

Kalkulationsprincipper hos A/S Hellesens¹⁾.

Af OLE BRUHN JOHANSEN²⁾

1. Virksomheden fremstiller elementer og batterier i et samlet typeudvalg på omkring 200 numre, alle mere eller mindre produktionsbeslægtede. De dominerende typer fremstilles i en egentlig massefabrikation, der indeholder en høj grad af automation såvel i udførelsen af enkeltoperationer som i transporten mellem disse. Mindre gangbare typer fremstilles i seriefabrikation.

De to trediedele af produktionen afsættes til 80 eksportmarkeder i konkurrence med britisk og amerikansk eksport samt med lokale producenter. Salgspriserne varierer med efterspørgslens størrelse og konkurrencens styrke. I Danmark, hvor der kun findes et par mindre, konkurrerende fabriker, og hvor importen for tiden er begrænset, føres dog en moderat prispolitik for at imødegå latent konkurrence.

A/S Hellesens beskæftiger omkring 600 arbejdere og 100 funktionærer.

2. I organisationsplanen er regnskabet et af de 5 hovedansvarsområder, der sorterer direkte under direktionen. Regnskabsafdelingen, ledet af en hovedbogholder, deles i finansbogholderiet med hele den klassiske bogholderifunktion, herunder naturligvis kundebogholderiet, lønningskontoret samt *driftsbogholderiet*, der har den interne driftskontrol: budget og afdelingsregnskab, kalkulation og efterkalkulation, salgsstatistik og contributionsregnskab samt det kortperiodiske regnskab. Driftsbogholderiet beskæftiger en fuldmægtig og en assistent, begge erhvervsøkonomer, samt 3 damer, og beslaglægger desuden en væsentlig del af kapaciteten på virksomhedens hulkortanlæg. Selve kalkulationen,

¹⁾ A/S Hellesens regnskabssystem er nærmere behandlet i artiklen „Contribution – et praktisk eksempel“ i „Erhvervsøkonomisk Tidsskrift“, nr. 2, 1957.

²⁾ Cand. polit., driftsøkonom hos A/S Hellesens.

Kalkulationsprincipper hos A/S Hellesens¹⁾.

Af OLE BRUHN JOHANSEN²⁾

1. Virksomheden fremstiller elementer og batterier i et samlet typeudvalg på omkring 200 numre, alle mere eller mindre produktionsbeslægtede. De dominerende typer fremstilles i en egentlig massefabrikation, der indeholder en høj grad af automation såvel i udførelsen af enkeltoperationer som i transporten mellem disse. Mindre gangbare typer fremstilles i seriefabrikation.

De to trediedele af produktionen afsættes til 80 eksportmarkeder i konkurrence med britisk og amerikansk eksport samt med lokale producenter. Salgspriserne varierer med efterspørgslens størrelse og konkurrencens styrke. I Danmark, hvor der kun findes et par mindre, konkurrerende fabriker, og hvor importen for tiden er begrænset, føres dog en moderat prispolitik for at imødegå latent konkurrence.

A/S Hellesens beskæftiger omkring 600 arbejdere og 100 funktionærer.

2. I organisationsplanen er regnskabet et af de 5 hovedansvarsområder, der sorterer direkte under direktionen. Regnskabsafdelingen, ledet af en hovedbogholder, deles i finansbogholderiet med hele den klassiske bogholderifunktion, herunder naturligvis kundebogholderiet, lønningskontoret samt *driftsbogholderiet*, der har den interne driftskontrol: budget og afdelingsregnskab, kalkulation og efterkalkulation, salgsstatistik og contributionsregnskab samt det kortperiodiske regnskab. Driftsbogholderiet beskæftiger en fuldmægtig og en assistent, begge erhvervsøkonomer, samt 3 damer, og beslaglægger desuden en væsentlig del af kapaciteten på virksomhedens hulkortanlæg. Selve kalkulationen,

¹⁾ A/S Hellesens regnskabssystem er nærmere behandlet i artiklen „Contribution – et praktisk eksempel“ i „Erhvervsøkonomisk Tidsskrift“, nr. 2, 1957.

²⁾ Cand. polit., driftsøkonom hos A/S Hellesens.

der kan anslås årligt at kræve 1 persons arbejde i ca. 3 mdr., foregår som en løbende revision af de eksisterende kalkuler på grundlag af tekniske specifikationer fra fabrikernes driftsingeniører og et sæt standardpriser, gældende fra 1. januar og for hele det kommende kalenderår, og leveret af indkøbsafdelingen på grundlag af dennes viden om aktuelle priser og eksisterende langtidskontrakter samt dens forventninger om prisudviklingen. De eventuelle differencer, som i årets løb kan opstå mellem standardpriser og virkelige priser, holdes udenfor kalkulationerne, men medtages i det kortperiodiske regnskab. Tekniske ændringer registreres derimod som nævnt løbende i kalkulerne – en proces der er under indkørsel på hulkortanlægget – men det er normalt kun kalkulerne pr. 1. januar der benyttes som grundlag for virksomhedens contributionregnskab, jfr. afsnit 4, medens virkningen af de løbende ændringer i stedet også medtages i det kortperiodiske regnskab. Herved fås et fast grundlag for contributionregnskabet, idet de herunder beregnede bidragsprocenter alene kommer til at udtrykke variationer i salgspriserne indenfor det pågældende år, når omkostningerne således er låst fast for året.

For at opnå en ren arbejdsmæssig besparelse opdeles en batterikalkule i flere led, forårsaget af, at de mange typer batterier fremstilles af et langt mindre antal celletyper, der igen fremstilles af endnu færre råstofvarianter. Det er da tilstrækkeligt at kalkulere råstofvarianten een gang, hvorefter kalkulerne for de forskellige celletyper, der fremstilles af denne variant, alle henviser til samme kalkulation, ligesom de mange batterikalkuler heller ikke „føres til bunds“, men henviser til de færre cellekalkuler.

3. Virksomhedens kalkulation er særegen derigennem, at den kun skal fastslå de fordelbare variable omkostninger: direkte anvendte materialer + direkte arbejds løn. Disse omkostninger benævnes *produktprisen*. Såvel alle faste omkostninger: administration, laboratorium, afskrivning på bygninger og maskiner m. v. som de producerende afdelingers ikke-fordelbare variable omkostninger: indirekte arbejds løn, hjælpematerialer, kraft m. v. holdes helt udenfor kalkulationen. Herved undgås enhver form for vilkårlig omkostningsfordeling, og kalkulationen får følgende enkle form:

$$\begin{array}{rcl}
 \text{Medgåede materialemængder} \cdot \text{standardpris} & = & \text{materialeudgift} \\
 \text{Direkte akkordløn} + \text{afdelingstillæg} & = & \text{lønudgift} \\
 \text{Procenttillæg til materiale- og lønudgift} & = & \text{svind} \\
 & & \hline
 & & \text{produktpris}
 \end{array}$$

Afdelingstillægget dækker dyrtidstillæg, feriepenge og personlige tillæg og beregnes afdelingsvis ud fra forholdet mellem den samlede udbetalte direkte løn og den rene time- og akkordtimeløn i det foregående år. Tillægget for svind dækker materialespild, brok og kvalitetskontrollens kassation og beregnes som et på grundlag af erfaring fastsat procenttillæg.

Endelig skal det bemærkes, at kalkulationen kontrolleres gennem månedlig afdelingsvis efterkalkulation, hvor forbrugte materialer til standardpris + udbetalt direkte arbejds løn sammenlignes med produktionsværdien, opgjort efter kalkulernes produktpris. Uoverensstemmelser her forfølges for konstatering af fejl i produktionen, f. eks. en for stor brokprocent. Alle de omkostninger, som ikke medtages i kalkulationen, kontrolleres iøvrigt gennem afdelingsbudget og -regnskab.

4. Kalkulernes produktpriser danner basis for virksomhedens contributionregnskab og er dermed styrende for hele salgspolitikken. Princippet er, at ethvert solgt batteri foruden at dække sin produktpris skal give et *bidrag* til dækning af de ikke fordelte omkostninger. For hvert enkelt delsalg sættes derfor den hjemtagne pris med fradrag for visse direkte salgsomkostninger i forhold til produktprisen ved at udtrykke differencen, bidraget, som en procent af produktprisen, salgets *bidragsprocent*. Denne beregning sker iøvrigt ved hjælp af hulkort i forbindelse med automatisk fakturering. De enkelte delsalg kan herefter – ligeledes på hulkortanlægget – summeres på hensigtsmæssig måde og f. eks. danne basis for beregning af samlede bidragsprocenter for de enkelte markeder eller bidragseprocenter for hver enkelt produceret type. Bidragsprocenterne er, som enkle udtryk for kvaliteten af de forskellige markeder og rentabiliteten af de forskellige typer, lette at arbejde med gennem indbyrdes sammenligninger og ved sammenligning med den procent, som de ikke-fordelbare omkostninger udgør af de fordelbare i virksomhedens totale årsbudget. Salgspolitikken dirigeres i overensstemmelse hermed, således at f. eks. eksportfremstød alt andet lige henlægges til aktuelt eller potentielt højt bidragende markeder og typer.

Det interessante ved contributionsystemet er, at der i kalkulationen slet ikke arbejdes med fordeling af faste omkostninger, men kun med variable omkostninger eller *grænseomkostninger*. Herved føres man naturligt ind på den rigtige betragtning, at et muligt mersalg til en pris, der ikke giver dækning for de faste enhedsomkostninger – altså et salg, der ikke i sig selv er rentabelt – dog kan yde et bidrag til dækning af de faste omkostninger og dermed give et forbedret samlet

regnskabsresultat for hele virksomheden. Dette afgørende salgsprincip bliver derimod tilsløret ved at gennemføre fuld omkostningsfordeling i kalkulationen, og en prispolitik på et sådant grundlag vil tendere mod at blive usmidig og lidet rationel.

Hos A/S Hellesens er kalkulationen yderligere simplificeret fra at regne med de totale variable omkostninger til kun at beregne de fordelbare eller direkte omkostninger og udelade de indirekte variable omkostninger, såsom indirekte arbejds løn, hjælpematerialer og kraft. Dette giver i teorien den komplikation, at den laveste salgspris – grænsekostningen – skal ligge højere end kalkulens produktpris, men i praksis en simplifikation derved, at al vilkårlig omkostningsfordeling, herunder al brug af fordelingsnøgler, undgås, og en stor arbejdsmæssig beparelse.

5. Den skitserede kalkulation, der er udviklet fra et oprindeligt distributionsystem, har nu virket i en årrække og har vist sig at fungere godt i praksis.

- Kalkulationen er forenklet så stærkt, at den delvis har kunnet automatiseres og derfor er lidet arbejdskrævende.
- Kalkulerne er hurtigt færdige og er altid à jour.
- Al usikkerhed med hensyn til opfattelsen af de faste omkostninger er overført til bidragsprocenterne, der bedømmes af den dertil kompetente ledelse.
- Der er skabt et instrument for opstilling af en rationel salgspolitik og kontrollen med denne.