

## Kalkulation i 12 danske industrivirksomheder.

Af ERIK JOHNSEN<sup>1)</sup>

1. I september 1957 bad redaktionen 35 H. A.'ere, H. D.'ere, cand. oecon.'er og cand. polit.'er, alle ansat i forskellige virksomheder, om at bidrage til et specialnummer af „Erhvervsøkonomisk Tidsskrift“ under titlen: „Sådan kalkulerer vi“. Resultatet blev de følgende 12 bidrag.

Det har ikke været redaktionens mening at lave en mere omfattende undersøgelse (f. eks. i stil med Oxford-undersøgelsen), så det er slet ikke forsøgt at bede et repræsentativt udvalg besvare spørgsmålet. Der ligger to ønsker til grund for denne enquete. Det ene er det rent redaktionelle at få hold i bidrag til tidsskriftet af økonomer i erhvervs-livet; hvilket forhåbentlig bærer frugt også fremover. Det andet er ønsket om på tryk at få konstateret et udsnit af de mangfoldige, ofte velmotiverede kalkulationsmetoder, der anvendes i virksomhederne, til trods for de enkle krav, den økonomiske teori stiller og de ganske enkle opstillinger, man finder i lærebøgernes afsnit om kalkulation.

Der er det fælles træk ved de tolv forfattere, at de alle har gennemgået en teoretisk økonomisk uddannelse, hvilket giver de tolv artikler et helhedspræg, som næppe ville være til stede, hvis ikke-økonomer havde været eneforfattere. Den fælles baggrund kommer navnlig til udtryk, når forfatteren skal vurdere motiveringen for at virksomhedens kalkulation er, som den er. Delvis ufrivilligt står man altså her overfor et relativt homogent case-materiale, som man ikke kan lade være at fundere lidt over.

2. Forfatterne blev i rundskrivelsen stillet frit med hensyn til, hvordan de ville disponere deres indlæg, samt om de ville optræde anonymt.

<sup>1)</sup> cand. oecon, assistent ved Det økonomiske Forskningsinstitut, Handelshøjskolen i København.

## Kalkulation i 12 danske industrivirksomheder.

Af ERIK JOHNSEN<sup>1)</sup>

1. I september 1957 bad redaktionen 35 H. A.'ere, H. D.'ere, cand. oecon.'er og cand. polit.'er, alle ansat i forskellige virksomheder, om at bidrage til et specialnummer af „Erhvervsøkonomisk Tidsskrift“ under titlen: „Sådan kalkulerer vi“. Resultatet blev de følgende 12 bidrag.

Det har ikke været redaktionens mening at lave en mere omfattende undersøgelse (f. eks. i stil med Oxford-undersøgelsen), så det er slet ikke forsøgt at bede et repræsentativt udvalg besvare spørgsmålet. Der ligger to ønsker til grund for denne enquete. Det ene er det rent redaktionelle at få hold i bidrag til tidsskriftet af økonomer i erhvervs-livet; hvilket forhåbentlig bærer frugt også fremover. Det andet er ønsket om på tryk at få konstateret et udsnit af de mangfoldige, ofte velmotiverede kalkulationsmetoder, der anvendes i virksomhederne, til trods for de enkle krav, den økonomiske teori stiller og de ganske enkle opstillinger, man finder i lærebøgernes afsnit om kalkulation.

Der er det fælles træk ved de tolv forfattere, at de alle har gennemgået en teoretisk økonomisk uddannelse, hvilket giver de tolv artikler et helhedspræg, som næppe ville være til stede, hvis ikke-økonomer havde været eneforfattere. Den fælles baggrund kommer navnlig til udtryk, når forfatteren skal vurdere motiveringen for at virksomhedens kalkulation er, som den er. Delvis ufrivilligt står man altså her overfor et relativt homogent case-materiale, som man ikke kan lade være at fundere lidt over.

2. Forfatterne blev i rundskrivelsen stillet frit med hensyn til, hvordan de ville disponere deres indlæg, samt om de ville optræde anonymt.

<sup>1)</sup> cand. oecon, assistent ved Det økonomiske Forskningsinstitut, Handelshøjskolen i København.

Dog blev de anmodet om at nævne branchen og give en kort beskrivelse af virksomhedens produktionsstruktur med henblik på kalkulationens opbygning, samt nævne kalkulationens plads i virksomhedens organisation, altså hvem der kalkulerer. Det vigtigste er naturligvis en beskrivelse af kalkulationens opbygning og motiveringen for denne opbygning. Ved kalkulationen forstås kun en beregning af stykprisen på et produkt.

3. Relevante kriterier for en kalkulations opbygning kan være, om virksomheden har enkeltfabrikation eller massefabrikation (herunder serieproduktion). En videre opspaltning af disse to kan være motiveret af, om der er tale om ordreproduktion eller ikke-ordreproduktion. Det giver foreløbig 4 kombinationsmuligheder. Indenfor hver af disse kan man lave en forkalkulation og/eller en efterkalkulation, hvilket giver i det mindste 8 kombinationsmuligheder. De efterfølgende artikler synes at vise, at det spiller en rolle for kalkulationens opbygning, om man kender produktets salgspris på kalkulationstidspunktet, eller om det er ukendt, subsidiært delvis kendt (beliggende i et „sikkert“ interval). Dette giver så mindst 16 kombinationsmuligheder.

Et relevant skel mellem to kalkulationsformer, et skel som søges begrundet i økonomisk teori, er contribution og distribution<sup>2)</sup>. Føjer man hertil den i visse brancher velbegrundede kombination af de to, er man nu oppe på mindst 48 muligheder.

I vort tilfælde er det vigtigt, om en artikelforfatter motiverer sin virksomheds anvendelse af contribution og/eller distribution-princippet med økonomisk teori, eller om han motiverer det på anden måde. Hermed er vi altså oppe på mindst 96 kombinationsmuligheder af de nævnte kriterier, som synes de mest relevante for kalkulationens opbygning i de følgende 12 artikler. Dermed er ikke sagt, at ikke andre kan komme i betragtning.

Medens det i teorien er relativt let at opstille kalkulationer, der opfylder ønskede kriterier, er det ofte ulige vanskeligere i det praktiske tilfælde, selv om en del kriterier allerede er fastlagt, når valget skal tages. Dels kan ønskede kriterier være indbyrdes modstridende og dels kan flere kalkulationer opbygget efter forskellige kriterier vise sig lige anvendelige til formålet.

4. Forsøger man at systematisere de efterfølgende bidrag i et skema

<sup>2)</sup> Ved distribution-princippet forstås her, at samtlige en virksomheds omkostninger søges fordelt ud på de enkelte produkter i kalkulationen, medens contribution står for en tilregning til det enkelte produkt af dets direkte variable omkostninger.

efter ovennævnte kriterier, viser det sig, at ikke to kalkulationsmetoder falder i samme rubrik. Det, det gælder om i virksomheden, er åbenbart at finde den kombination, der passer virksomhedens indkøbs-, produktions- og afsætningsstruktur så nøjagtigt som muligt. Eksempelvis kan nævnes, at de to kamgarnsspindier ikke kommer i samme gruppe alene af den grund, at de ser forskelligt på salgsprisen.

I flere tilfælde har man forskellige kalkulationsmetoder indenfor samme virksomhed, idet de forskellige afdelingers produktionsstruktur er forskellig. Men selv om der korrigeres herfor, vil man finde, at kalkulationsmetoderne ikke behøver at falde i samme rubrik.

5. Ser man på anvendelsen af contribution-distribution-princippet, er der to virksomheder, der bruger en kombination af de to principper, begge motiveret med økonomisk teori.

Af resten er der lige så mange virksomheder, der kalkulerer efter contribution-princippet som efter distribution-princippet. Dog er der den forskel, at contribution-folkene motiverer deres metode med teoretiske argumenter, medens distribution-folkene har andre argumenter for deres metodes rigtighed i det givne tilfælde.

Indenfor begge grupper findes en enkelt undtagelse, nemlig en contribution-mand, i hvis virksomhed man altid har kalkuleret på den måde uden at tænke dybere over det, samt en distribution-mand, der har økonomiske argumenter for anvendelsen af sin metode.

6. Foruden at give anledning til eftertanke gennem de mange interessante detaljer har gennemlæsningen af de 12 artikler givet grundlag for en lidt mere generel kommentar, som dog ikke må tages for mere end en subjektiv udvælgelse og vurdering af visse gennemgående aspekter i artiklerne:

- a. Generelle teoretiske og individuelle hensyn taler for, at hver virksomhed ud af de mange kombinationsmuligheder, de forholdsvis få kalkulationsteoretiske kriterier afgiver, finder frem til den mest hensigtsmæssige uden hensyn til, at ikke alle økonomiske principper lader sig realisere i kalkulationsmetoden.
- b. Kalkulationsteorien opstiller en række enkle kriterier for opbygning af en kalkulation. Denne del af driftsøkonomisk teori synes meget forenklet i forhold til den mangfoldighed af problemstillinger, den økonomiske virkelighed byder på. Den nærmere beskrivelse af de mange kombinationsmuligheder og deres anvendelse i alternative situationer er relativt uopdyrket.

- c. I den udstrækning, der findes ikke-økonomiske faktorer, f. eks. af organisatorisk art, som øver afgørende indflydelse på kalkulationens opbygning og indhold, burde økonomisk teori bidrage til løsningen af dette problem.
- d. Indkøbs- og afsætningssiden er lige så vigtige for kalkulationen som produktionssiden.
- e. Kalkulationsprocessen hænger nøje sammen med det interne regnskab.
- f. Kalkulationsprisen betragtes ikke som „rigtig“, kun som vejledende.
- g. Hovedparten af virksomhederne anvender full-cost princippet.