

Bidragsregnskaber

Af SØREN AGGEBØ¹⁾.

II.

1. Et tidligere arbejde²⁾ har givet et eksempel på, hvorledes man i regnskabet kan finde faktiske variable omkostninger med en vis tilnærmedelse; et regnskab af denne karakter har alene omkostningsberegning til formål.

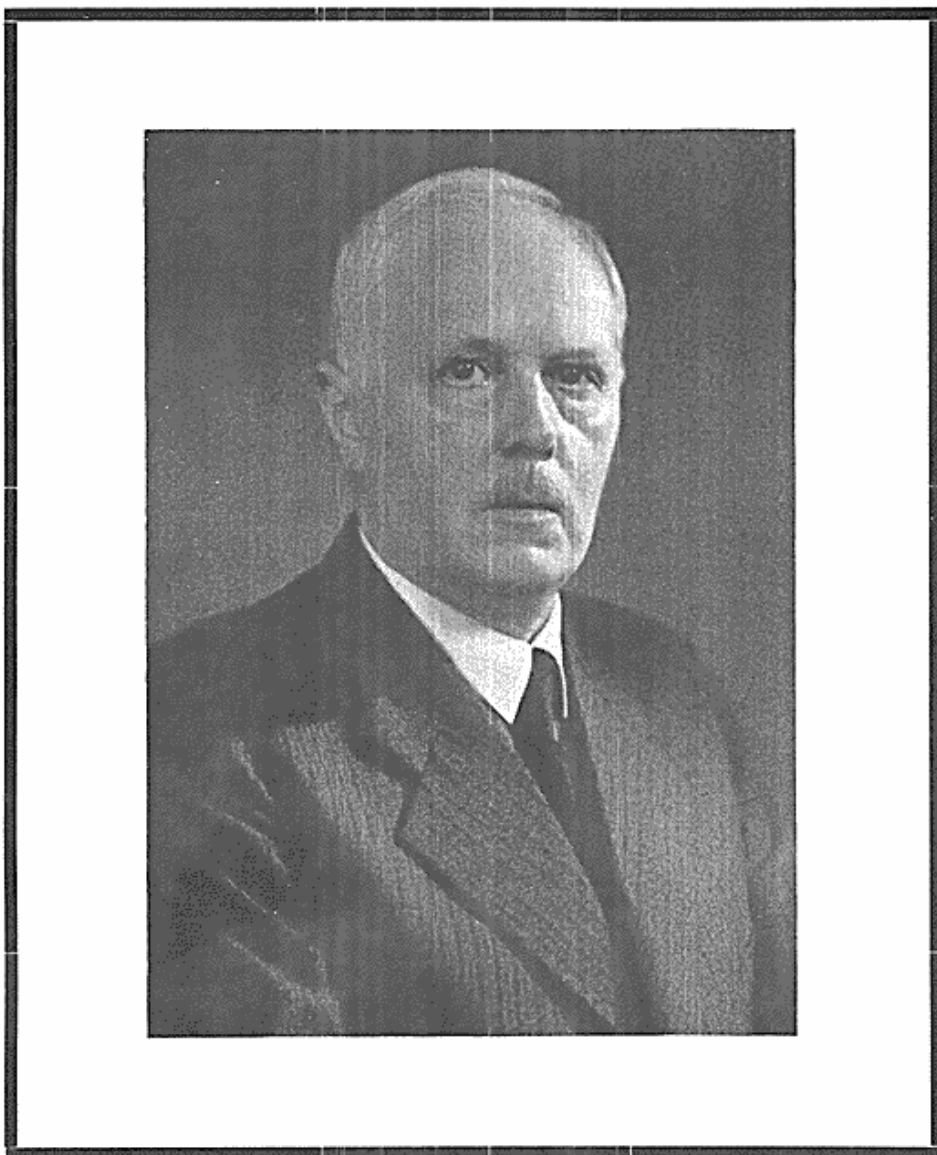
Tilhængerne af bidragsregnskabet mener, at denne regnskabsform tillige kan anvendes til omkostningskontrol som et ansvarlighedsregnskab med konfrontering af de faktiske omkostninger med de budgetterede; i det følgende vil vi beskæftige os med en beskrivelse af et bidragsregnskab med indbygget afdelingskontrol, idet vi først vil diskutere regnskabet og i anden omgang det tilsvarende budget.

Vi vil gå ud fra, at det interne regnskabs faktiske periodeomkostning findes beregnet og fordelt på omkostningsarter; „faktisk“ forstås her i modsætning til budgetteret, og i den forbindelse erindres der om periodiseringens og omvurderingens til dels skønsmæssige karakter. Som i et ordregnskab går den første opgave ud på en opspaltning i de omkostningsposter, der er variable, og i dem, der er faste; i ordregnskabet blev begrebsparret opfattet i relation til produktionsordrerne, og i afdelingsregnskabet vil det analogt blive opfattet i forbindelse med omkostningsstederne (afdelingerne).

En omkostningspost betegnes herefter som variabel i et bestemt omkostningssted, såfremt dens udvisende beror på, om der produceres eller

¹⁾ Driftsøkonom, cand. oecon.

²⁾ Se Bidragsregnskaber I i dette tidsskrifts foregående nummer.



CHRISTEN MØLLER

Professor, dr. phil., direktør for Handelshøjskolen i København 1938–1957

* 11. juni 1886 † 7. maj 1957

Bidragsregnskaber

Af SØREN AGGEBØ¹⁾.

II.

1. Et tidligere arbejde²⁾ har givet et eksempel på, hvorledes man i regnskabet kan finde faktiske variable omkostninger med en vis tilnærmelse; et regnskab af denne karakter har alene omkostningsberegning til formål.

Tilhængerne af bidragsregnskabet mener, at denne regnskabsform tilige kan anvendes til omkostningskontrol som et ansvarlighedsregnskab med konfrontering af de faktiske omkostninger med de budgetterede; i det følgende vil vi beskæftige os med en beskrivelse af et bidragsregnskab med indbygget afdelingskontrol, idet vi først vil diskutere regnskabet og i anden omgang det tilsvarende budget.

Vi vil gå ud fra, at det interne regnskabs faktiske periodeomkostning findes beregnet og fordelt på omkostningsarter; „faktisk“ forstås her i modsætning til budgetteret, og i den forbindelse erindres der om periodiseringens og omvurderingens til dels skønsmæssige karakter. Som i et ordregnskab går den første opgave ud på en opspaltning i de omkostningsposter, der er variable, og i dem, der er faste; i ordregnskabet blev begrebsparret opfattet i relation til produktionsordrerne, og i afdelingsregnskabet vil det analogt blive opfattet i forbindelse med omkostningsstederne (afdelingerne).

En omkostningspost betegnes herefter som variabel i et bestemt omkostningssted, såfremt dens udvisende beror på, om der produceres eller

¹⁾ Driftsøkonom, cand. oecon.

²⁾ Se Bidragsregnskaber I i dette tidsskrifts foregående nummer.

ej i det pågældende omkostningssted³⁾); også her er det altså i virkeligheden et specialomkostnings synspunkt, der lægges til grund. – Blandt disse variable omkostningsposter kan nogle bero på produktionens størrelse og sammensætning i omkostningsstedet, og disse poster betegnes som omkostningsstedets *specielle variable omkostning*. Andre poster blandt omkostningsstedets variable omkostninger (specialomkostninger) er uafhængige af, om der produceres mere eller mindre i omkostningsstedet, men de falder dog bort, såfremt produktionen i omkostningsstedet indstilles, og disse poster vil vi kalde stedets *specielle faste omkostning*. – En omkostningspost er derimod *almindelig fast*, såfremt dens størrelse inden for visse vide grænser ikke beror på produktionens omfang i noget omkostningssted. lige så lidt som omkostningsposten ville falde bort ved indstilling af produktionen i et hvilket som helst af virksomhedens omkostningssteder.

Analogt med, hvad der blev nævnt i forbindelse med ordregnskabet, kan man ikke være sikker på, at summen af de enkelte omkostningssteders variable omkostninger (specialomkostninger) netop er lig med regnskabsperiodens samlede variable omkostning, det vil sige forskellen mellem periodens totalomkostning og dens almindelig faste omkostning. Omkostningernes udvisende i et omkostningssted kan meget vel tænkes at bero på bl. a. produktionens størrelse i et andet omkostningssted; hvis for eksempel virksomheden betaler sit forbrug af elektrisk kraft efter en bloktarif, hvorefter gennemsnitsprisen aftager med voksende forbrug, vil omkostningen til elektrisk kraft jo vokse i eet omkostningssted alene af den grund, at produktionen indstilles i et andet, og i så fald må virksomheden regne med en positiv restomkostning. Vi vil dog for simpelhedens skyld forudsætte, at der hverken findes positive eller negative restomkostninger, således at summen af omkostningsstedernes specialomkostninger netop er lig med den samlede variable omkostning.

2. Det næste trin i omkostningernes regnskabsmæssige behandling består i en yderligere opdeling af de variable omkostningsposter, jfr. figur 1. På den ene side findes der specielle faste omkostninger, og på den anden side er der specielle variable omkostninger; blandt disse sidste skelner man nu mellem råmaterialeomkostninger og andre. Udvælgelsen af de poster, der skal henregnes blandt råmaterialeomkostninger, sker i praksis derved, at man for visse råmaterialearter faktisk er – eller i givet fald vil være – i stand til at måle det fysiske forbrug, der indgår i

³⁾ "... those costs which would not be incurred .. if the department were not operated." *Perry Mason, Some Fundamentals of Cost Accounting, N.A.C.A. Bulletin, vol. 26 (1945), s. 743.*

virksomhedens færdigprodukter, idet man dog hyppigt blandt de derved udvalgte materialearter ser bort fra nogle, hvis økonomiske betydning er underordnet, og hvor målingen, eventuelt vurderingen, af det fysiske forbrug, der medgår i de enkelte færdigprodukter, måske tilmed er vanskelig.

Figur 1. Periodeomkostningens opdeling.

Periode- omkostning	Fast omkostning	Variabel omkostning	Omkostnings- statistik	Afslutnings- konti
		råmaterialer speciel fast øvrige		

Mens den faktiske råmaterialeomkostning overføres til debet for indkøbsafdelingens konto, behandles den øvrige del af den samlede variable omkostning i omkostningsstatistikken.

3. Af hensyn til kontrollen med såvel de specielle faste som de specielle variable omkostninger er det sikkert hensigtsmæssigt at have to forskellige omkostningsstatistikker. De omkostningsposter, der er speciel faste, overføres til en dertil indrettet omkostningsstatistik, der består af en tabel med specifikationen over omkostningsarter for eksempel i tabellens forspalte, og en specifikation over passende valgte omkostningssteder i tabellens hoved, jfr. figur 2. Alle omkostningsbeløb i denne oversigt er steddirekte i den forstand, at de uden videre ud fra et årsagssynspunkt kan henføres til et bestemt omkostningssted, og vi vil gå ud fra, at fordelingen af den specielle faste omkostning på omkostningssteder kan foretages på en sådan måde, at summen af de henførte beløb netop er lig med det beløb, der var at fordele.

Omkostningsstatistikken er dermed afsluttet, idet der ikke finder nogen intern afregning sted. Derfor kan omkostningskontrollen sætte ind ved en sammenligning mellem faktiske og budgetterede omkostninger, idet der iøvrigt henvises til den følgende diskussion af standardbegrebet.

Figur 2. Omkostningsstatistik for specielle faste omkostninger.

Omkostningsart nr.	Omkostningssted nr.			
	1	2	...	n
1				
2				
.				
.				
m				
Ialt Budget				
Afvigelse				

Man bemærker altså, at mens man for de almindelig faste omkostningsposters vedkommende er henvist til at gennemføre omkostningskontrollen alene ud fra specifikationen over omkostningsarter for virksomheden under eet, kan de specielle faste omkostningers størrelse kontrolleres ud fra omkostningsarternes specifikation for hvert af virksomhedens omkostningssteder.

Den anden omkostningsstatistik behandler de specielle variable omkostninger med fradrag af råmaterialeomkostninger, og denne omkostningsstatistik er helt analog med ordregnskabet; også her skelner man mellem steddirekte og stedindirekte omkostningsposter, ligesom virksomheden regnskabsmæssigt opdeles i hjælpesteder, hovedsteder og blandede steder. Den interne afregning foregår dog i afdelingsregnskabet som bekendt ikke på grundlag af faktiske omkostninger, men ved hjælp af de budgetterede standardomkostninger. Omkostningsstedets resultat beregnes da for hjælpestederne som

primær omkostning

+ værdi af modtagne ydelser, vurderet til standardomkostning

— værdi af afleverede ydelser, vurderet til standardomkostning;

for de blandede steder og hovedstederne definerer samme udtryk stedets samlede omkostning, idet man bemærker, at udtrykkets sidste led er lig med nul for de rene hovedsteders vedkommende.

4. Vi kan efter omkostningsstatistikernes opstilling gå over til at betragte en egentlige regnskabsafslutning; vi vil her for simpelhedens skyld gå ud fra, at samtlige råmaterialer indgår i virksomhedens færdigprodukter allerede i transformationsafdelingens første omkostningssted, således som det i reglen forudsættes i regnskabslitteraturen, og vi vil ligeledes antage, at der ikke findes produkter i arbejde og beholdninger af mellemprodukter; endelig vil vi forudsætte, at de priser, til hvilke virksomhedens beholdninger af råmaterialer og færdigprodukter vurderes ved regnskabsperiodens begyndelse og slutning, er de samme.

Regnskabsafslutningen finde nu sted ved hjælp af fem forskellige arter af konti, se figur 3, foruden en konto for tab og vinding. Kontiene for indkøbsafdelingen, transformationsafdelingerne og salgsafdelingen udviser et afdelingsresultat (stedresultat), der udgør

- faktisk afleverede mængder, vurderet til standardsatser
- (faktisk modtagne mængder, vurderet standardsatser
- + omkostningsstedets faktiske samlede omkostning i henhold til omkostningsstatistik nr. 2),

idet man herved erindrer, at omkostningsstedets faktiske omkostning i henhold til den 2. omkostningsstatistik (vedrørende specielle variable omkostninger) kan rumme budgetterede omkostningsbeløb, overvæltet fra andre omkostningssteder.

Salgsafdelingen krediteres for regnskabsperiodens faktiske afsætning, vurderet til den budgetterede variable enhedsomkostning, og dette beløb føres til debet på de rette konti blandt bidragsbærerne („sektorer“, „kontrolcentre“). Disse konti udgør en fuldstændig opdeling af virksomhedens afsætning efter eet kriterium; afsætningen kan for eksempel opdeles efter varegrupper, salgsordrer, kundegrupper, afdelinger (som eventuelt kan være forskellige fra de afdelinger og omkostningssteder, der er omtalt i de foregående i forbindelse med omkostningsberegning og -kontrol), salgsdistrikter m. v. Strengt taget er der intet til hinder for at gennemføre klassifikationen ud fra to eller flere synspunkter samtidigt, men dette vil formentlig stille så betydelige krav til det praktiske regnskabsarbejde, at dette må overlades til særlige kalkuler, som støtter sig til salgsstatistikens grundmateriale og til regnskabet, henholdsvis budgettet over virksomhedens omkostninger.

På hver bidragsbærers konto debiteres den faktiske afsætning, vurderet til budgetteret enhedsomkostning, mens det pågældende udsnit af

Figur 3. Regnskabsafslutning.

INDKØB		TRANSFORMATION		LAGER	
faktisk forbrug × faktisk pris	faktisk forbrug × standard-sats		faktisk produktion × standard-sats	primo beholdning	ultimo beholdning
stedom-kostning		stedom-kostning			faktisk afsætning × standard-sats
resultat		resultat			
SALG		BIDRAGSBÆRERE		TAB og VINDING	
faktisk afsætning × standard-sats	faktisk afsætning × standard-sats		faktisk afsætning × faktisk pris	faktisk fast omkostning	sted-resultater
stedom-kostning					bidrag
resultat		bidrag		overskud	

virksomhedens samlede faktiske omsætning krediteres samme konto. Herefter udgør dette udsnits bidrag

$$\begin{aligned} & \text{faktisk afsætning} \times \text{faktisk pris} \\ & - \text{faktisk afsætning} \times \text{budgetteret variabel enhedsomkostning.} \end{aligned}$$

I den budgetterede variable enhedsomkostning indgår der ikke her nogen speciel fast omkostning, idet dette beløb, således som det fremgår at den førstnævnte omkostningsstatistik, overføres på konto for tab og vinding. For så vidt er der intet til hinder for at udforme et bidragsregnskab, hvor de enkelte bidragsbærere belastes med en nærmere defineret speciel fast omkostning, men i den her skitserede udformning lader dette sig dog kun gøre efter en nærmere analyse og omgruppering af såvel den almindelige som den specielle faste omkostning; denne analyse tænkes her overladt til særlige rentabilitetsundersøgelser for de enkelte bidragsbærere.

Konto for tab og vinding debiteres dernæst både den faktiske almindelige og den faktiske specielle faste omkostning for virksomheden, mens kontoen godskrives dels hjælpededernes resultater, således som de kan aflæses af den 2. omkostningsstatistik, dels stedresultaterne for blandede omkostningssteder og hovedsteder i afdelingerne for indkøb, transformation og salg, og endelig dels summen af de netop beregnede bidrag.

Idet debitering og kreditering af samme beløb jo ophæver hinanden, udgør beløbet

- sum af bidrag
- + sum af stedresultater
- almindelig fast omkostning
- speciel fast omkostning
- = periodens omsætning
- den samlede periodeomkostning
- ± vurderede variationer i varebeholdninger

jo netop periodens interne resultat.

Det ses altså, at det interne resultat for regnskabsperioden ved addition og subtraktion af en række lige store beløb er blevet opdelt med henblik på en nærmere undersøgelse af to forskellige problemkrese, nemlig på den ene side omkostningskontrollen og på den anden side rentabilitetsundersøgelser. Omkostningskontrollen vil altså først og fremmest beskæftige sig med de enkelte *omkostningssteder* (maskiner, henholdsvis maskingrupper) – uanset hvilke produktarter, der er fremstillet på maskinerne; omvendt beskæftiger rentabilitetsundersøgelser sig i første række med de enkelte *produktarter*.

5. Såvel omkostningskontrollen som rentabilitetsundersøgelserne forudsætter udarbejdelse af et budget umiddelbart før regnskabsperiodens begyndelse, og i det følgende skal vi kort drøfte nogle af budgetlægningens problemer i forbindelse med et bidragsregnskab på afdelingsbasis.

Virksomhedens budgetlægning indebærer et skøn over kommende regnskabsperioders udvikling i de størrelser, der øver indflydelse på virksomhedens gevinst, en planlægning af virksomhedens politik og en koordination af virksomhedens indsats; heri ligger budgettets opgaver af ex ante karakter. Budgettet benyttes som bekendt tillige ex post, nemlig i omkostningskontrollen.

Af hensyn til budgettets sammenligning med regnskabet, er det vigtigt, at omkostningsbegreber og omkostningsopdelinger falder sammen i budget og regnskab; for eksempel er det af hensyn til omkostningskontrollen nødvendigt at vurdere materialeforbruget ud fra samme syns-

punkter⁴⁾). Men iøvrigt står det åbent, under hvilke forudsætninger budgettet og de deraf afledede standardsatser skal udarbejdes.

I regnskabsliteraturen kan man finde forskellige standardbegreber, der i reglen kan karakteriseres ved de (implicerede) forudsætninger med hensyn til produktionens omfang og omkostningsminimaliseringens baggrund, jfr. figur 4. En standardsats kan på den ene side gå ud fra enten det størst muligt produktionsomfang, eller det produktionsomfang, der

Figur 4. Standardbegreber.

		omkostningsminimalisering		
		langstids-ideal	korttids-ideal	forventet
produktionsomfang	maksimal normal forventet			

for et nærmere specificeret antal kommende regnskabsperioder regnes for normal for hver enkelt produktart, eller endelig fra det for den kommende regnskabsperiode forventede produktionsomfang. – På den anden side må standardsatsen tillige karakteriseres ud fra de forudsætninger, som dens beregning gør sig med hensyn til omkostningernes minimalisering; man kan her finde standardsatser, der kan kaldes langstids-idealstandards, og som forudsætter de mindst tænkelige omkostninger ved den bedst tænkelige kombination af samtlige kendte produktionsfaktorer, herunder maskiner og andre faste anlæg; andre standardsatser – korttids-idealstandards – forudsætter de mindst tænkelige omkostninger ved den produktionsfaktorkombination, som virksomheden kan disponere over i den kommende regnskabsperiode; og endelig kan man ved standardsatsernes beregning tage sit udgangspunkt i et budget, der går ud fra visse spildprocenter, visse ventetider o. lign., hvorved man udtrykker den forventede omkostningsminimalisering i den kommende periode.

Spørgsmålet er nu, hvilke forudsætninger man skal lægge til grund for budgettet. – Ser man først på produktionens omfang, kan det næppe være hensigtsmæssigt at arbejde med maksimalstandards, alene af den

⁴⁾ Se f. eks. *Ragnar Liljeblad*, *Moderna kostnads- och redovisningsprinciper*, Nordisk Tidsskrift for Teknisk Økonomi, 1941, s. 113.

grund at den størst mulige produktion ved sammensatte produktionsformer ikke kan udtrykkes i eet tal. Normale standardsatser blev indført i det interne regnskabsvæsen først og fremmest af hensyn til den faste omkostnings udparcellering på de producerede vareenheder. I bidragsregnskabet forudsætter man vel i reglen, at den variable gennemsnitsomkostning er uafhængig af produktionsomfangets størrelse og sammensætning, og i så fald har normal-begrebet næppe berettigelse her. I det følgende vil vi derfor gå ud fra, at standardsatserne fastsættes på grundlag af den størrelse og sammensætning af produktionsprogrammet, som virksomheden forventer for den periode, som budgettet omfatter.

Ser vi dernæst på spørgsmålet om omkostningsminimaliseringen, er der i virkeligheden kun to muligheder, eftersom anvendelsen af langtids-idealstandarts tager sigte på beregning af en art produktivitets-index, men ikke på omkostningskontrol og økonomiske kalkuler.

Anvendelsen af korttids-idealstandarts har den fordel, at den giver de ansvarlige på hvert trin i virksomhedens organisation et bestemt mål at stræbe hen imod⁵⁾. Men til gengæld ved virksomheden, at de ideelle standartsatser praktisk talt aldrig kan overholdes; deraf følger, at ikke alene vil de beregnede dækningsbidrag blive idealbidrag, som næppe er egnede som grundlag for økonomiske kalkuler, men tillige er omkostningskontrollen ganske overordentlig vanskelig, fordi man ikke har et realistisk sammenligningsgrundlag for de faktiske omkostninger.

Det er derfor sikkert mest hensigtsmæssigt, om virksomheden arbejder med realistiske, forventede standardsatser – og at den til gengæld forsøger at gennemføre en effektiv kontrol med deres overholdelse.

Det fremgår heraf, at såfremt de faktorer, der er bestemmende for omkostningernes størrelse, forventes ikke at være underkastet ændringer fra en regnskabsperiode til den næste, har virksomheden ikke grund til at regne med for eksempel lavere omkostninger i den kommende periode. Man har i den forbindelse talt om sammenligning af slendrian med slendrian. Det forventede forbrug af en produktionsfaktor kan imidlertid betragtes som et gennemsnit af en stochastisk variabel, hvis fordeling beror på en række forhold, som virksomheden i et vist omfang er i stand til at styre. Fra andre kontrolfunktioner i virksomhedsledelsen har man erfaring for, at fastlæggelse af realistiske mål og kontrol med afvigelser herfra ofte fører til lavere omkostninger, til

⁵⁾ Om ulemper i samme forbindelse, se *Uagn Madsen*, Intern organisation og lønpolitik, *Handelsvidenskabeligt Tidsskrift*, 1952, s. 1-21, jfr. s. 171-179.

trods for at man konsekvent sammenligner slendrian med slendrian. Da forventede standardsatser ikke alene synes at være formålstjenlige i omkostningskontrollen, men tillige må være nødvendige som standardbegreb i de økonomiske kalkuler og anvendelige ved varebeholdningernes vurdering, går vi ud fra, at standardsatserne udtrykker virksomhedens forventninger såvel med hensyn til produktionens størrelse og sammensætning som omkostningernes minimalisering⁶⁾.

Ud fra dette standardbegreb kan virksomheden opstille sit budget på sædvanlig måde med udgangspunkt i forudsætninger om begyndelsesbeholdninger, budgetperiodens afsætning, beholdninger ved periodens slutning og priserne på virksomhedens færdigprodukter og på de produktionsfaktorer, som medgår til periodens produktion. Budgettet har altså karakter af et „fremtidsregnskab“, hvor samtlige stedresultater – i hovedsteder og blandede steder såvel som i hjælpesteder – er nul, hvorved periodens budgetterede overskud fremkommer alene som summen af de budgetterede bidrag med fradrag af forventede almindelige og specielle faste omkostninger og med tillæg af eventuelle vurderede forventede beholdningsvariationer.

16. Vi skal til sidst kort drøfte nogle af de krav, som det interne regnskabs gennemførelse stiller til specifikationen af udgiftsarter, omkostningsarter og omkostningssteder. Hovedsynspunktet er her, som tidligere omtalt, at de enkelte saldi, der overføres til det interne regnskab fra udgiftsarternes konti, såvidt muligt skal være af en sådan beskaffenhed, at omkostningernes regnskabsmæssige behandling kan gennemføres uden at man behøver at gå tilbage til forretningsbogholderiets grundmateriale.

Inddelingen i udgiftsarter må altså ikke alene foretages ud fra de krav, som forretningsbogholderiet stiller hertil, men tillige afledes for det første af udgifternes overgang til omkostningsarter og for det andet af omkostningernes overvæltning på bidragsbærerne.

Overgangen fra udgiftsarter til omkostningsarter stiller det krav til antallet og arten af udgiftsarter, at man uden videre må være i stand til at udskille de beløb, som ikke er betinget af virksomhedens drift, isolere de udgiftsarter, der skal gøres til genstand for periodisering, samt holde de udgiftsposter for sig, som skal omvurderes.

⁶⁾ Dette stemmer sikkert også overens med den opfattelse, man hyppigt træffer på ved bidragsregnskabs anvendelse, se f. eks. *Jonathan N. Harris, What Did We Earn Last Month? N.A.C.A. Bulletin, vol. 17 (1936), s. 505* („... predetermined, attainable, standard manufacturing unit cost ..“).

Omkostningernes regnskabsmæssige behandling forudsætter nu, at man i første omgang er i stand til skelne mellem (almindelig) faste og variable omkostningsposter; denne skelnen må altså være indbygget i specifikationen over såvel omkostnings- som udgiftsarter i så stort et omfang, det er gennemførligt. Blandt de variable omkostningsposter må det dernæst være muligt at udpege – alt efter om der er tale om et ordregnskab eller et afdelingsregnskab – de poster, der er speciel faste, de der er produkt direkte eller direkte råmateriale, samt for de øvrige omkostningsposters vedkommende: steddirekte og stedindirekte omkostningsposter. Disse sondringer må altså også så vidt muligt fremgå af omkostnings- henholdsvis udgiftsspecifikationen.

Man kan måske med rette anføre, at en specifikation af udgiftsarterne og omkostningsarterne, der blot tilnærmelsesvist tilfredsstiller disse krav, vil svulme så stærkt op, at den er uhåndterlig at arbejde med i praksis. Spørgsmålet er imidlertid, om man ikke må foretrække at gennemføre den detaljerede behandling af det fælles grundmateriale inden for forretningsbogholderiets rammer, frem for ved regnskabsperiodens afslutning at skulle foretage en dyberegående opdeling af et talmateriale, der i forvejen har været underkastet en mere summarisk behandling.

Det er iøvrigt værd at bemærke, at der består en særlig sammenhæng mellem opdelingen i omkostningsarter og omkostningssteder. – Betragter vi en enkelt linie i omkostningsstatistikken, fordeles omkostningsbeløbet ud på de forelagte omkostningssteder i henhold til omkostningsstedernes forbrug af den pågældende omkostningsart; det gælder altså om at bestemme hver omkostningsart således, at forbruget heraf kan udtrykkes i eet tal, at den samlede omkostning varierer proportionalt med det samlede forbrug, og at det samlede forbrug kan udparcelleres på de forelagte omkostningssteder. Om disse betingelser er opfyldt, beror jo bl. a. på omkostningsarternes og omkostningsstedernes art og antal, og man kan derfor i en vis forstand sige, at specifikationen på omkostningssteder og på omkostningsarter må ske samtidigt.

Betragter vi dernæst en enkelt søjle i omkostningsstatistikken – vi kan for simpelhedens skyld undersøge et hovedsted, der ikke har modtaget ydelser fra andre steder – fremkommer dette steds forbrug i henhold til fordelingen af omkostningsarternes beløb som et talsæt af en række uensbenævnte tal, og stedets samlede primære omkostning varierer „proportionalt“ med hvert af disse tal⁷⁾. Ved den primære omkostnings overvæltning på bidragsbærerne går man imidlertid ud fra, at den primære

⁷⁾ Stedets primære omkostning er altså af typen $K = \sum a_i z_i$, hvor a_i er afregnings-satsen og z_i forbruget af omkostningsart nr. i for det betragtede omkostningssted.

omkostning i dette omkostningssted varierer proportionalt med eet tal⁸⁾, og kun under ganske specielle forudsætning om den indbyrdes sammenhæng mellem størrelsen af forbruget af de enkelte omkostningsarter i det betragtede omkostningssted kan overvæltningen gennemføres på en logisk forsvarlig måde, selv om proportionalitetsforudsætningerne i omkostningsarternes fordeling på omkostningssteder iøvrigt er opfyldt.

Omkostningsstedet opfattes i ordregnskabet på grundlag af faktiske omkostninger som et rent og skært regnebegreb til gennemførelse af elektiv kalkulation, og dette synspunkt er også til stede i afdelingsregnskabet, hvad der især er tydeligt på budgetstadiet, hvor forkalkulationen af de enkelte produktarters eller andre udsnits omkostninger finder sted. Men som bekendt sker opdelingen i afdelingsregnskabet tillige med henblik på ansvarskontrollen. Sædvanligvis udvælger man en række ansvarlighedsområder under hensyntagen til den faktiske organisatoriske delegering af funktioner og dertil svarende ansvar. Selv om dette synspunkt er overordentlig vigtigt, ser man dog hyppigt bort fra, at den årsagsanalyse, som i reglen ved hjælp af en eller anden form for dekomponering af stedresultaterne følger på regnskabsafslutningen, tager sigte på at påvise og først og fremmest påvirke de faktorer, der er bestemmende for omkostningernes variation.

Opdelingen i omkostningssteder og omkostningsarter må altså af hensyn til omkostningskontrollen være af en sådan beskaffenhed, at afvigelser ud over en vis tilladelig og nødvendig variation bliver registreret, og det på en sådan måde, at man bliver i stand til at udpege den eller de faktorer – det være sig personer eller andet – som har givet anledning til omkostningernes usædvanlige variation, og som virksomhedens ledelse ønsker holdt under kontrol.

⁸⁾ D.v.s. at den primære omkostning $K = az$, hvor a er afregningssatsen og z ydelsen.