

Kalkulationsprincipper hos A/s Holger Petersen.

Af JØRGEN MUNCK¹⁾

Grosserer Holger Petersen påbegyndte i 1868 en forretning som grosserer i manufaktur-kortvarer. Allerede 10 år efter at være begyndt som selvstændig indledte han, sammen med broderen John Petersen, en fabrikation af snørebånd og lidser fremstillet på flettemaskiner. Fabrikationen voksede hurtigt, og fem år efter starten kunne man rykke ud i en nybygget fabriksejendom på Tagensvej i København.

Selskabet blev i 1938 omdannet til et aktieselskab og ledes i dag af to adm. direktører med domicil i engrosforretningen på Købmagergade. For ledelsen af fabrikken på Tagensvej svarer to fabriksdirektører.

Fabrikken har sit eget regnskabsvæsen, bortset fra debitor-bogholderi og regnskab med udenlandske leverandører.

Salg til detailhandelen af fabrikkens lagervarer forestås af engrosforretningen, idet fabrikkens artikler indgår som en del af repræsentanternes meget omfangsrige kollektion. Salg på andre markeder: institutions- og producentvaremarkedet samt eksport, der tilsammen andrager ca. 50 % af fabrikkens omsætning, varetages i det væsentligste direkte af fabrikken. Salg på disse markeder omfatter kun specialartikler.

Fabrikken beskæftiger gennemgående 350 arbejdere og funktionærer og har følgende delvis af hinanden uafhængige produktionsafdelinger: Fletteri, væveri, spinderi, farveri og æskefabrik. Der udfærdiges selvstændige driftsregnskaber for hver afdeling, ligesom hver afdeling foretager sine kalkulationer.

Da der selvfølgelig er visse fælle retningslinier for kalkulationen i de forskellige afdelinger, vil vi i det følgende kun behandle væveriets og spinderiets kalkulationer, da problemstillingen i disse to afdelinger er ret forskellig.

¹⁾ H. A., regnskabschef hos A/S Holger Petersen, København.

Uæveri.

Væveriet er et båndvæveri, der fremstiller ca. 200 dessins i vævede bånd. Hvert dessin kan igen udføres i mange forskellige farver og oplægninger. De mange dessins kan grupperes i visse hovedartikler, af hvilke vi kan nævne: benklædeelastik, bæltebånd, bændler, gardinbånd, gjordbånd, gummibånd, lynlåsbånd, tæppebånd samt svære bånd til militærudrustning.

Produktionen kan ud fra et markedsmæssigt synspunkt opdeles i to hovedgrupper:

1. Lagervarer, der konstant føres på lager, og hvor produktionsordre afgives, så snart ledig kapacitet i væveriet er til stede, og/eller lager er ved at udgå.

Disse sælges på markedet for forbrugsvarer enten gennem engrosforretningens repræsentanter eller gennem andre grossister.

2. Specielle varer, for hvilke det som hovedregel gælder, at produktionen først påbegyndes efter modtagelse af ordre fra kunde efter forudgående tilbud, ofte i hård konkurrence med fabrikker i ind- og udland.

Disse sælges direkte af fabrikken på producent- og institutionsvaremarkedet.

Produktionsformen må vel nærmest betragtes som en slags serieproduktion. Ordrenes størrelse kan variere fra små ordrer på 1000 meter til ordrer på flere hundrede tusinde meter til levering over længere perioder.

På grund af relativt store initialomkostninger ved forretning af væve samt materialesvind vil mindre ordrer altid være dyrere pr. produceret enhed end større ordrer, såvel m. h. t. direkte som indirekte produktionsomkostninger.

Planlægning og tilrettelægning af væveriets produktion forestås af et driftskontor, der er knyttet direkte til væveriet, og under dette kontor sorterer også afdelingens kalkulationer.

Kalkulationens tekniske opbygning fremgår af skema fig. 1, hvortil der kan knyttes følgende kommentarer:

Kalkulationen udregnes pr. 100 meter vævet bånd. Materialeforbruget i kg udregnes på grundlag af det teoretiske forbrug af materialer, der dog sammenholdes med et konstateret forbrug fra modtagne prøver eller prøvevævninger. Forbruget af råvarer, hjælpematerialer og ar-

bejds løn udregnes til standardpriser, der kun ændres med større mellemrum og da for alle kalkulationerne.

I. P. O. beregnes kun på grundlag af maskintimer, og da der i fabrikationen ikke indgår væsentlig andre maskintimer end ved vævningen, beregnes I. P. O. simpelthen som en fast sats pr. normalvæv pr. arbejdsdag à 8 timer. Denne sats er udregnet på grundlag af den normale beskæftigelse over en længere periode.

Kalkulationen er opdelt i to dele: Fabrikation I og fabrikation II.

Fabrikation I omfatter alle processer og operationer indtil det punkt i fabrikationen, hvor varen forlader væven som et halvfærdigt produkt.

Den yderligere behandling, til varen er færdig og emballeret, kommer under fabrikation II. Man har foretaget en fordeling af I. P. O. på de to fabrikationskonti.

Kalkulen viser til slut fabrikkens egenpris pr. 100 meter, eller, hvor varen er oplagt i mindre størrelser, i dusin pr. 5 eller 10 meters bånd.

Til kalkuleprisen lægges som et procenttillæg fabrikkens „fortjenste“, der varierer ved salg til de forskellige kundegrupper. Det fremkomne beløb udgør afregningsprisen med engrosafdelingen. Til denne afregningspris kommer endelig engrosafdelingens handels- og salgsomkostninger, der varieres efter samme princip.

Til kalkulationsskemaet skal kun yderligere bemærkes, at dette er indrettet således, at det samme ark kan anvendes til den samme vare i forskellige bredder, oplægninger eller farver, idet man da blot ændrer de poster i kalkulen, der påvirkes af den anden udførelse af varen. Udføres denne f. eks. i forskellige oplægninger, vil dette forhold kun påvirke posterne under fabrikation II, og man kan da under fabrikation II nøjes med at overføre sluttallet fra fabrikation I. Ønsker man at opstille en ny kalkule, men med en anden råvarebasis, kan det samme ark igen anvendes uden nye omstændelige udregninger.

Tilbage bliver to spørgsmål. For det første: Hvorfor er kalkulen indrettet som foran beskrevet? og for det andet det mere interessante: I hvor høj grad benyttes denne ved fastsættelse af salgsprisen?

Motivering for kalkulens opbygning: Det nødvendige i at benytte standardpriser ved beregning af materialeforbrug og arbejds løn vil jeg ikke komme nærmere ind på her. Ønsker man at udfærdige kortperiodiske driftsoversigter, at foretage efterkalkulationer eller på anden måde at have fysisk og økonomisk kontrol med produktion og beholdninger, går vejen lettest over en kalkule med standardpriser.

En opdeling af produktionsomkostningerne i faste og variable foretages ikke i kalkulen, ligesom heller ikke contributionprincippet endnu

har vundet indpas i vor virksomhed, selv om man i stor udstrækning anvender de teorier, der ligger bag dette. Herom senere.

Når kalkulationen er opdelt i to grupper, fabrikation I og II, er grunden den, at der efter vævningen, hvor varen er halvfærdig, og fabrikation I slutter, sker en stor ophobning af varer. Man får gennem denne afskæring af produktionen, der også foretages i driftsregnskaberne, en fuld fysisk og økonomisk kontrol med produktionen på dette stadium samt med beholdningerne af halvfærdige varer. En tilsvarende opdeling finder sted for de andre afdelingers vedkommende bortset fra farveriet.

I hvor stor udstrækning benyttes nu disse kalkulationer ved fastsættelse af salgsprisen?

Som det blev nævnt i indledningen forhandles væveriets produkter på forskellige markeder, og den prispolitik, man følger, afhænger af varen og de kunder, den sælges til.

For væveriets lagervarer, der sælges direkte til forbrugerne gennem detailhandelen, gælder det, at man i det væsentligste følger de priser, man kommer frem til gennem kalkulation. Konkurrencen er ikke først og fremmest en priskonkurrence, men et spørgsmål om varens rigtige oplægning, emballering og service over for kunderne.

Som nævnt sker tilbud på større ordrer til producenter og institutioner i reglen i konkurrence med andre virksomheder. Ved afgivelse af tilbud til disse kunder følger man ikke slavisk kalkuleprisen, men vil, inden man afgiver tilbud, tage hensyn til en lang række forhold: Egen beskæftigelse, forventet konkurrence fra andre virksomheder, kundens indstilling til prisspørgsmålet, leveringsterminer samt eventuelle andre forhold. Hvis det er nødvendigt for os at få en ordre, hvis vi f. eks. står med ledige væve og måske kan blive tvunget til at afskedige trænet arbejdskraft, ja, så må vi tilbyde varen til en pris, der stærkt nærmer sig de variable omkostninger, hvis vi anser så lavt et tilbud for nødvendigt for at sikre os beskæftigelse. Konkurrencen på disse markeder er selvfølgelig stor. Mange af tilbudene er på store ordrer, hvor udenlandske leverandører også er interesserede, så hvis man ønsker at være med, må man ofte se bort fra den normale kalkule. På den anden side kan man ikke undvære denne, da det ofte er vanskeligt, for ikke at sige umuligt, at kende markedsprisen, d. v. s. at vide, til hvilken pris andre producenter vil tilbyde en vare, som måske ikke tidligere har været fremstillet, men som mange kan producere.

Drejer det sig om en ny vare, må vi lade tilbudet gå ud fra den normale kalkule, og dernæst må vi se på den interesse, vi selv har i

at få den pågældende ordre, samt den almindelige tendens på markedet. Viser det sig, at man har været for dyr, er man blevet den erfaring rigere.

At opstille en kalkule udelukkende efter contributionprincippet og give tilbud ud fra denne vil under disse forhold gøre sagen vanskeligere, idet man vil mangle den rettesnor, som den fulde beregning af omkostningerne alligevel giver, selv om den omkostningsfordeling, der ligger til grund derfor, kan diskuteres.

Spinderi.

Dette er et kamgarnsspinderi for spinding af uld. Den kæmmede uld (tops) købes af uldkæmmere og uldhandlere i England og spindes til håndstrikkegarn samt til væve- og trikotagegarn. For begge grupper gælder det, at de fremstilles i mange forskellige kvaliteter, oplægninger og farver.

Garnet spindes i partier, hvis størrelse varierer fra nogle få hundrede til flere tusinde kilo.

Kalkulation af spinderiets produkter er principielt placeret hos ledelsen af spinderiet, under hvem også indkøb af råvarer, planlægning af produktion samt salgsopgaver sorteres.

Spinderiets kalkulationsform er noget løsere opbygget end væveriets, men omfatter i skematisk form følgende poster:

Fabrikation I	{	Råvarer incl. svind Evt. farvning af råvarer Arbejds løn på fabrikation I I. P. O. pålignet fabrikation I
i alt:		Kalkulepris på halvfærdige varer
som sammenlagt med		
Fabrikation II	{	Farvning af garn eller anden behandling i farveri Arbejds løn på fabrikation II Hjælpematerialer I. P. O. pålignet fabrikation II
total		Kalkulepris pr. kg
		Salgspris – fabrik
		Salgspris – engrosforretning

Som det også fremgår, er spinderiets kalkulation opbygget efter samme princip som væveriets. Beregning af materialer og arbejds løn foretages til standardpriser I. P. O. er udregnet på basis af et gennemsnitligt garnnummer og gradueres da op eller ned for henholdsvis finere eller grovere numre.

Kalkulationen er også her opdelt i to fabrikationskonti, der svarer til den fordeling, der foretages i driftsregnskaberne. Da lagrene af halvfærdige garn er meget store, er denne deling og den dermed følgende kontrol med produktion og beholdninger på halvfærdigvarestadiet en absolut nødvendighed.

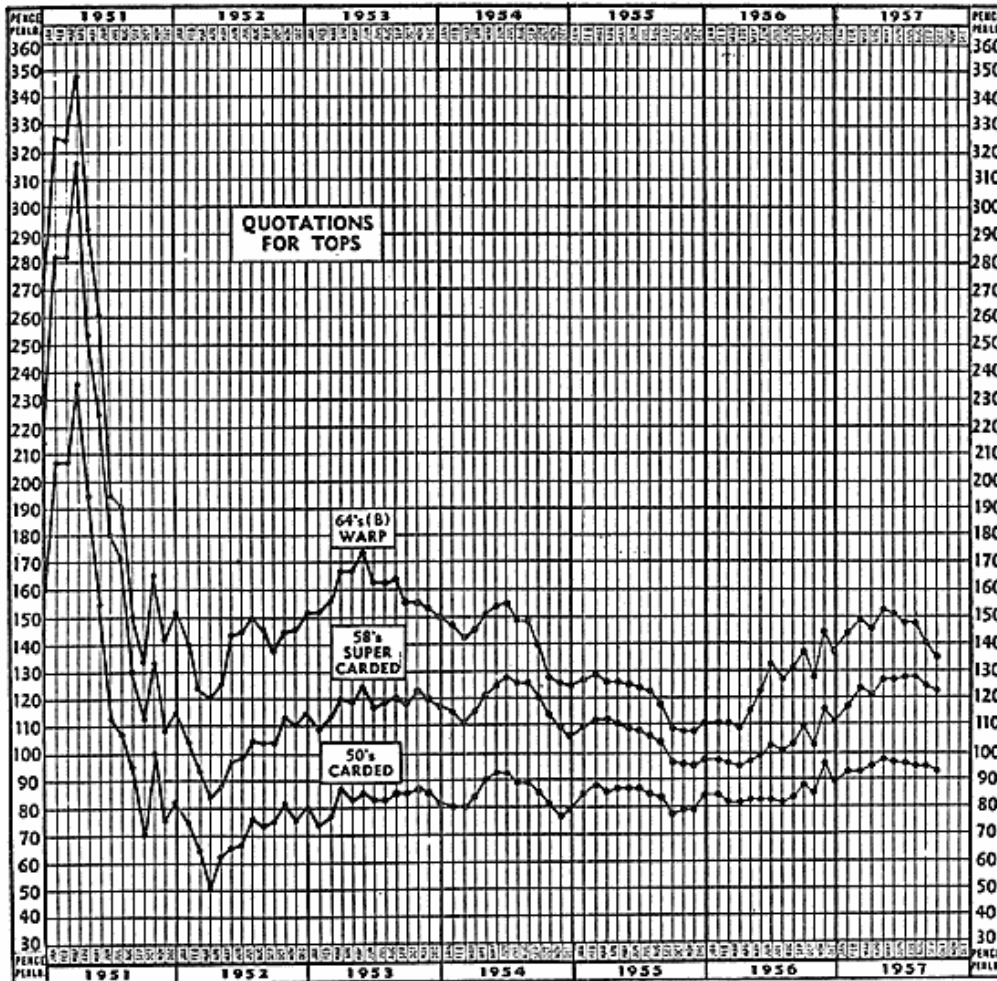
Man skulle synes, at det i en virksomhed som denne var umiddelbart indlysende at opbygge regnskabet som et ordregnskab. Dette er imidlertid ikke tilfældet hos os, og grunden hertil er, at man ikke gennem hele produktionen kan skille de enkelte ordrer fra hinanden, da flere ordrer løber sammen i produktionens første faser. Regnskabet er derfor opbygget som et afdelingsregnskab med kontrollen på de enkelte afdelinger.

Nu er spørgsmålet, i hvor stor udstrækning disse kalkulationer anvendes ved fastsættelse af salgspriserne. Her kan vi straks fastslå, at disse kalkulationer ført og fremmest anvendes til internt brug, d. v. s. ved de kortperiodiske driftsregnskaber samt ved opgørelse og kontrol med beholdninger og produktionsomkostninger. Der er nemlig ved fastsættelse af salgsprisen, såvel af håndstrikketgarn som af væve- og trikotagegarn (maskingarn), forskellige forhold, der gør sig gældende, således at man ikke uden videre kan anvende disse kalkuler.

Som bekendt er uld en dyr vare. Den er så kostbar, at råvarernes andel i spinderiets samlede produktionsomkostninger andrager et sted mellem 60 og 70 %. Denne procent varierer selvfølgelig med de forskellige uldkvaliteter, og det vil sige, at råvareprisen har en afgørende indflydelse på produktionsprisen, således at f. eks. en stigning på 10 % i uldprisen medfører en stigning på 6–7 % i produktionsomkostningerne. Dertil kommer yderligere et forhold, som i allerhøjeste grad vanskeliggør al kalkulation, nemlig det, at priserne på uld fluktuerer meget stærkt. For tydeligt at anskueliggøre dette, viser vi i diagrammet den i Bradford i England (centeret for handel med uldtops) noterede pris i engelske pence pr. lbs. på tre forskellige kvaliteter tops siden begyndelsen af 1951.

Dette diagram anskueliggør med al ønskelig tydelighed, dels hvor vanskeligt det er at disponere i uld, og dels hvor vanskeligt det er at kalkulere det færdige garn, når man samtidig betænker, at der ofte vil gå mange måneder mellem salg og levering af dette. Med alt dette vil jeg gerne vise, at det på grundlag af en kalkule, selv om denne er baseret på genanskaffelsesprisen, er meget vanskeligt at finde frem til en salgspris.

Spørgsmålet er så, om dette også er nødvendigt. Som nævnt kan spin-



This chart shows the course of average quotations for three standard qualities of Noble-combed tops, in oil, current in Bradford since the beginning of 1951. Markings show quotations on the last Thursday of each month.

Prisbevægelserne i Bradford på tre forskellige kvaliteter tops siden begyndelsen af 1951.

deriets produktion inddeles i to hovedgrupper: Håndstrikkegarn og maskingarn. Maskingarnet sælges til trikotagefabrikanter i konkurrence med danske og udenlandske spinderier, og der er derfor i denne vare et stort udbud fra mange leverandører og et relativt stort antal forbrugere, der alle er stærkt følsomme over for prisen. Da de tilbudte garner stort set er af samme tekniske kvalitet, vil det sige, at vi stærkt nærmer os et marked med fri konkurrence og deraf følgende prisdannelse. Det, der kendetegner den fri konkurrence, er jo, at den enkelte producent er mængdetilpasser, medens prisen er givet udefra.

I England, hvor markedet på dette område er langt større, noteres der hver uge i tidsskriftet „Wool record“ gennemsnitlige priser for den hjemlige handel med garn i standardkvaliteter. Omkostninger ved pakning, transport og betalingsbetingelser ud over de sædvanlige er dog ikke inkluderet i disse priser.

Jeg spurgte før, om det er nødvendigt at kalkulere for at finde salgsprisen, og det kan vel siges, at forholdene for maskingarnernes vedkommende her i landet meget stærkt nærmer sig de engelske forhold, hvor prisen for den enkelte leverandør stort set er givet udefra. Jeg kan i denne forbindelse nævne, at der fra flere lanske og udenlandske fabrikanters side gøres et stort arbejde for teknisk og kommercielt at differentiere produkterne, idet man forsøger at gøre maskingarnet til en mærkevare og derved sætter sig i stand til i højere grad at føre en selvstændig prispolitik.

Med hensyn til kalkulationen af håndstrikkegarn er forholdet det, at der ikke til enhver tid behøver at være nogen direkte forbindelse mellem varens kalkulationspris – genanskaffelsesprisen – og salgsprisen til forbruger, idet håndstrikkegarn sælges som en mærkevare, for hvilken der føres en selvstændig prispolitik. Et led i denne er det, at salgsprisen holdes uforandret gennem længere perioder. Men da prisen på uld, som tidligere omtalt, svinger stærkt, vil forskellen mellem produktionsomkostningerne til genanskaffelsespriser og salgsprisen ligeledes svinge fra tid til anden.

Den opbygning, som kalkulationerne har i vort spinderi, har nu snart været benyttet i adskillige år, og de har, i den tid hvor de har indgået som et led i de kortperiodiske driftsregnskaber, bevist deres værdi, idet disse regnskaber har givet mange værdifulde oplysninger, som man ikke har kunnet være foruden. Men systemet har sine begrænsninger og er ofte blevet kritiseret ikke mindst under de meget stærke konjunktursving under og efter krigen i Korea.

Vi har i regnskabsafdelingen, sideløbende med de traditionelle kalkulationer, opstillet kalkulationer og regnskaber efter contributionprincippet for i højere grad at fremhæve lønsomhedssynspunktet ved bl. a. at vise de forskellige varers og markeders bidrag til dækning af de fælles faste omkostninger.

Dette er efter min mening også lykkedes, men princippet har under forhold som vore også sine svagheder, idet problemet ligger i at fastslå de variable omkostningers størrelse som forudsættes kendt. Man kan med de svingende råvarepriser have vanskeligt ved for en eller flere regnskabsperioder at finde en råvarepris, som kan akcepteres af alle.

Disponenterne, der gøres ansvarlige for en afdelings resultat, kan ofte med rette hævde, at standardpriserne ikke svarer til de faktiske forhold, hvad de heller ikke altid kan med de stærkt svingende priser på råvarerne.

Afsluttende bemærkninger.

Da den form, hvorunder man kalkulerer, nøje er knyttet til regnskabsformen, og da jeg mener, man ikke i fremtiden vil kunne nøjes med at have et regnskab opbygget efter enten distribution- eller contribution-princippet, men må anvende begge disse principper sideløbende, må man opbygge to sæt kalkulationer. Man kan dog også indrette kalkulationerne således, at de kan anvendes ved begge principper samtidig. Dette indebærer den fordel, at man på kalkulationerne direkte kan aflæse produktionsomkostningerne efter de to regnskabsprincipper.