arter af omkostningssteder. *Rene hovedsteder* er omkostningssteder, som regnskabsmæssigt aldrig afgiver ydelser til andre omkostningssteder, men hvis primære omkostning, med tillæg af en eventuel sekundær omkostning som udtryk for værdien af de fra andre omkostningssteder modtagne ydelser, umiddelbart overvæltes på de enkelte produktionsordrer. Et *rent hjælpested* er derimod karakteriseret ved, at det altid regnskabsmæssigt afgiver ydelser til mindst eet af de

øvrige af virksomhedens omkostningssteder, mens dets primære omkostning og eventuelle sekundære omkostningsposter aldrig umiddelbart overvæltes på de enkelte produktionsordrer. Og endelig afgiver et *blandet hjælpe- og hovedsted* regnskabsmæssigt altid ydelser til mindst eet af de øvrige omkostningssteder, samtidig med at en del af stedets primære og eventuelt sekundære omkostning altid umiddelbart belastes de enkelte produktionsordrer. – Eksempler herpå kan være: et støberi, der alene fremstiller emner, der indgår i virksomhedens færdigprodukter (hovedsted); et modelsnedkeri, der alene fremstiller dele, der benyttes i støberiet (hjælpested); og virksomhedens egen kraftcentral, der leverer elektrisk kraft såvel til virksomhedens afdelinger som til udenforstående (blandet sted).

Overvæltningen af hjælpestedernes samlede primære og sekundære omkostninger og af en del af disse omkostninger i de blandede steder på virksomhedens øvrige omkostningssteder sker nu ved hjælp af velkendte metoder og skal ikke drøftes nærmere på dette sted. Vi vil forudsætte, at overvæltningen kan gennemføres på en logisk korrekt måde, hvilket bl. a. kræver, at summen af den primære og den sekundære omkostning i hvert hjælpested og blandet sted med tilnærmelse varierer ligefrem proportionalt med een faktor, som kan måles i eet tal – enten mængdeenheder, tidsenheder eller værdienheder – og som er grundlaget for omkostningernes fordeling på de øvrige hjælpesteder.

Efter de produktindirekte omkostningsposters behandling i omkostningsstatistikken følger fordelingen af hvert steds samlede omkostning på de enkelte produktionsordrer ved hjælp af efterkalkulation. Også her går vi ud fra, at den samlede omkostning i hvert hovedsted og blandet sted i hvert fald tilnærmelsesvist varierer ligefrem proportionalt med een faktor, som kan måles i eet tal, og som er grundlaget for tilregningen af disse omkostningssteders omkostning på de enkelte produktionsordrer.

8. Det sidste trin i omkostningernes behandling består nu i overvæltning af de omkostninger, der er fundet for de enkelte produktionsordrer, til salgsordrerne og til de produkter, der helt eller delvist er fremstillet i løbet af regnskabsperioden, men som endnu ikke er afsat ved periodens slutning, jfr. figur 4.

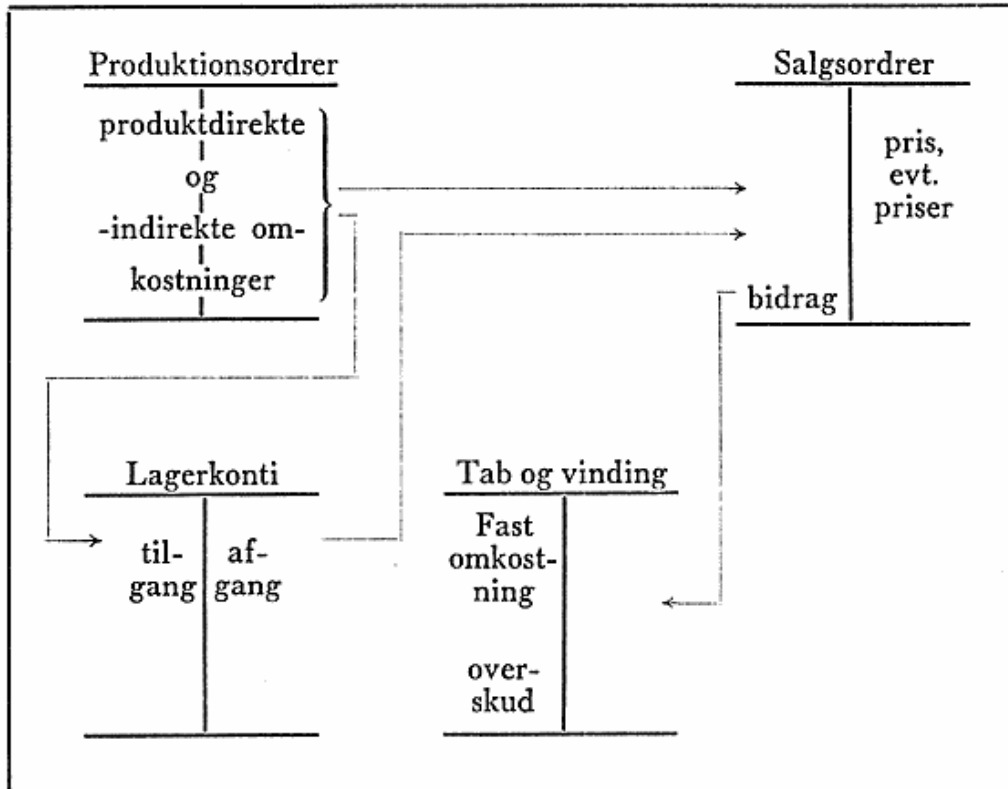
Vi skal i første række beskæftige os med de produkter, der er produceret og solgt i løbet af regnskabsperioden. Er nu en betragtet produktionsordre identisk med et element („linie“) på salgsordrer, kan pro-

duktionsordrens samlede omkostning uden videre overvæltet på kontoen for den betragtede salgsordre; det vil her være hensigtsmæssigt at opretholde en eventuel sondring mellem specielle variable og specielle faste omkostninger. – Er produktionsordren derimod forskellig fra et element på salgsordren – der kan her være tale om en produktionsordre, som omfatter ensartede elementer fra forskellige salgsordre eller om samtidig produktion af mellemprodukter til lager og dele til een eller flere salgsordrer – vil fordelingen af eventuelle specielle faste omkostningsposter på forskellige salgsordrer, henholdsvis salgs- og lagerordrer, nødvendigvis blive præget af en vis vilkårlighed; ingen af de enkelte dele har jo forårsaget den specielle faste omkostning. Man står da over valget mellem tre muligheder. For det første kan man fordele den specielle faste omkostning forholdsmæssigt på de enheder, som produktionsordren består af; da dette strider mod den grundtanke, der præger bidragsregnskabet, ses der i det følgende bort herfra. For det andet kan man overvælte den specielle faste omkostning på en salgsordre; med rette kan man indvende herimod, at en sådan fremgangsmåde er ganske vilkårlig, for den salgsordre, som omkostningen belastes, har jo ikke været ene om at forårsage beløbet. Og endelig for det tredje kan man mene, at lagerordrerne skal bære den specielle faste omkostning, hvad der jo af samme grund indebærer en vis vilkårlighed.

Vanskeligheder af samme karakter opstår, hvor virksomheden i den betragtede regnskabsperiode fremstiller færdigprodukter, som sælges i en senere periode, således at virksomhedens varebeholdning vokser med disse enheder. Vurderes disse enheder til den samlede variable omkostning, inklusive den specielle faste omkostning, er dette vel konsekvent; men når der da engang foreligger en lagerafgang, opstår spørgsmålet om fordelingen af den specielle faste omkostning på de udtagede enheder, således at man her ville være tilbøjelig til blot at vurdere lagertilgang (og lagerafgang) til den specielle variable omkostning; dette kunne gøres ved at belaste konto for tab og vinding med den specielle faste omkostning for produkter, som er blevet fremstillet, men endnu ikke solgt i den betragtede regnskabsperiode, men i så fald belaster man jo ikke konto for tab og vinding med den samlede variable omkostning ved periodens afsætning. – Om man altså vurderer tilgangen til virksomhedens varebeholdninger inklusive eller eksklusiv den specielle faste omkostning må bero på et skøn over fordele og ulemper i det konkrete tilfælde.

I et ordregnskab vurderes lagerafgangen i reglen til den „faktiske

Figur 4. Det interne regnskabs afslutning.



omkostning efter velkendte metoder (FIFO, LIFO, løbende gennemsnitspriser), og lagerafgangen belastes kontoen for den rette salgsordre.

Beregningen af de enkelte salgsorders variable fremstillingsomkostninger er nu tilendebragt. Der vil i reglen påløbe visse variable salgs- og administrationsomkostninger, men da disse kun sjældent vil stå i relation til produktionsordrerne, er det næppe begrundet at medtage disse omkostningsbeløb, før man er nået frem til beregning af salgsordrerne omkostninger.

Man må også her sondre, om nødvendigt, mellem de poster blandt salgs- og administrationsomkostningerne, som direkte kan henføres til de enkelte salgsordrer, og dem, der kun indirekte – ved hjælp af en omkostningsstatistik – kan henføres dertil. Mens den variable fremstillingsomkostning overvælttes på salgsordrerne gennem produktionsordrerne, henføres den variable del af salgs- og administrationsomkostningerne altså umiddelbart – direkte eller gennem en omkostningsstatistik – til salgsordrerne. Den almindelig faste del af såvel fremstillings-

omkostningen som af salgs- og administrationsomkostningen belastes konto for periodens tab og vinding.

Hver salgsordre godskrives nu den aftalte pris, evt. priser for hver enkel enhed af salgsordren, og forskellen mellem den enkelte salgsordres sum af priser og henførte variable omkostninger definerer salgsordrens bidrag, nemlig til dækning af periodens samlede faste omkostning og gevinst. – I traditionelle ordregnskaber på basis af totale gennemsnitsomkostninger har man kaldt salgsordrernes konti for omkostningsbærere. I et bidragsregnskab kan de tilsvarende konti kaldes bidragsbærere.

Summen af samtlige salgsordrers bidrag, der altså udgør forskellen mellem periodens omsætning og den i periodens afsætning inkorporerede variable omkostning, benævnes periodebidraget¹⁶⁾. Dette beløb overføres til konto for tab og vinding, hvis saldo da netop udgør periodegevinsten.

9. Regnskabet er nu i princippet afsluttet, men i reglen vil man dog af regnskabsmaterialet være i stand til periodisk eller lejlighedsvis at udføre forskellige rentabilitetsundersøgelser.

For det første er man på grundlag af regnskabet i stand til at tegne og bedømme overskudsdiagrammer¹⁷⁾, efter omstændighederne for virksomheden under eet, for en samlet salgsordre eller for hvert enkelt element på salgsordren; formålet hermed er at skønne over, hvilken virkning en forøget eller formindsket afsætning vil få på virksomhedens overskud.

For det andet vil man være i stand til at gennemføre rentabilitetsundersøgelser for forskellige udsnit af virksomhedens samlede afsætning – for eksempel for forskellige salgsdistrikter, købergrupper m. v.¹⁸⁾ – idet man dog her må foretage en passende omklassificering og følgende sammenstilling af såvel priser som variable omkostninger, og samtidig overveje, hvilke omkostningsposter er speciel faste for de betragtede udsnit. En sådan omklassificering er særlig simpel at foretage, såfremt

¹⁶⁾ *James S. Earley* (Recent Developments in Cost Accounting and the „Marginal Analysis“, *The Journal of Political Economy*, vol. 63 (1955), s. 236) mener, at periodebidraget „... is roughly equivalent to Marshall's quasi-rent ..“ og opfatter således sikkert den faste periodeomkostning som et (tilnærmet) udtryk for regnskabsperiodens omkostning i forbindelse med virksomhedens samlede realkapitalforbrug i løbet af perioden.

¹⁷⁾ Se herom f. eks. *Bjarke Fog*, Break-even analysen, *Handelsvidenskabeligt Tidsskrift*, 1954, s. 58–72.

¹⁸⁾ Jfr. iøvrigt *Th. Lang*, (ed.), *Cost Accountants' Handbook*, N.Y. 1954, s. 140, der anfører 11 mulige synspunkter på omklassificering af regnskabsmaterialet.

og sammentælling, idet det interne regnskabs elasticitet med henblik på forskellige kalkulemæssige anvendelser indbygges i selve grundmateriaregnskabet grundmateriale er lagt an på en hurtig mekanisk sortering lets kodificering og udnyttes ved en beskeden indsats. Sker sortering og sammentælling ikke mekanisk, vil udnyttelsen af en eventuel mangesidig kodificering af grundmaterialet sikkert i reglen blive kostbar, og man vil derfor i det store og hele være henvist til at benytte sig af noteringerne i regnskabet, herunder efterkalkulationerne. Af hensyn til eventuelle kalkuler er det derfor af vigtighed, at de enkelte noteringer kun dækker over ensartede størrelser i det omfang, dette er gør ligt¹⁹⁾.

¹⁹⁾ Dette problem omtales af *Billy E. Goetz*, *Management Planning and Control*, N.Y. 1949, s. 159 f.

8. UDGAVE

O. BØRUP OG S. BOLDSÉN GNUDTZMANN

KORTFATTET SAMFUNDSØKONOMI

En bog, der giver et solidt grundlag for undervisningen i faget, men iøvrigt en bog af største interesse for alle, der beskæftiger sig med det moderne samfund og dets problemer.

Kr. 9,00.

G. E. C. GADS FORLAG