

Tradisjonelle kalkyle- og driftsregnskaps- former – en oversikt

I

MÅLSETNING

- Vite om forskjellene mellom års- og driftsregnskap
- Kjenne til hovedtrekkene i normalkalkulasjon
- Kunne redegjøre for de sentrale elementene i standardkost

Kalkyler og driftsregnskap utarbeides gjerne innenfor rammene av følgende hovedtyper:

- normalkost
- standardkost
- ABC (activity-based costing).

Variantene brukes innenfor industri og mange typer servicevirksomhet, og innenfor både offentlig og privat virksomhet. De to første variantene betegner vi gjerne som tradisjonelle metoder. De kjennetegnes også av å være enklere enn ABC. På mange måter er ABC en videreutvikling av standardkost, hvor den største forskjellen er økt fokus på aktiviteter og kostnadsdrivere. Innen hver hovedtype må man gjøre tilpasninger til den enkelte bedrift. Varehandel og en del servicevirksomhet klarer seg med enklere opplegg enn vareproduserende virksomhet. Selv om man velger et driftsregnskap etter tradisjonell, enkel modell, kan man ha nytte av ABC til spesielle kostnadsanalyser/kalkyler, uten å måtte gjennomføre det gjennom hele driftsregnskapssystemet. I dette kapitlet skal vi se på enkelte grunnleggende trekk ved de tradisjonelle modellene.

Et komplisert system gir ofte bedre data enn et enklere, men man må overveie om kvalitetsforskjellen mer enn oppveier de økte kostnadene ved drift av systemet.

Driftsregnskapet har en videre betydning enn det tradisjonelle regnskapsbegrepet, som er fokusert mot

- overskuddsberegning (resultatoppstilling)
- presentasjon av økonomisk stilling (balansen).

Driftsregnskapet omfatter blant annet i tillegg:

- For- og etterkalkyler for kontroll av kostnader på enhetsnivå
- Prestasjonsrapportering med resultatmåling for virksomheten totalt, men også med fokus på mer detaljerte kostnads-, prestasjons- og lønnsomhetsrapporter for ulike nivåer i virksomheten (produkter, produktgrupper, divisjoner og lønnsomhetssentre, kunder, kundegrupper osv.)
- Budsjettoppfølgning/avviksanalyse både for kalkyler, kostnader, inntekter, resultat, kapitalbinding osv.
- Måling av annet enn kroner og øre for faktorer som er viktige for å oppnå økonomisk suksess (kundetilfredshet, kvalitetsmålinger osv.)

Driftsregnskapet er et system som behandler økonomisk styringsinformasjon gjennom

- innsamling av data
- presentasjon av dataene
- analyse av dataene

Siktemålet er at dataene og analysene skal være mest mulig relevante for lederne som mottar de ulike rapportene, det vil si være beslutnings- og styringsrelevante, ikke bare interessante.

Dette kapitlet ser driftsregnskapet i perspektiv, og behandler hovedtrekkene i forskjellige tradisjonelle kalkyle- og driftsregnskapsløsninger. Avhengig av formålet med gjennomgangen av boka, vil noen finne denne oversikten tilstrekkelig, og vil kanskje avstå fra de mer omfattende hovedkapitlene om normalcost og standardcost.

Først skal vi se litt nærmere på hva som skiller driftsregnskapet fra årsregnskapet.

1.1 Eget driftsregnskap – eller er årsregnskapet tilstrekkelig?

Årsregnskapet er virksomhetens offisielle regnskap. *Skatteregnskapet* bygger i stor grad på årsregnskapet, men har gjerne avvikende verddivurdering på enkelte poster. Også *driftsregnskapet* benytter i stor grad samme database som årsregnskapet, men med langt høyere detaljeringsgrad. I tillegg benyttes i økende grad ikke-finansielle data, det vil si data som måles i annet enn kroner og øre. Selv om årsregnskapet eventuelt bare presenterer en linje for inntekter, kan kontoplanen inneholde en rekke salgskontoer. Disse detaljene utnyttes i driftsregnskapet, men kan også benyttes til såkalt segmentrapportering i årsregnskapet. Selv enkle regnskapspakker gir muligheter for å registrere regnskapsinformasjon i *flere dimensjoner*, ikke bare konto. Det kan være avdeling, prosjekt, aktivitet eller andre spesifikasjoner. Dette gir muligheter for rapportering av mer relevant informasjon for brukerne. Dels presenteres dataene i regelmessige kortperiodiske rapporter, dels som spesialrapporter ved behov (ad hoc-rapporter).

Årsregnskapet

Årsregnskapet (*finansregnskapet/eksternregnskapet*) er virksomhetens offisielle regnskap, og er lovpålagt. Man må følge lover og bestemmelser ved utarbeidelsen. Det er regler for hva som er kostnader og inntekter i regnskapsperioden, regler for verddivurdering av eiendeler osv. I årsregnskapet er historisk kostprinsippet helt grunnleggende. Det betyr at kostnadene i all hovedsak bestemmes ut fra anskaffelseskostnaden, ikke for eksempel ut fra hva gjenanskaffelse vil koste. I årsregnskapet er kostnadene derfor forholdsvis entydig definert, og mindre påvirket av skjønn, men også i mange tilfeller mindre bedriftsøkonomisk velfundert. Tradisjonelt har årsregnskap vært preget av forsiktighetsprinsippet, gjerne på bekostning av realisme. Etter regnskapsloven som gjelder f.o.m. 1999, er realisme kommet mer i fokus, noe på bekostning av forsiktighetsprinsippet.

Det finnes et sett av regler for god regnskapsskikk som supplerer lovverket, og som er under kontinuerlig utvikling. Lovene og reglene som gjelder for årsregnskapet, er på ingen måte bestemmende for driftsregnskapet. Der står virksomheten helt fritt til å velge prosedyrer og prinsipper som man selv finner formålstjenlige.

Årsregnskapet gir først og fremst tall for virksomheten totalt. Etter hvert er det også i mange virksomheter, særlig blant de litt større, kommet en viss *segmentrapportering*, det vil si en oppsplitting av hovedtallene på ulike forretningsområder. Kvalitetsmessig dekker ikke disse tallene de normale forventninger man har til driftsregnskapstall. Den offisielle segmentrapporteringen vil lett preges av at man

ikke ønsker å gi for mange detaljer til omverdenen, ikke minst av hensyn til konkurrentene.

Årsregnskapet inneholder sjelden eller aldri sammenligning med budsjettet. Man skal imidlertid ha sammenligningstall med foregående år. I driftsregnskapet er en sammenligning mot de mål man har satt seg, uttrykt gjennom budsjettet, nærmest en selvfølge. Sammenligning mot tidligere år er mindre relevant enn sammenligning med de løfter den prestasjonsansvarlige har gitt gjennom budsjettet.

Årsregnskapet er ikke primært laget med tanke på økonomistyring, men skal gi interessenter utenfor bedriften en rimelig god mulighet for å vurdere virksomhetens økonomiske stilling og inntjening fra sitt ståsted. Mange eksterne regnskapsinteressenter er gjerne mer opptatt av sikkerheten for sitt engasjement enn reell lønnsomhet.

I mindre, enkle og oversiktlige virksomheter kan selsvagt årsregnskapet gi noe styringsinformasjon, særlig i mangel av noe bedre. Selv om årsregnskapet normalt presenterer salgsinntekter og varekostnader uten spesifisering på ulike kategorier, er det ikke noe i veien for at man ut fra en detaljert kontoplan beregner bruttofortjeneste per varegruppe, osv. Slik informasjon kan også genereres utenom selve regnskapssystemet ved at man utnytter dataene fra faktureringsystem eller kassaapparater og matcher dette mot lagersystemet. Med en slik aktiv utnyttelse av regnskapet og/eller tilgrensende systemer, vil mange kunne få både et tilfredsstillende årsregnskap og driftsregnskap ut fra samme grunnlagsdata.

Driftsregnskap

Driftsregnskapet er fokusert mot prestasjonsrapportering og avviksanalyse. Det skal gi grunnlag for prestasjonsbedømmelse av resultatansvarlig ledelse, også i desentraliserte enheter (divisjoner, overskuddssentre osv.). I driftsregnskapet står virksomheten helt fritt til å velge prosedyrer og prinsipper som man finner formålstjenlig.

Kostnadskontroll og kalkyler står også sentralt. Dette er en omfattende og mer komplisert oppgave enn det i første omgang kan høres ut til. Kalkylene og kostnadstallene kan brukes til mange ulike formål. Her nevnes noen:

- Kostnadene forbundet med et produkt spiller ofte en viktig rolle med hensyn til *prissetting*.
- Når man vurderer å *kutte ut et produkt*, er det gjerne fordi kostnadene ikke har et tilfredsstillende nivå i forhold til oppnåelig pris.
- I mange sammenhenger, særlig i det offentlige, må man ofte *vurdere kostnadene opp mot nytten* ved ulike tiltak.
- En avdelingssjef eller resultatansvarlig trenger å kjenne sine kostnader for å kunne utøve *kostnadskontroll*.
- Kjennskap til kostnadene er viktig for mange beslutninger, for eksempel når man vurderer av om man skal *produsere selv eller kjøpe hos andre*.

Driftsregnskapet er primært en informasjonskilde for beslutningstakere innen bedriften, en kilde som skal gi grunnlag for forbedringstiltak. Målet er å bedre lønnsomheten, redusere kostnadene uten at produktkvaliteten forringes og å få til en lønnsom videreutvikling av prosessene.

I praksis inneholder driftsregnskapet nesten alltid budsjettsammenligning, og ofte er det i tillegg et anslag for resten av året (revidert budsjett). Man ser på hva man har oppnådd hittil, men samtidig er blikket rettet fremover. Driftsregnskapet skal fylle en viktig rolle i virksomhetens verdiskapingsprosess. Det skjer ved i tide å fremskaffe relevante data rundt aktiviteter som er viktige for virksomhetens suksess.

Internregnskap brukes ofte synonymt med driftsregnskap, men noen legger også et mer omfattende innhold i internregnskap. Man fokuserer på resultatberegninger, økonomiske beslutninger og i økende grad på måling av andre, ikke-finansielle tall for å belyse hvordan driften går. Driftsregnskapet kan sies å være den mer typiske regnskapsdelen av internregnskapet, mens internregnskap omfatter bedriftsøkonomi og driftsregnskap i vid forstand. Skillet er imidlertid uklart (og uvesentlig). Vi tillegger disse to begrepene samme innhold i resten av boka.

De som er ansvarlige for driftsregnskapets utforming, skal løpende forbedre tilgangen av finansiell og ikke-finansiell informasjon, slik at ledere på ulike nivåer kan treffe riktige beslutninger. Systemene må planlegges og utformes slik at målingene gir relevant informasjon, og stimulerer lederne til å gjøre beslutninger som fremmer måloppnåelse på kort og lang sikt. Tradisjonelt har det vesentlige av driftsregnskapsinformasjonen vært av finansiell art, det vil si har dreid seg om kroner og øre. I dag omfatter driftsregnskapet i økende grad informasjon om kundetilfredshet, produktkvalitet, produktenes gjennomløpstid, andel leveringer til rett tid osv. De ansattes kunnskap forsøkes også målt og satt inn i en mer driftsregnskapsmessig sammenheng.

Denne boka har kalkyler og driftsregnskap i fokus, koblet med budsjettering og budsjettoppfølging. Vi lar alt dette omfattes av driftsregnskapsbegrepet.

EGENAKTIVITET 1.1

Det er i Norge bestemmelser som sier at driftsmidler som koster over kr 15 000 eller antas å ha en levetid på over 3 år ikke kan kostnadsføres direkte, men må balanseføres og avskrives over levetiden. Betyr dette at man heller ikke kan kostnadsføre slike anskaffelser i driftsregnskapet selv om de for eksempel beløper seg til kr 100 000?

Svar:

I driftsregnskapet er man ikke bundet av verken av skattebestemmelser eller regnskapslovgivning. Mange vil finne det praktisk å benytte den skattemessige grensen også i årsregnskapet og i driftsregnskapet, siden det er enklest. Men om man ønsker å kostnadsføre varige driftsmidler som koster under kr 100 000 i driftsregnskapet, kan man gjøre det.

Forskjellen mellom årsregnskap og driftsregnskap

Vi har foran beskrevet hva som kjennetegner de to regnskapstypene, og har da samtidig indirekte sagt hva som skiller dem. En mer detaljert oversikt over dette følger i tabell 1.1. Mens årsregnskapet som nevnt først og fremst er rettet mot eksterne informasjonssøkere, og derfor også betegnes eksterntregnskap, er drifts-

regnskapet rettet mot interne ledere og ansatte. Årsregnskapet sier primært noe om historisk lønnsomhet og den økonomiske situasjonen på regnskapsdagen. Driftsregnskapet skal bidra til måloppnåelse, og er fokusert på prestasjoner og lønnsomhet i ulike ledd (produktlønnsomhet, kundelønnsomhet, lønnsomme leverandørrelasjoner osv.)

	Årsregnskap	Driftsregnskap
Mottakere av informasjonen	De som oppfattes som eksterne i forhold til økonomiinformasjonen (varekreditorer, långivere, myndigheter, aksjonærer og de ansatte i sin alminnelighet).	De ansatte (ledere og andre) som gjennom informasjonen blir bedre i stand til å gjøre jobben sin.
Type informasjon	I stor grad begrenset til finansiell informasjon (kroner).	Omfatter finansiell informasjon (tall i kroner og øre), men også i stor grad annen informasjon rundt prosesser, kunder, leverandører og konkurrenter (mengdedata, kundetilfredshet, feilstatistikker, antall leveringer til rett tid, utvikling i markedsandeler osv.).
Detaljeringsnivå	Omfatter som regel hele virksomheten uten særlig oppdeling på lønnsomhetsområder, produktgrupper m.v.	Stor detaljeringsgrad (overskudds-sentre, divisjoner, avdelinger, produktgrupper, produkter, kundegrupper osv.).
Informasjonens natur	Objektiv, kontrollerbar, til å stole på, konsistent (dvs. utarbeidet etter samme prinsipper over tid) og forsiktig.	Mer subjektiv og skjønnsmessig, mer relevant med større grad av tilpasning iht. formålet, mer realistisk enn forsiktig, og nyttigere for beslutningstakerne.
Tidshorisont	Tilbakeskuende, historisk (i all hovedsak), ofte sent presentert.	Noe tilbakeskuende, men først og fremst for å gi bedre muligheter til å tilrettelegge fremtiden. Data raskt tilgjengelig.
Budsjettsammenligning	Forekommer (nesten) ikke.	Er en selvfølge!
Lovregulering	Detaljregulert gjennom lover og regler for god regnskapsskikk.	Ingen lovregulering eller forskrifter.
Rapporteringsperioder	Normalt årlig, men større selskaper halvårlig, eller hvert kvartal eller tertial.	Kortperiodisk, normalt månedlig. Kan være hyppigere for noen data og sjeldnere for andre.
Brukerorientering	Noe ekspertorientert.	Først og fremst brukerorientert.

Tabell 1.1 En oversikt over forskjeller mellom års- og driftsregnskap

I årsregnskap legger man forholdsvis lite vekt på rask rapportering og mer vekt på formelt riktig informasjon. I driftsregnskap foretrekker man ofte *god nok informasjon raskest mulig*. Litt populært kan man si at forskjellen mellom årsregnskap og driftsregnskap har visse paralleller til offentlig virksomhet sammenlignet med privat. I det ene systemet er det viktigere at ting skjer riktig, enn at noe skjer. I det andre er det viktigere at noe skjer, og man er rimelig fornøyd når det gjøres mer riktig enn feil. Det ene systemet er mer *regelorientert*, det andre først og fremst *handlingsorientert*. Årsregnskap legger en viss vekt på forsiktighetsprinsippet, selv om det skjer på bekostning av realisme. Internregnskapet legger mer vekt på realisme enn forsiktighet. I årsregnskapet benyttes mer objektive kriterier for kostnadsfastsettelsen (historisk kostprinsippet – hva ting virkelig har kostet). I driftsregnskapet står man friere ved valg av kostnadsdefinisjon. For eksempel kan bruk av gjenanskaffelsesverdi-prinsippet og kalkulatoriske kostnader gi økt bedriftsøkonomisk realisme i resultatrapporteringen, men begge deler er utelukket i årsregnskapet.

EGENAKTIVITET 1.2

Ta stilling til hvilke(n) av følgende påstander med hensyn til hva som skiller driftsregnskapet fra årsregnskapet, som må anses for å være rimelig dekkende.

- Driftsregnskapet må baseres på de samme hovedprinsippene som årsregnskapet, bl.a. historisk kostprinsippet og laveste verdis prinsipp.
- Driftsregnskapet er mer tilbakeskuende og mindre rettet mot fremtiden.
- Driftsregnskapet skal innrettes slik at det blir bedre egnet til prestasjonsvurdering.
- Driftsregnskapet skal gi mer beslutningsrelevant informasjon.

Svar:

Svaralternativ a og b vil du sikkert blankt avvise, mens c og d uttrykker viktige særtrekk ved driftsregnskapet.

Alle virksomheter trenger et driftsregnskap

Alle seriøse virksomheter utarbeider årsregnskap, og for økonomisk virksomhet er det lovpålagt. Mange presenterer også regnskapsrapporter i henhold til årsregnskapsbestemmelsene i løpet av året (hvert halvår, tertial-, kvartal- eller månedsvis). For enkle virksomheter eller for virksomheter med lav bedriftsøkonomisk kompetanse eller lavt ambisjonsnivå for den økonomiske styringen vil man nøye seg med dette også som driftsregnskap.

De fleste regnskapspakker som benyttes til årsregnskapet, kan også benyttes til driftsregnskap, i alle fall i enkel form. Med kreativ bruk av avdelingskoder, prosjektkoder og koder for aktiviteter/formål m.v. kan man komme ganske langt med hensyn til å få et godt egnet driftsregnskap. Selv uten muligheter for utvidet koding kan man ved smart utnyttelse av salgsstatistikken og kontonummereringen klare å skape verdifulle driftsregnskapsrapporter.

Driftsregnskapets hovedformål er som tidligere nevnt å fremskaffe økonomisk styringsinformasjon for de prestasjonsansvarlige, slik at de kan gjøre jobben sin bedre. Når årsregnskapet vanligvis ikke dekker dette behovet, skyldes det først og fremst

- *utilstrekkelig spesifisering av tallene.* Eksempelvis vil salget sjelden være fordelt på produkter, produktgrupper eller kundekategorier. Man får bare unntaksvis frem priser oppnådd på de ulike produktene i gjennomsnitt og innen ulike kunde-grupper. Informasjon om lønnsomheten av produkter, produktgrupper og kunde-grupper er også gjerne fraværende. Det skilles for eksempel ikke mellom faste og variable kostnader, et skille som i mange beslutningssituasjoner er svært viktig.
- *manglende budsjettsammenligning.* Man sammenligner i årsregnskapet gjerne med tallene fra året forut. Det er som regel av begrenset verdi for aktiv økonomisk styring. Når man skal nå målene, er det viktig å vite hvor man er. Men minst like viktig er det å ha klart for seg hvor man skal.
- *andre vurderingsprinsipper.* De lovbestemte vurderingsprinsippene har ofte andre siktemål enn å gi best mulig bedriftsøkonomisk informasjon. Mens årsregnskap er sterkt historisk kostorientert, vil internregnskapet ofte være mer orientert mot gjenanskaffelsesverdier, for eksempel for materialkostnader og avskrivninger. Man får da en mer realistisk, bedriftsøkonomisk velfundert resultatmåling. Noen bruker også kalkulatoriske kostnader til erstatning for de reelle (renter, eierlønn, husleie i egne bygg, garantikostnader osv.) for å få mer bedriftsøkonomisk riktige resultater. Kalkulatoriske kostnader av denne typen er ikke tillatt i årsregnskapet.

Høy spesifikasjonsgrad og budsjettsammenligning er viktig for kunne fastslå avvik i forhold til planene og for å kunne ta beslutninger om korrigerende tiltak som bør settes inn. Virksomheter som opplever resultatsvikt uten å vite hva svikten skyldes, stiller svakt. De er langt på vei handlingslammet eller vil kunne sette inn tiltak på gale områder. Mens virksomheter med god økonomisk styring vet hvor svikten ligger, er gjennomgangsmelodien hos andre at «det skyldes vel ...». For på et relevant grunnlag å kunne treffe viktige og riktige beslutninger på kort sikt er det som nevnt ofte nødvendig å kunne skille mellom faste og variable kostnader, et skille man ikke har i årsregnskapet. Nullpunktanalyser og KRV-analyser (kostnads-, resultat- og volumanalyser) i vid forstand er i praksis ikke mulig basert på årsregnskapets tall.

EGENAKTIVITET 1.3

Ta stilling til hvilke(n) av påstandene nedenfor som synes rimelig riktig(e).

- a) I driftsregnskapet kan man belaste renter på egenkapitalen.
- b) Det er vanlig både i årsregnskapets og driftsregnskapet resultatoppstilling å sammenligne med budsjett for perioden.
- c) Siden årsregnskapet er beregnet på omverdenen, det vil si långivere, det offentlige osv., må det inneholde mer spesifiserte opplysninger om salg og lønnsomhet fordelt på produktgrupper, kunde-grupper osv. enn driftsregnskapet.

Svar:

Vi avviser både påstand b og c, mens a er grei.

1.2 Stor spennvidde i kvalitets- og ambisjonsnivået på driftsregnskapet

Mange virksomheter har årsregnskapet som eneste økonomiske informasjonskilde, eventuelt supplert med en detaljering av salg og bruttofortjeneste. Andre har avanserte kalkyle- og driftsregnskapssystemer. Et gjennomført standardkostsystem gir meget stor grad av kontroll, og muligheter for å finne de reelle kildene til avvik, spesielt på de direkte kostnadene. Mens avvikanalysen i andre driftsregnskapsformer ofte munner ut i at avviket «kommer vel av at ...», vil man i standardkost ha maksimale avstemningsmuligheter med hensyn til at forklaringene er riktige og konsistente. Et driftsregnskap basert på standardkost vil likevel ikke egne seg godt for alle typer virksomhet. Men selv om man ikke benytter standardkost i kalkyler, budsjett og driftsregnskap fullt ut, kan man ofte i kontrollen benytte deler av tankegangen fra standardkost. ABC, som vi har behandlet fylldig i kapittel 5 i læreboka, har fått økende utbredelse som kalkylesystem, men har foreløpig hatt en mer begrenset innflytelse på selve driftsregnskapsutformingen. JIT (just in time) har preget lager- og produksjonsopplegget i mange virksomheter, og har indirekte også påvirket regnskapssystemene. Dette er behandlet i kap. 7 i læreboka. Mens årsregnskapet i stor grad er standardisert og holder omtrent samme kvalitetsnivå i ulike virksomheter, gitt at bestemmelsene følges, er det store kvalitetsforskjeller mellom virksomhetenes driftsregnskaper og kalkylesystemer.

1.3 Kostnads- og lønnsomhetskalkyler står sentralt i driftsregnskap

Kalkyler (for- og etterkalkyler) er en svært viktig del av driftsregnskapssystemet.

I de fleste virksomheter er det av største betydning å vite *hva produktene koster*, og at man får frem *lønnsomheten* på de ulike produktene. Selv i de tilfeller hvor virksomheten ikke har noen inntektsside relatert til produktene som tilbys, er det viktig å følge opp enhetskostnadens utvikling over tid. Det kan for eksempel gjelde mange offentlige tjenester, hvor dette ofte vil være eneste mulighet til å kontrollere prestasjonenes utvikling over tid. Hva koster for eksempel en elev i ungdomsskolen i dag? Hvor stor del av kostnadsøkningen i forhold til tidligere skyldes færre elever i klassene, og er dette verd merkostnaden? Hvordan har utviklingen vært de senere år, og hvordan fordeler kostnadene seg på læremidler, lærerlønn osv.?

Begrepet *driftsregnskap* fører ofte tankene i retning av en *resultatoppstilling*. Det er en viktig del av driftsregnskapet. Men for å få en riktig resultatmåling må man i tilvirkningsvirksomheter ha et kalkylesystem som gir rimelig riktige beholdningsverdier av tilvirkede varer (ferdigvarer og varer i arbeid). Tradisjonelt har det derfor vært en hovedoppgave for driftsregnskapet å *fremskaffe data for vurdering av beholdningene*, ikke minst med tanke på å tilfredsstille krav fra årsregnskapet. Årsregnskapet gir ingen mulighet for beholdningsvurdering av tilvirkede varer i seg selv, med mindre virksomheten bare produserer ett produkt. Det er imidlertid viktig å være klar over at prinsippene for beholdningsvurdering kan variere

mye mellom driftsregnskapet og årsregnskapet, men datagrunnlaget for beholdningsvurdering skaffes uansett gjennom driftsregnskapets kalkyleledel.

1.4 Driftsregnskap og budsjett er uløselig knyttet sammen

Vi har allerede flere ganger nevnt at driftsregnskap og budsjett er uløselig knyttet sammen. Med dette menes at

- budsjett og regnskap settes opp på samme måte og etter samme prinsipper, men input kommer selvsagt fra helt ulike kilder.
- driftsregnskapets ulike rapporter inneholder en sammenligning mot budsjett.

Det har liten mening å bruke ressurser på å utarbeide et budsjett om dette ikke følges opp gjennom rapportering av virkelige resultater. Likeledes har rapporteringen sterkt redusert verdi om det ikke inneholder en sammenligning med hva man tok sikte på å oppnå. Rekkefølgen i denne kontrollkjeden er først å utarbeide budsjettet, for så å følge det opp gjennom kortperiodisk rapportering. Når nye budsjetter settes opp, bygger man i praksis i stor grad på regnskapsdata. Mest gjennomtenkt og handlingsorientert budsjett får man imidlertid om denne linken ikke er for sterk. Økonomistyring består i stor grad av å legge og gjennomføre planer, og kontrollere avvik mot planene etter hvert som resultatene realiseres. Poenget er naturligvis ikke å konstatere avvik, men med basis i avvikene å forsøke å gjennomføre nødvendige tiltak for å nå de oppsatte målene.

I kapitlet lagt ut på nettet, *Normalkalkulasjon og normalkostregnskap*, og i kapittel 13 i læreboka har vi koblet regnskap og budsjett for å få frem relevante avvik, nær opp til de prinsippene man kan forvente å møte i praksis.

Bedriftene har til dels svært forskjellige opplegg når det gjelder budsjettering og driftsregnskap. Dette reflekterer bedriftens særegenheter eller ledelsenes spesielle preferanser. I undervisningssammenheng tilstrebes å finne et minste felles multiplum, og fokusere på de mer generelle prinsippene.

1.5 Normalkalkulasjon – hovedtrekk

Vi skal se på hovedlinjene i normalkalkulasjon, uten å gå i detalj på utarbeidelsen av driftsregnskap basert på normalkalkulasjon. Det er nærmere behandlet i kapitlet *Normalkalkulasjon og normalkostregnskap*, også lagt ut på nettet.

Det skilles gjerne mellom tre hovedtyper av driftsregnskap basert på normalkalkulasjon: ordregnskap, produktregnskap og prosessregnskap.

- *Ordregnskap*. Dette benyttes i virksomheter hvor hver ordre er unik og gjerne bare består av én enhet, produsert etter kundens spesifiserte krav. Salget skjer nesten alltid før produksjonen påbegynnes, og det er ofte snakk om store kontraktsummer. Beholdningene av varer i arbeid kan være betydelige. Ferdigvarerlager er derimot normalt fraværende siden fakturering/levering vanligvis skjer straks ordren er ferdigprodusert. Hver kundeordre får tildelt et ordrenummer, og kostnadene akkumuleres løpende på den enkelte ordre. Dette

danner så fundamentet i kostnadskontrollen og for beholdningsvurderingen av uavsluttede ordrer. Når ordren er ferdig, utgjør kostnadsakkumuleringen etterkalkylen. Man må selvsagt sortere dataene for å kunne presentere dem som en hensiktsmessig etterkalkyle, i samme format som forkalkylen. Ordreregnskap er gjerne knyttet til virksomheter hvor ordrene er av en viss størrelse. Ordrene på et bilverksted er normalt store nok til å forsvare kostnadene ved et ordreoppfølgingssystem. En frisørforretning derimot vil avstå fra å holde regnskap med den enkelte ordre. For et skipsbyggeri er både for- og etterkalkyler helt nødvendig. Ordreregnskap er den regnskapsformen hvor normalkalkulasjon hyppigst benyttes.

- *Produktregnskap.* Vi vil i denne sammenheng bruke produktregnskap som en betegnelse på et driftsregnskap for en virksomhet som fremstiller homogene produkter i stort antall, gjerne i serier. Her kan ferdigvarelageret bli betydelig, mens varer i arbeid er mer sjelden eller av lite omfang. Et eksempel kan være et boktrykkeri hvor det trykkes mange eksemplarer av hver bok, men hvor man stadig skifter til nye bøker. Kostnadene henføres til produktene etter hvert som bearbeidingen øker. Regnskapsteknisk har dette mye til felles med ordreregnskap, men i stedet for å belaste kostnadene på et ordrenummer, henføres de til et serienummer. Etterkalkylen settes opp på basis av de akkumulerte kostnadene for serien, dividert med produktmengden i serien. Produktregnskap er en mellomform mellom ordreregnskap og prosessregnskap, men ligger nærmest ordreregnskap.
- *Prosessregnskap.* Denne formen benyttes i prosessindustri hvor det er en kontinuerlig flyt av like produkter. Her er de ulike prosesser/avdelinger i fokus i driftsregnskapet, ikke produktene slik som ved produktregnskap. I prosessproduksjon skjer det gjerne en mellomlagring av produkter mellom de ulike prosessene. Dette skaper regnskapsmessige utfordringer som er noe mer kompliserte enn dem vi møter i produktregnskap. Det som er ferdig i én prosess, blir gjerne input i neste. Det kan imidlertid også være at en del av produktene fra de tidlige prosessene selges direkte, mens resten går videre til neste prosess.

Registreringen av kostnadene forbundet med den enkelte ordre, serie eller prosess, kommer i tillegg til registreringen på kontoene i det ordinære regnskapet. Vi kommer tilbake til kostnadsflyten ved den grundigere behandlingen av normalkost i kapitlet *Normalkalkulasjon og normalkostregnskap* lagt ut på nettet.

Innenfor de ulike driftsregnskapstypene nevnt foran, kan man igjen velge mellom driftsregnskap basert på

- bidragsmetoden
- selvkostmetoden

Har man valgt bidragsmetoden for sine kalkyler, velger man også bidragsmetoden ved resultatrapporteringen. At man har valgt bidragsmetoden som hovedmetode, bør imidlertid ikke være til hinder for at man ved enkelte anledninger også benytter selvkost når denne metoden byr på fordeler for den aktuelle problemstillingen. Tilsvarende gjelder selvsagt om man benytter selvkost som hovedmetode. Det er viktig at man også ved selvkostmetoden skiller mellom faste og variable kostnader, selv om metoden som sådan ikke skiller mellom dette. Uten et

slikt skille avskjærer man seg fra muligheten for i spesielle situasjoner å kunne ha nytte av bidragsmetodens sterkere sider.

Fra normaltilleggssatser, for- og etterkalkyler til resultatrapportering

Normalkalkulasjon bygger på forhåndsberegnede tilleggssatser for indirekte kostnader. Utgangspunktet for beregning av satsene er de budsjetterte indirekte kostnadene og den budsjetterte aktiviteten. Dersom budsjettperioden har et unormalt aktivitetsnivå, vil det imidlertid være riktigere å basere tilleggssatsene på en normalperiode. Problemet ved normal/unormal aktivitet gjelder først og fremst ved selvkostmetoden, og da bare de faste kostnadene, og kan normalt neglisjeres ved bidragsmetoden. De forhåndsberegnede satsene (normalsatsene) brukes både i for- og etterkalkylene. Under normalkalkulasjon er det ikke snakk om å bruke virkelige indirekte kostnader i etterkalkylene.

Normalkalkulasjon er først og fremst et kalkylesystem. Standardkost er både et kalkyle-, budsjett- og driftsregnskapssystem. ABC brukes først og fremst som et kalkylesystem, men kan også danne kjernen i et driftsregnskapssystem, gjerne bygd rundt samme tekniske løsning som standardkostregnskapet.

Gjennom å innkalkulere indirekte kostnader gjennom normalsatsene søker man løpende å få dekket inn de kostnadene som senere fremkommer som de virkelige indirekte. Man innkalkulerer både på de produktene man produserer, og på de man selger. I ettertid vil det vise seg om man fikk dekket inn noe for mye (overdekning) eller noe for lite (underdekning).

EGENAKTIVITET 1.4

I røntgenavdelingen har man siste periode hatt 250 oppdrag. Det normale er 300, som også er budsjettert aktivitet. De indirekte kostnadene, alle faste, innkalkuleres på basis av antall oppdrag, og satsen er kr 800. Periodens faktiske indirekte faste kostnader ble kr 220 000.

- Hvor store indirekte kostnader skulle man forvente for perioden?
- Hvor stor ble dekningsdifferansen?
- Var det over- eller underdekning?

Svar:

- Forventningen tilsvarende budsjett når det gjelder faste kostnader:
 $\text{kr } 800 \times 300 = \text{kr } 240\,000$
- Dekningsdifferansen er forskjellen mellom innkalkulerte og faktiske kostnader:
 $(\text{kr } 800 \times 250) - \text{kr } 220\,000 = -\text{kr } 20\,000$
- Det er en underdekning, det vil si at kostnadene ligger høyere enn det vi har fått dekket inn på utført arbeid.

Vi skal i eksemplet nedenfor se hvordan normalsatsene brukes i tre sammenhenger: til forkalkyler, til etterkalkyler og til avstemming av kalkylesystemet, et slags forenklet driftsregnskap.

EKSEMPEL

Vi skal illustrere hovedprinsippene i normalkalkulasjon gjennom et enkelt eksempel. Nedenfor følger en del data som bygger på eller som er lagt til grunn for budsjettet, og deretter noen realiserte tall:

- Tilleggssatsene (normalsatsene) er beregnet til
 - 90 % for indirekte variable kostnader
 - 70 % for indirekte faste kostnader
 Begge er regnet av direkte lønn. De totale variable og faste indirekte kostnadene i budsjettet beløp seg til respektive kr 1 800 000 og kr 1 400 000.
- Forkalkylen tar utgangspunkt i at man har beregnet å bruke kr 100 til direkte materialer og kr 200 i direkte lønn per enhet av produktet. Forkalkylen blir da:

Direkte materialer	kr	100
Direkte lønn	kr	200
Tillegg for indirekte variable kostnader $\text{kr } 200 \times 90 \%$	kr	180
Tillegg for indirekte faste kostnader $\text{kr } 200 \times 70 \%$	kr	140
Sum forkalkulerte kostnader (selvkost)	kr	620

Tabell 1.2 Forkalkyle etter selvkostmetoden

- Etterkalkylen basert på normalkalkulasjon settes opp etter at perioden er ferdig. Det viste seg at man hadde brukt kr 110 i direkte materialer og kr 180 i direkte lønn. Da blir etterkalkylen, basert på normalkalkulasjon:

	Etterkalkyle	Forkalkyle	Avvik
Direkte materialer	kr 110	kr 100	–10
Direkte lønn	kr 180	kr 200	+20
Indirekte variable kostnader $\text{kr } 180 \times 90 \%$	kr 162	kr 180	+18
Indirekte faste kostnader $\text{kr } 180 \times 70 \%$	kr 126	kr 140	+14
Sum etterkalkulerte kostnader	kr 578	kr 620	+42

Tabell 1.3 Etterkalkyle sammenlignet med forkalkyle

Mens de direkte kostnadene i etterkalkylen er de virkelige, er de indirekte beregnet ut fra normalsatsene, men basert på faktisk aktivitet. De indirekte kostnadene i etterkalkylen kan billedlig sies å være «halvvirkelige». Vi bruker budsjettet tilleggssats (normalsats), men regner av virkelig aktivitet. Denne aktiviteten måles gjerne gjennom realiserte tall for direkte lønn i kr (som i dette tilfellet), direkte materialer i kr, materialmengde eller direkte timer. Avvikene mellom for- og etterkalkylen er angitt i siste kolonne. Som vanlig bruker vi konvensjonen at avvik merket med «+» angir gunstige avvik, mens «–» er ugunstige.

Etterkalkylen viser et ugunstig avvik på direkte materialer på kr 10, mens det er et positivt avvik på direkte lønn på kr 20. Etterkalkylen er virksomhetens viktigste instrument for å kontrollere de direkte kostnadene når normalkalkulasjon benyttes.

Det er viktig å merke seg at avviket på de indirekte kostnadene er en direkte konsekvens av avviket på direkte lønn. Det er slett ikke sikkert at man har et reelt positivt avvik på de indirekte kostnadene selv om etterkalkylen viser +18 og +14. Det vil først klarlegges gjennom en analyse av de indirekte kostnadene på avdelingsnivå, hvor vi sammenligner hva vi burde brukt, mot de realiserte kostnadene. Det gjør vi under neste punkt!

- *Avstemming av kalkylesystemet gjennom beregning av dekningsdifferanser – en enkel form for driftsregnskap.*

Vi har følgende tilleggsinformasjon:

- Det ble produsert 9 000 enheter i perioden, mot budsjettert 10 000, som også er volumet i en normalperiode.
- Salgsinntektene utgjorde kr 7 020 000, mot budsjettert kr 8 000 000.
- Realisert direkte lønn utgjør kr 990 000 og direkte lønn kr 1 620 000.
- De realiserte indirekte kostnadene utgjorde
 - indirekte variable kr 1 500 000
 - indirekte faste kr 1 380 000

De realiserte tallene finner man i regnskapet. Etterkalkylen er basert på realiserte tall når det gjelder direkte kostnader. Det kan vi kontrollere ved for eksempel å se på materialforbruket: $\text{kr } 990\,000 / 9\,000 \text{ enheter} = \text{kr } 110 \text{ per enhet}$. På basis av opplysningene vi har foran, kan vi sette opp et kalkylesammendrag som i tabell 1.4. Her er normalkostnadene i den første tallkolonnen og realiserte indirekte kostnader i den andre. Det er den første tallkolonnen som representerer kalkylesammendraget. Dekningsdifferansene viser hvor godt vi har truffet med innkalkuleringen. Når vi et stykke ned i rapporten korrigerer normalkostnadene for dekningsdifferansene, blir de justert opp/ned til virkelige kostnader totalt. Her avstemmer vi innkalkulerte indirekte kostnader mot de realiserte, og kan avlese hvor godt vi har truffet.

Siden rapporten ikke inneholder en komplett og relevant budsjettsammenligning, men bare viser avvik mellom innkalkulerte og realiserte indirekte kostnader, tilfredsstillen den ikke kravene til en god driftsregnskapsrapport. Den gir imidlertid periodens resultat og avslører dekningsdifferansene, men er ellers ganske blodfattig. For de variable indirekte kostnadene viser sammendraget et relevant avvik på kr 42 000 (ugunstig). Vi forventer jo at variable kostnader skal endre seg i takt med aktiviteten, og det har de langt på vei gjort her, men ikke i tilstrekkelig grad. Derfor er det blitt et bekymringsfullt negativt avvik på kr 42 000. Og det til tross for at etterkalkylen viste et positivt avvik på kr 18 per enhet, hvilket vi herved har bevist er irrelevant. Se kommentaren til tabell 1.3 foran vedrørende tolkningen av avvik på indirekte kostnader i etterkalkylene. Uansett de faktiske forhold med hensyn til reelt avvik på indirekte kostnader, vil etterkalkylen alltid vise samme fortegn på avviket som man har på aktivitetsmålet som danner grunnlag for innkalkuleringen. Når vi i dette tilfellet har positivt avvik på direkte lønn, vil vi automatisk få positivt avvik på de indirekte kostnadene i etterkalkylen.

Dekningsdifferansen på de faste kostnadene, –246 000, kan se bekymringsfull ut, men trenger en grundigere analyse før noen konklusjon kan trekkes. Den analysen gjennomfører vi i neste delkapittel.

	Normalkost	Realiserte indirekte kostnader	Dekningsdifferanse
<i>A. Salgsinntekt</i>	7 020 000		
Direkte materialer	990 000		
Direkte lønn	1 620 000		
Indirekte variable kostnader (90 % av DL)	1 458 000	1 500 000	-42 000
Indirekte faste kostnader (70 % av DL)	1 134 000	1 380 000	-246 000
<i>B. Sum normalkost for de solgte varene</i>	5 202 000		-288 000
Produktresultat (A – B)	1 818 000		
Dekningsdifferanser indirekte kostnader	-288 000		
Overskudd (produksjonsresultat)	1 530 000		

Tabell 1.4 Kalkylesammendrag med presentasjon av dekningsdifferansene

Dekningsdifferanser på faste kostnader krever spesiell analyse

Vi fant ovenfor at det var en negativ dekningsdifferanse på faste kostnader på kr 246 000. Da skulle man tro at dette ga grunnlag for bekymring med hensyn til bedriftens kontroll med disse kostnadene. Budsjetterte faste kostnader utgjorde kr 1 400 000. Innkalkulerte faste kostnader utgjorde bare kr 1 134 000, som er 70 % av 1 620 000. Årsaken til de lave innkalkulerte kostnadene er den lave aktiviteten i perioden, uttrykt gjennom realisert direkte lønn. Mens budsjettert aktivitet lå på kr 2 000 000 i direkte lønn, lå realisert bare på 81 % av dette. Men siden faste kostnader antas å være upåvirket av aktiviteten, burde vi forvente at faste kostnader beløp seg til kr 1 400 000, selv om aktiviteten var lav i perioden. Forskjellen mellom innkalkulert (kr 1 134 000) og hva vi burde forvente (kr 1 400 000), kr 266 000, er derfor ikke noe reelt kostnadsavvik, men et «bedrag» som skyldes at vi ved selvkostmetoden innkalkulerer faste kostnader som om de var variable. Dette blir et rent teknisk avvik som ikke har noe med kostnadskontrollen å gjøre. Det skyldes en overforenkling ved innkalkulering av faste kostnader, en forenkling som slår meget uheldig ut når aktiviteten avviker mye fra normalaktiviteten.

Avviket mellom innkalkulerte og budsjetterte (forventede) faste kostnader betegnes *beskjeftigelsesavvik*, og utgjør i dette tilfellet kr 1 134 000 – kr 1 400 000 = kr 266 000.

Det relevante avviket på faste kostnader, i likhet med avviket på de indirekte variable, betegnes *forbruksavvik*. Det er forskjellen mellom hva vi burde forvente, og virkelige kostnader. Med basis i eksemplet foran kan vi beregne forbruksavviket på faste kostnader (FK) slik:

Forbruksavvik FK = Forventede FK – virkelige FK = kr 1 400 000 – kr 1 380 000 = +20 000.

Mens kalkylesammendraget, avstemmingen av innkalkuleringen, i tabell 1.4 viste en negativ dekningsdifferanse på faste kostnader på kr 246 000, er det interes-

sante avviket positivt med kr 20 000. Et krav til en velegnet resultatrapport må derfor være at den viser det relevante avviket på +kr 20 000, slik at man ikke villedes av dekningsdifferansen på –kr 246 000.

EGENAKTIVITET 1.5

Har vi i kalkylene og kalkylesammendraget foran benyttet selvkost- eller bidragsmetoden?

Svar:

Siden vi innkalkulerer faste kostnader på produktnivå, er det selvkostmetoden som benyttes. Ved bidragsmetoden betraktes faste kostnader som periodekostnader og inkluderes ikke i kalkylene på enhetsnivå. De kommer først inn på totalnivå, og reduserer da dekningsbidraget til fortjeneste.

Årsaker til avvik på indirekte kostnader

Avviket som forteller noe om kostnadskontrollen, er forbruksavviket både på faste og variable indirekte kostnader. Beskjeftigelsesavviket er derimot et systemmessig avvik. Generelle årsaker til de enkelte avvikene er gjengitt i tabell 1.5.

Årsaker til forbruksavvik:

- *Høyere/lavere pris* enn forutsatt på de indirekte innsatsfaktorene.
- *Større/mindre mengde* forbrukt av de samme faktorene.
- Feil i budsjett/norm.
- Indirekte variable kostnader er *ikke-lineære*, det vil si over- eller underproporsjonale, mens budsjettet normalt bygger på linearitet.
- Faste kostnader er *ikke faste*, slik som forutsatt.
- Det kan ha skjedd en *substitusjon mellom faste og variable kostnader*. I budsjettet lå det eksempelvis til grunn en manuell løsning (variable kostnader), mens man har erstattet dette med en automatisert løsning som gir høyere faste kostnader til avskrivninger og renter. Man får da et positivt forbruksavvik på de variable kostnadene, mens det blir negativt på de faste.

Forbruksavvik opptrer både på faste og variable indirekte kostnader.

Årsak til beskjeftigelsesavvik:

- Dersom virkelig aktivitet avviker fra normalaktiviteten, oppstår alltid beskjeftigelsesavvik på faste kostnader ved selvkostmetoden.
 - Ved underbeskjeftigelse, det vil si at man har mindre å gjøre enn normalt, oppstår et negativt beskjeftigelsesavvik. Man dekker da inn mindre enn det man egentlig forventer av faste kostnader.
 - Ved overbeskjeftigelse oppstår et positivt beskjeftigelsesavvik ved at man dekker inn mer faste kostnader enn forventet.

Beskjeftigelsesavvik opptrer bare på faste kostnader og bare under selvkostmetoden.

Tabell 1.5 Generelle årsaker til at avvik oppstår på indirekte kostnader

EGENAKTIVITET 1.6

Salgsavdelingen har hatt høyere reisekostnader enn normalt/budsjettert. Avdelingens indirekte kostnader innkalkuleres på basis av solgte enheter, og man vurderer reisekostnadene som faste kostnader. Solgt antall har vært litt lavere enn normalt i perioden. Årsakene til kostnadsoverskridelsen er at det har vært større reiseaktivitet enn forutsatt. Er kostnadsavviket et forbruks- eller beskjeftigelsesavvik?

Svar:

Vi er vel enige om at dette er et rent forbruksavvik. Pris og kvantum er de vanligste årsakene til forbruksavvik, og i dette tilfellet er det kvantum som er blitt for høyt («økt reisevirksomhet»). Når vi sammenligner realiserte faste kostnader mot budsjettert, får vi forbruksavvik. Det blir også et beskjeftigelsesavvik, siden solgt antall er lavere enn normalt, men det avviket spørres det ikke etter i oppgaven.

Hvorfor er kalkylesammendraget lite egnet som en resultatrapport?

Et kalkylesammendrag som i tabell 1.4 er normalt mer interessant for økonomiavdelingen enn for den resultatansvarlige ledelse. Ledelsesorienterte resultatrapporter bør inkludere en sammenligning med målene, uttrykt gjennom budsjettet. Rapporten (kalkylesammendraget) vi satte opp i tabell 1.4, lider av følgende åpenbare svakheter i forhold til en mer ideell resultatrapport:

- 1) Rapporten avslører *ingen avvik på de direkte kostnadene*. For å finne dette må vi se på etterkalkylene og sammenligne med forkalkylene. Denne informasjonen kan med fordel også indikeres i driftsregnskapets hovedrapport. Det kan blant annet skje ved å introdusere fleksibel budsjettsammenligning. Rapporten i tabell 1.4 er først og fremst en avstemming av kalkylesystemet. Den er også grei som et sterkt forenklet driftsregnskap når budsjettsammenligning ikke etterspørres.
- 2) *Avviket på faste kostnader under selvkostmetoden blir gjerne irrelevant* ved denne presentasjonsmåten. Vi vil fra et prestasjonsvurderingssynspunkt ha frem avvik som forteller noe om gode eller dårlig prestasjoner, og som forklarer hvorfor resultatet avvek fra det forventede. I resultatrapporten vil en presentasjon av dekningsdifferansen på faste kostnader være mer villedende enn veiledende. Det er *beskjeftigelsesavviket* som skaper støy i systemet, og som ikke hører hjemme i en prestasjonsrapport.
- 3) *Det presenteres ingen avvik på inntektene*, hvilket skulle indikere at det har gått som forventet. Ut fra de gitte opplysningene vet vi at det langt fra var tilfellet. Volumet sviktet med 10 %. I tillegg kan det være avvik på oppnådde salgspriser. Det vil avgjort være en styrke om hovedrapporten gir en indikasjon på resultateffekten av disse avvikene.

Alt i alt er det bare på ett punkt rapporten i tabell 1.4 holder mål som prestasjonsrapport. Avviket som fremkommer på de indirekte variable kostnadene, er

relevant og representerer et *forbruksavvik*. Årsaken er at sammenligningsgrunnlaget akkurat på dette punktet sammenfaller med ideene i fleksibelt budsjett. Aktivitetsjusteringen er her skjedd ved å bruke realisert direkte lønn som grunnlag for innkalkuleringen av de indirekte variable kostnadene.

I kapitlet *Normalkalkulasjon og Normalkostregnskap* lagt ut på nettet, vil vi antyde praktiske løsninger med tanke på å få til en mer komplett og relevant avvikspresentasjon.

For- og etterkalkylenes plass

I virksomheter som benytter normalkalkulasjon, er det sterk fokusering på for- og etterkalkyler.

- *Forkalkylene angir målet for kostnadene per enhet eller ordre.*
- *Etterkalkylen viser de realiserte kostnadene per enhet eller for ordren totalt.*

Klarlegging av årsakene til avvik mellom for- og etterkalkyle er et sentralt element i økonomistyringen. Kostnadsavvik på direkte kostnader manifesterer seg først og fremst som avvik mellom for- og etterkalkyle, men fremkommer også på totalnivå om man benytter fleksibel budsjettsammenligning. For å komme helt til bunns i avvikene og kunne komme med tiltak må man imidlertid basere seg på etterkalkylene. Avvik på indirekte kostnader må derimot alltid analyseres på totalnivå, ikke på kalkylenivå. På kalkylenivå får man samme fortegn på avviket på indirekte kostnader som på grunnlaget for innkalkuleringen. Dette er uavhengig av styringen og kontrollen med de indirekte kostnadene.

Det må være en *sammenheng mellom forkalkyler og budsjetter*. Budsjettet baseres i stor grad på forkalkylene, særlig for de direkte kostnadenes del. Men det går også normalt informasjon fra budsjettet til forkalkylene, først og fremst med hensyn til tilleggssatser for de indirekte kostnadene. Det må også være en *sammenheng mellom etterkalkyler og regnskap*, det vil si at kostnadene i etterkalkylene bygger på eller kan avstemmes mot regnskapet.

Baserer man kalkylene på bidragsmetoden, vil normalt også driftsregnskapets resultatrapportering skje ved bruk av bidragsmetoden. Tilsvarende gjelder ved selvkostmetoden. Som vi allerede har påpekt, kan det være fordelaktig også ved selvkostmetoden å skille mellom faste og variable kostnader. Derved avskjærer man ikke muligheten for å ha glede av bidragsmetodens sterke sider når det er nødvendig.

Merk at en kalkyle normalt er for én enhet av produktet (eller for en ordre), unntaksvis for 100 eller 1 000 enheter om enhetskostnaden er svært lav, for eksempel for fiskekroker eller tegnestifter.

EGENAKTIVITET 1.7

Hva er forskjellen på for- og etterkalkyler?

Svar:

Forkalkylen settes opp før produksjonen gjennomføres. For ordreprodusenter er forkalkylen også grunnlaget for å sette prisen. Forkalkylen er et budsjett for kostnadene på enhetsnivå. Etterkalkylen viser hvordan det gikk, og settes opp når produksjonen er avsluttet. En etterkalkyle basert på normalcost inneholder virkelige direkte kostnader, men beregnede indirekte.

Budsjettsammenligning ved normalcost

Vi har tidligere konkludert med at driftsregnskap og budsjett er uløselig knyttet sammen, så sant man har et budsjett. For de fleste ledere vil det være en selvfølge å få en resultatrapport med budsjettsammenligning, i tillegg til at etterkalkylene avstemmes mot forkalkylen. Forkalkylen er også et slags budsjett siden de uttrykker forventningene. De følger imidlertid ikke kalenderåret. Sammenligningen av for- og etterkalkyler gjelder prosjektet/serien, mens regnskap og budsjett for øvrig gjelder sammenligning over en periode. I driftsregnskapets resultatrapport sammenlignes i de fleste tilfeller de realiserte kostnadene med de budsjetterte, fremfor å sammenligne med de innkalkulerte.

Statisk budsjettsammenligning foretas ved å sammenligne periodens realiserte tall med det opprinnelige budsjettet for perioden, selv om salgs- og produksjonsvolum kan være svært forskjellig fra opprinnelig budsjett. I ordregnskap fungerer dette forholdsvis bra, mens det ikke er særlig vellykket i produkt- og prosessregnskap.

Ved *fleksibelt budsjett* regner vi om de budsjetterte kostnadene til hva de burde vært med faktisk produksjonsvolum. Dette gir naturligvis helt andre avvik enn en sammenligning med statisk budsjett (opprinnelig budsjett). Fleksibelt budsjett gir langt mer relevante kostnadsavvik og bedre styringsinformasjon enn statisk budsjettsammenligning. Likevel er det nok slik at forholdsvis få virksomheter benytter fleksible budsjetter. Det kan ha sammenheng med mangel på egnet standard programvare. Fleksibelt budsjett er behandlet i kapittel 11 i læreboka.

I standardkostregnskap, som vi ser litt på i neste delkapittel, får man så å si automatisk relevante avvik også på de direkte kostnadene. Dette skyldes at man sammenligner realiserte direkte kostnader med hva man burde brukt på periodens faktiske produksjon (= fleksibelt budsjett). Gjennomført fleksibelt budsjett basert på forkalkyle med normalsatser nærmer seg standardkostregnskap, men presisjonsnivået og detaljeringsgraden er normalt en del lavere enn i standardkostregnskapet.

1.6 Hovedtrekkene i standardcost

Standardkostregnskap har en del likhetstrekk med normalcostregnskap, og representerer en videreutvikling av dette. Forskjellen består først og fremst i at man innfører standarder for hva man burde bruke av direkte kostnader, både med

hensyn til kvantum og pris, tid og lønssats. Ved standardkost trekkes dette automatisk inn i selve resultatrapporteringen. Driftsregnskapet viser hva man burde brukt av kostnader, gitt den faktiske produksjonen. Dette sammenlignes med hva man faktisk har brukt, slik at avvik fremkommer. I hovedsak blir dette en resultatrapportering med fleksibel budsjettsammenligning. Også ved standardkost kan man få et problem med faste kostnader og irrelevante avvik i resultatrapporteringen dersom selvkostmetoden benyttes, jf. omtalen av beskjeftigelsesavvik under normalkost foran. Dette problemet kan omgås ved å sammenligne realiserste kostnader med opprinnelig budsjett, det vil si å kun bruke innkalkulerte kostnader ved kalkyleavstemmingen.

Fra et økonomistyringssynspunkt er standardkostregnskap et sterkt verktøy, fordi man hele tiden systematisk måles mot forventningene. En særlig styrke er at man går til bunns i avvikene på de direkte kostnadene. Det avdekkes i hvilken grad avvik i materialkostnadene skyldes pris eller mengde, og avvik på direkte lønn splittes i lønssats- og tidsavvik.

Analysen av de indirekte kostnadene er i stor grad sammenfallende med hva som gjøres under normalkostregnskap. *Forbruksavviket* er det sentrale avviket på faste og variable indirekte kostnader. *Beskjeftigelsesavvik* forekommer også ved standardkost bare på faste indirekte kostnader, og bare ved selvkostmetoden. I likhet med det vi fastslo under normalkost, har ikke beskjeftigelsesavviket noe med prestasjonene å gjøre og bør derfor ikke inngå i prestasjonsrapportene. Det begrenses til å inngå i avstemmingen av kalkylesystemet. Standardkost har også et avvik som man ikke finner ved normalkost. Det gjelder *effektivitetsavvik* (*ytelsesavvik*). Det er bare hensiktsmessig å beregne dersom man har et aktivitetsmål som er godt egnet til å måle effektivitet. Effektivitetsavviket er et følgeavvik på de indirekte kostnadene når man har tidsavvik på direkte lønn, eventuelt andre aktivitetsmål som uttrykker effektivitet.

Vi skal nedenfor se på et eksempel på effektivitetsavvik.

EKSEMPEL

Vi tenker oss at bedriften opererer med et tillegg for bruk av småskruer og muttere (indirekte variable kostnader) på kr 10 per direkte time. Man skulle brukt 1 000 timer i perioden, men brukte hele 1 100. Faktisk kostnad for skruer og muttere beløp seg til kr 10 500. Man har her et negativt tidsavvik på 100 timer. Siden vi har sagt at det er en sammenheng mellom direkte timer og forbruket av skruer og muttere, vil vi også forvente et overforbruk av skruer og muttere. Det forventede overforbruket vil bli kr 1 000 (= tidsavviket på 100 t x kr 10). Dette avviket betegnes effektivitetsavvik.

Effektivitetsavviket har, i likhet med beskjeftigelsesavviket, ikke noe med kontrollen av de indirekte kostnadene å gjøre. Det oppstår som en følge av manglende kontroll med de direkte kostnadene. I hovedkapitlet om standardkostregnskap er det en mer detaljert gjennomgang av effektivitetsavviket. Det er imidlertid ikke uvanlig å neglisjere effektivitetsavviket i praksis, og slå det sammen med forbruksavviket. Årsaken er at sammenhengen mellom aktivitetsmål og indirekte kostnader ofte oppleves som litt løs. At man ville bruke mer skruer og muttere i eksempletilfellet på grunn av høyere timeforbruk, er ikke helt opplagt. Er sam-

menhengen mellom kostnader og aktivitetsmål god, er det relevant å skille ut effektivitetsavviket, men først og fremst som et ledd i å få et riktigere forbruksavvik.

I neste delkapittel følger smakebiter på standardkostregnskap etter bidragsmetoden.

Standardkalkylen står sentralt

Standardkostkalkylen er selve motoren i dette driftsregnskapssystemet. Hvert produkt har sin standardkalkyle. Denne uttrykker de målsatte kostnadene fordelt på ulike materialer og direkte lønn i ulike prosesser. Det er satt mål for både mengde og kostpris på de ulike materialene, og tidsforbruk og lønnsats i de ulike prosessene. De indirekte kostnadene inngår i kalkylene på samme måte som ved normalkost. Standardkalkylen er nærmest en resept for produktet, hvor man foruten mengden også har satt inn enhetskostnader for innsatsfaktorene som inngår.

I standardkost er det ikke samme fokus på for- og etterkalkyler som ved normalkost. Man holder seg til standardkalkylen. Naturligvis ser man i ettertid hvorvidt standardkalkylen holder eller ikke, og dette kan resultere i endringer i standardkalkylen.

Standardkalkylens ulike elementer multiplisert med faktisk produksjonsvolum gir periodens standardkostnader, det man skulle forvente forbrukt. Standardkostnadene sammenfaller derfor med fleksibelt budsjett for de variable kostnadene. Totale variable standardkostnader uttrykker hva vi burde brukt av kostnader for periodens faktiske produksjon.

Standardkostregnskapet

Kjernen i et standardkostregnskap er som nevnt standardkostkalkylen. Denne kalkylen uttrykker de målsatte kostnadene knyttet til en enhet av hver produkttype. Vi vil av praktiske grunner begrense oss til standardkostregnskap for ett produkt. Standardkostregnskap med mange produkter er imidlertid ikke vesentlig annerledes. Med flere produkter må man imidlertid lage regnskap for det enkelte produkt, og summere disse til et totalregnskap for virksomheten.

En virksomhet har følgende standardkalkyle for sitt produkt:

Direkte materialer 2 kg à kr 50	kr	100
Direkte lønn 3 t à kr 150	kr	450
Indirekte variable tilvirkningskostnader (30 % av direkte lønn)	kr	135
Variable tilvirkningskostnader	kr	685
Variable salgs-/administrasjonskostnader (kr 50 per enhet)	kr	50
Totale variable kostnader (minimumskost)	kr	735

Tabell 1.6 Standardkostkalkyle etter bidragsmetoden (1 enhet)

Fra budsjettet har vi følgende opplysninger:

- De budsjetterte faste kostnadene per periode utgjør
 - i tilvirkningen kr 150 000.
 - i salg/administrasjon kr 180 000.
- Budsjettert salg er 900 enheter à kr 1 050, totalt kr 945 000.

Straks perioden er omme, kan virksomheten sette opp et foreløpig standardkostregnskap som viser det forventede resultatet, gitt faktisk produksjon og salg. Man kjenner da blant annet følgende tall:

- Virkelig salgsinntekt: kr 1 100 000
- Virkelig produksjon og salg: 1 000 enheter

Et standardkostregnskap gir uttrykk for *hva kostnadene burde vært for faktisk produksjon og salg*, sammenlignet med realiserede kostnader.

Vi velger å gå direkte løs på standardkostregnskapet gjennom en egenaktivitet, basert på opplysningene foran.

EGENAKTIVITET 1.8

- 1) Hvor mye materialer skulle man forvente forbrukt i perioden? Dette kalles standard materialforbruk. Angi både mengde og kronebeløp.
- 2) Hva utgjør forventede påløpte direkte timer og direkte lønn i perioden?
- 3) Hva skulle man forvente at indirekte variable tilvirkningskostnader ville beløpe seg til?
- 4) Hva utgjør forventede variable indirekte kostnader i salg-/administrasjon?
- 5) Hva skulle man forvente at de faste kostnadene i perioden ville utgjøre, i tilvirkningen og i salgs-/administrasjonsavdelingen?

Svar:

- 1) Standardkostregnskapet tar utgangspunkt i virkelig produksjon (ikke budsjettert). Vi har produsert og solgt 1 000 enheter siste periode. Vår forventning, standarden, tilsier at det skal gå med 2 kg til hver enhet, og at hvert kilo skal koste kr 50.

Standardforbruket i mengde blir da: $1\ 000 \text{ enheter} \times 2 \text{ kg} = 2\ 000 \text{ kg}$.

Standardkostnaden blir: $\text{kr } 50 \times 2\ 000 \text{ kg} = \text{kr } 100\ 000$. Dette kunne også vært regnet ut som $1\ 000 \times \text{kr } 100$ (standard materialkost per enhet), men det anbefales å gå veien om pris og mengde for å få disse sammenhengene i blodet.

Om det endelige regnskapet viser et annet materialforbruk enn forventet, har vi to mulige kilder:

– Vi har ikke brukt akkurat 2 000 kg (dvs. at vi får et mengdeavvik).

– Vi har ikke betalt akkurat kr 50 per kg (dvs. at det oppstår et prisavvik).

Summen av disse to delavvikene forklarer eventuelt totalavviket på materialer.

- 2) For direkte lønn får vi:
Standard tid (tidsforbruket vi burde regne med): $3 \text{ t} \times 1\,000 \text{ enh.} = 3\,000 \text{ t}$.
Standard lønn (lønnskostnaden vi skulle forvente): $\text{kr } 150 \times 3\,000 \text{ t} = \text{kr } 450\,000$ (ev.: $\text{kr } 450 \times 1\,000$).
- 3) Standard indirekte variable tilvirkningskostnader bestemmes av standard lønn og normalsatsen: $\text{kr } 450\,000 \times 30\% = \text{kr } 135\,000$. Men vi kan også ta utgangspunkt i standardkalkylen og faktisk produksjon: $\text{kr } 135 \times 1\,000 \text{ enh.} = \text{kr } 135\,000$.
- 4) Standard variable indirekte kostnader i salg/administrasjon: $\text{kr } 50 \times 1\,000 \text{ enh.} = \text{kr } 50\,000$.
- 5) Faste kostnader må forventes å ligge på budsjettert nivå, siden de ifølge definisjonen er upåvirket av aktivitetsnivået, i alle fall innenfor relevant aktivitetsintervall. Her er det ingen forskjell i forhold til normalkostregnskap. Vi får da:
Forventede faste kostnader i tilvirkningen: $\text{kr } 150\,000$.
Forventede faste kostnader i salgs-/administrasjonsavdelingen: $\text{kr } 180\,000$.

Basert på de gitte opplysningene og beregningene av standardkostnadene i egenaktiviteten foran kan vi sette opp et foreløpig standardkostregnskap som vist i tabell 1.7.

	Standard- kost	Realisert	Avvik
A. Salgsinntekt	1 100 000		
Direkte materialer 2 000 kg standard	100 000		
Direkte lønn (DL) 3 000 timer standard	450 000		
Indirekte variable tilvirkningskostnader (30 % av DL)	135 000		
Sum variable tilvirkningskostnader	685 000		
Indirekte variable kostnader salg/adm. (kr 50 per enhet)	50 000		
B. Totale variable kostnader (minimumskost)	735 000		
Kalkulert dekningsbidrag (A – B)	365 000		
Avvik variable kostnader		←	
Virkelig dekningsbidrag			
Faste indirekte tilvirkningskostnader	–150 000		
Faste kostnader salg/administrasjon	–180 000		
Avvik faste kostnader		←	
Produksjonsresultat (foreløpig)	35 000		

Tabell 1.7 Standardkostregnskap etter bidragsmetoden (foreløpig)

Dette foreløpige regnskapet kan settes opp straks perioden er omme, og det er en stor fordel. Det viser et forventet overskudd på kr 35 000 basert på det realiserste salget. Dersom de virkelige kostnadene senere viser seg å svare til forventningene, vil det endelige produksjonsresultatet også bli kr 35 000. Men det oppstår naturligvis en del avvik, flere og større jo dårligere kontroll man har på virksomheten eller om det har forekommet ekstraordinære forhold i perioden.

Når vi 2–3 uker senere får frem de realiserste kostnadene, kan vi sette opp det endelige standardkostregnskapet. Det er gjort i tabell 1.8. Tallene i kolonne 1, standardkost, vil forbli de samme som i den foreløpige rapporten, men korrigeres for avvik for å få riktig resultatberegning.

Endelig rapport lages ved at realiserste tall fylles ut i tallkolonne 2, og avvikene beregnes i den siste kolonnen. Sum avvik på de variable kostnadene føres inn i standardkolonnen, og vi får på den måten frem virkelig dekningsbidrag. I den foreløpige rapporten måtte vi nøye oss med kalkulert dekningsbidrag. Også på faste kostnader oppstår avvik i kolonne 3. Det overføres til den første kolonnen, og derved korrigeres feilen vi hadde med hensyn til forventede faste kostnader i den foreløpige rapporten.

I dette tilfellet ble det lite avvik mellom det foreløpige resultatet og det endelige. Dette kan naturligvis variere mellom ulike perioder. Virksomheter med et godt innarbeidet standardkostregnskap blir imidlertid også gjerne veldisiplinerte

	Standard- kost	Realisert	Avvik
Salgsinntekt	1 100 000	1 100 000	
Direkte materialer 2 000/2100 kg ^a	100 000	105 000	-5 000
Direkte lønn 3 000 t/2700 t	450 000	450 000	0
Indirekte variable tilvirkningskostnader 30 %	135 000	133 000	+2 000
Sum variable tilvirkningskostnader	685 000		
Indirekte variable kostnader salg/adm. kr 50/enh.	50 000	48 000	+2 000
Totale variable kostnader (minimumskost)	735 000		
Kalkulert dekningsbidrag	365 000		
Avvik variable kostnader	-1 000		-1 000
Virkelig dekningsbidrag	364 000		
Faste indirekte tilvirkningskostnader	-150 000	155 000	-5 000
Faste kostnader salg/adm.	-180 000	179 000	+1 000
Avvik faste kostnader	-4 000		-4 000
Produksjonsresultat (endelig)	30 000	30 000	

Tabell 1.8 Standardkostregnskap etter bidragsmetoden (endelig)

a. Første tallet angir standard, andre tallet realisert

med hensyn til å melde inn forventede avvik slik at disse kan korrigeres inn i den foreløpige rapporten. For virksomheter med høyt nivå på økonomistyringen er *raske og rimelig riktige* rapporter av vital betydning. Standardkostregnskap gir muligheter for å oppnå akkurat dette, samtidig som det fokuserer på avvikene. Lettvinte forklaringer er ikke like enkelt å overleve med i et slikt miljø, sammenlignet med mer tradisjonell rapportering. I standardkost kreves full oppklaring av avvikene på de direkte kostnadene. Pris- og mengdeavvik må spesifiseres og avstemmes mot totalavviket.

Foran har vi benyttet bidragsmetoden. Det blir i prinsippet samme fremgangsmåte om selvkostmetoden benyttes, men rekkefølgen på noen poster blir annerledes, og noen sumlinjer får andre betegnelser og annet innhold.

En svakhet i rapporten foran er at den ikke får frem det opprinnelig budsjetterte resultatet og en samlet oversikt over hovedkildene til at resultatet avvek fra det forventede. Hvordan dette kan løses tilfredsstillende, kommer vi tilbake til i hovedkapitlet om standardkost. Det er resultatavviket på inntektene, fra salgspris og volum, som mangler for at vi skal få frem en komplett forklaring på hvorfor resultatet ble annerledes enn forventet.

Hovedtrekkene i avviksanalyse under standardkost

Vi velger å gå rett på de mest sentrale elementene i avviksanalysen gjennom en egenaktivitet.

EGENAKTIVITET 1.9

Basert på rapporten i tabell 1.8 og standardkalkylen i tabell 1.6 skal du ta stilling til følgende spørsmål:

- 1) Er det prisavvik på materialene?
- 2) Hvor stort er mengdeavviket på direkte materialer?
- 3) Har man grunn til å være fornøyd med de direkte lønnskostnadene?

Svar:

- 1) Prisavviket fremgår ikke direkte av rapporten. Avviket som der fremkommer, –5 000, består både av pris- og mengdeavvik. Vi vet fra standardkalkylen at standardprisen (prisforventningen) er kr 50 per kg. Realisert kostnad per kg finnes slik: $\text{kr } 105\,000 / 2\,100 \text{ kg} = \text{kr } 50 \text{ per kg}$. Det er derfor ikke noe prisavvik, siden virkelig pris samsvarer med standard!
- 2) Av tabell 1.8 fremgår at standard mengde er 2 000 kg, mot realisert 2 100. Det betyr et negativt mengdeavvik på 100 kg. Vurdert i penger tilsvarende dette $\text{kr } 5\,000 (= 100 \times \text{kr } 50)$.

- 3) Tilsynelatende er det grunn til å være fornøyd med lønnskostnadene siden avviket er 0. Det er imidlertid to kilder til lønnsavvik, og en positiv effekt kan helt eller delvis oppveie en negativ. I økonomistyring bør man konsentrere seg om alle vesentlige avvik, både positive og negative. Det bør ikke være slik at man overser avvik som nøytraliserer hverandre. I det aktuelle tilfellet har man brukt 2 700 timer, mot forventet 3 000. Det betyr et positivt tidsavvik på 300 timer. Dette positive avviket i tid kan regnes om til kroner: $300 \text{ t} \times \text{kr } 150 = \text{kr } 45\,000$. Vi ser at vi bruker standard lønnsats, ikke virkelig, til beregningen. Realisert lønnsats er: $\text{kr } 450\,000 / 2\,700 \text{ t} = \text{kr } 166,67$ per t. Det innebærer et betydelig negativt lønnsatsavvik på kr 16,67 per time (vel 10 %). Totalt beløper dette seg til kr 45 000 negativt ($= -\text{kr } 16,67 \times 2\,700 \text{ t}$). Man har derfor grunn til å være fornøyd med tidsforbruket, men ikke med lønnsatsene. Muligheten for prestasjonsansvarlig til å styre lønnsatsene er imidlertid ofte begrenset, siden lønnsøkningen gjerne dikteres gjennom forhandlinger mellom organisasjonene i arbeidslivet. Men det er viktig bl.a. å unngå bruk av overkvalifisert arbeidskraft, for eksempel at en autorisert rosemåler også utfører vanlig malerarbeid.

Vi har ikke her gått inn på avviksanalyse på de indirekte kostnadene. Det er klare fellestrekk med avviksanalysen under normalkost. Dette blir tatt opp i full bredde i hovedkapitlet om standardkost.

Oppsummering av hovedtrekkene i avviksanalysen på kostnadssiden:

- På *direkte materialer* sammenligner vi faktisk betalt pris med standardprisen for å finne *prisavvik* for hver materialtype. Vi sammenligner mengden av materialer vi faktisk har brukt, med det vi burde ha brukt (= standard), og finner *mengdeavvik*. Skal vi finne hvor mye disse to avvikene totalt har bidratt til resultatavvik i forhold til forventningene, må vi
 - multiplisere prisavviket per enhet med virkelig mengde. En annen variant er at prisavviket beregnes på innkjøpt kvantum, en vanlig løsning i praksis.
 - multiplisere mengdeavviket med standard pris.
 Det totale materialavviket består således av et prisavvik og et mengdeavvik.
- *Direkte lønn* analyseres på tilsvarende måte som materialene, men man fordeler lønnsavviket på *lønnsatsavvik* og *tidsavvik*.
- *Indirekte kostnader* analyseres i prinsippet som ved normalkostregnskap. Man kan imidlertid i tillegg til *forbruks-* og eventuelt *beskjeftigelsesavvik* også beregne et *effektivitetsavvik*, normalt bare i tilvirkningsavdelingene. Noen velger å overse effektivitetsavviket og slår det sammen med beskjeftigelsesavviket på de faste kostnadene og med forbruksavviket på de variable. Effektivitetsavviket behandles nærmere i hovedkapitlet om standardkost, men er ikke det mest sentrale avviket.

1.7 Analyse av inntektsavvik

Ut fra fremstillingen foran kan man få inntrykk av at det bare er avvik på kostnadene som er i fokus. For de fleste virksomheter er imidlertid inntektene større enn kostnadene, og selvsagt må også disse kontrolleres. Avviksanalysen på inn-

tektssiden er sammenfallende for alle virksomheter som produserer ensartede produkter, uavhengig av om de har normal- eller standardkostregnskap. For ordreproduserende virksomhet blir analysen noe annerledes. Det kommer vi tilbake til under den mer fyldige behandlingen av ordreregnskap i kapitlet *Normalkalkulasjon og normalkostregnskap* som er lagt ut på nettet.

Analyse av avvik på inntektssiden må gi en oppsplitting i de to nøkkelfaktorene for salgsinntekten:

- salgsvolum
- salgspris

Avvik i total salgsinntekt er interessant, men mest interessant er normalt resultat-effekten av dette avviket.

La oss illustrere inntektsavviket med et lite, enkelt eksempel.

EKSEMPEL

Budsjettet var basert på å selge 1 000 enheter til kr 5 000 per enhet, det vil si totalt kr 5 000 000. Realisert salg ble 950 enheter til totalt kr 4 826 000. Det realiserte resultatet ble kr 100 000 dårligere enn budsjettet.

Svikten i salgsinntekt var da kr 174 000 (= 4 826 000 – 5 000 000).

Resultateffekten av dette salgsinntektsavviket kan analyseres ved å se på avvik i volum og avvik på pris.

Volumavvik: $950 - 1\,000 = -50$ enheter (ugunstig avvik)

Salgsprisavvik per enhet: $(kr\ 4\,826\,000 / 950) - kr\ 5\,000 =$
 $kr\ 5\,080 - kr\ 5\,000 = +kr\ 80$ (gunstig avvik)

Vi kan da regne ut disse avvikenes betydning for resultatet:

Volumavvikets resultateffekt: $-50 \times kr\ 3\,000$	kr $-150\,000$
Salgsprisavvikets resultateffekt: $+kr\ 80 \times 950$	kr $+76\,000$
Samlet resultatsvikt som skyldes inntektssiden	kr $-74\,000$

Vi legger her merke til at det er kalkulert dekningsbidrag, kr 3 000 per enhet som vi taper på volumsvikten, ikke salgspris. Dette er et poeng for eksempel journalister ofte overser når de beskriver tap forbundet med arbeidskonflikter eller produksjonsstans som skyldes uhell. Prisavviket totalt regnes ut på basis av faktisk solgte enheter.

Siden total resultatsvikt var kr 100 000, må resten av resultatsvikten, kr 26 000, skyldes negative kostnadsavvik.

Skulle vi analysert svikten i salgsinntekt på grunn av volumsvikten, ville vi vurdert dette med basis i budsjettet salgspris. Effekten på salgsinntekten på grunn av salgsprisavvik ville blitt nøyaktig den samme som ovenfor. Svikten i salgsinntekt fordelt på pris og volum blir da:

Volumavvik: $-50 \times kr\ 5\,000$	kr $-250\,000$
Prisavvik: $+kr\ 80 \times 950$	kr $+76\,000$
Samlet salgsinntektssvikt	kr $-174\,000$

Dette kan vi vise stemmer:

Virkelig salgsinntekt	kr 4 826 000
Budsjettert salgsinntekt: kr 5 000 x 1 000	– kr 5 000 000
<hr/>	
Avvik i salgsinntekt	– kr 174 000

Konklusjon: Salgsinntekten sviktet med kr 174 000, noe som medførte en resultatsvikt på kr 74 000. En gunstig prisutvikling ble mer enn spist opp av redusert volum.

EGENAKTIVITET 1.10

For et produkt er den budsjetterte salgsprisen kr 1 000. De budsjetterte variable kostnadene per enhet utgjør kr 600 og de faste kr 300. Man solgte 1 000 enheter, 100 flere enn budsjettert. Salgsprisen ble kr 45 lavere enn budsjettert.

- Hvilken effekt hadde det positive volumavviket på salgsinntekten?
- Hvor mye dårligere/bedre ble resultatet enn forventet som følge av avviket på inntektene?

Svar:

- Volumøkningens betydning for salgsinntekten:

$$+100 \times \text{kr } 1\,000 = +\text{kr } 100\,000.$$

- Resultateffekt av avvikende volum og salgspris:

$$\text{Volumavvik: } +100 \times \text{kr } 400 (= \text{DB}) \quad + \text{kr } 40\,000$$

$$\text{Salgsprisavvik: } -\text{kr } 45 \times 1\,100 \quad - \text{kr } 49\,500$$

$$\text{Samlet resultatavvik fra inntektene} \quad - \text{kr } 9\,500$$

1.8 Er selvkost- eller bidragsmetode best?

Kalkyler kan som nevnt utarbeides etter selvkost- eller bidragsmetoden. For å treffe beslutninger på kort sikt vil man ha desidert mest nytte av bidragsmetoden. Ved beslutninger på lang sikt er verken bidragsmetoden eller selvkostmetoden særlig godt egnet, siden ingen av disse tar hensyn til pengenes tidsverdi, slik for eksempel nåverdimetoden gjør.

Det er en vanlig og ganske riktig påstand at selvkost må dekkes på lang sikt for at ikke virksomheten skal komme i alvorlige problemer. Det oppfattes ofte som at bidragsmetoden skulle være dårligere egnet til å forbygge slike problemer. Dette er tilfellet om bidragsmetoden ikke benyttes med forstand. Man kan ikke alltid tenke marginalt og være fornøyd med ordrer som gir et positivt dekningsbidrag. Man må sikre at dekningsbidraget i det lange løp også dekker de faste kostnadene. I praksis vil brukerne av bidragsmetoden ha helt klart hva kravet til gjennomsnittlig dekningsgrad er for å få dekket de faste kostnadene. Godtar man priser under dette kravet, vet man at man bidrar til regnskapsmessig tap, og at dette vil ha konsekvenser om det skjer i stor skala og over lengre tid.

For prissettingsformål, hvor det ikke kan sies å foreligge en markedspris, vil svært mange støtte seg til selvkost. Bidragsmetoden er imidlertid nesten like godt egnet ved at det bare settes krav til dekningsbidragets størrelse for å oppnå målsatt fortjeneste. Dette kan illustreres med et lite eksempel.

For en virksomhet foreligger følgende tall:

- Budsjetterte indirekte variable kostnader utgjør 20 % av de direkte kostnadene
- Budsjetterte indirekte faste kostnader utgjør 30 % av de direkte kostnadene
- Budsjettet etter bidragsmetoden viser 28 % dekningsgrad
- Selvkostbudsjettet viser 10 % overskudd, regnet av salgsinntekt. Overskuddet i kroner er det samme som ved bidragsmetoden.

Basert på disse opplysningene skal vi kalkulere utsalgspris for et produkt bedriften tilbyr, hvor det går med direkte kostnader for totalt kr 400.

Pris basert på selvkostmetoden: $(400 + 50 \% \text{ av } 400) / (1 - 0,1) = \text{kr } 666,67$

Pris basert på bidragsmetoden: $(400 + 20 \% \text{ av } 400) / (1 - 0,28) = \text{kr } 666,67$

I praksis vil det sjelden være så god samstemmighet som i dette tilfellet, hvor vi fikk nøyaktig samme prisforslag. I kalkyler hvor vi har ulike tilleggssatser for ulike avdelinger, vil vi bare få samstemmighet når kostnadsstrukturen på produktene er den samme som for bedriften totalt. Men selv om metodene kan gi noe ulike prisforslag, er det ikke uten videre åpenbart at selvkostmetoden er vesentlig riktigere. Om man kunne fastslått med sikkerhet at selvkostmetodens fordeling av faste kostnader var relevant, ville nok preferansen gått i retning av selvkostmetoden. Men i mange sammenhenger er fordelingen av faste kostnader på produktene like tilfeldig som om man fordeler dekningsbidraget. I forhold til ABC-kalkyler vil nok begge disse priskalkylemetodene komme til kort i mange sammenhenger. ABC er grundig behandlet i kapittel 5 i læreboka.

Bidrags- eller selvkostmetode i driftsregnskapet bestemmes ut fra hva man benytter i kalkylesystemet. Man bør ikke basere kalkylene på bidragsmetoden og ha et driftsregnskap etter selvkostmetoden. Noen velger bidragsmetoden som hovedmetode, men supplerer jevnlig med selvkostberegninger, noe som kan være en god løsning. I virksomheter som fokuserer på bidragsmetoden, bør det være god forståelse for, særlig i salgsavdelingen, hva kravet til dekningsgrad er for å nå break-even («0»-resultat), og hva som må til for å nå målsatt overskudd.

Konklusjonen av drøftingene foran blir at bidragsmetoden ikke er særlig svakere enn selvkost verken ved beslutninger på lang sikt eller for prissettingsformål. For prissettingsformål vil imidlertid mange få et riktigere grunnlag ved en overgang til ABC. Til bruk ved analyser og beslutninger på kort sikt, som er mye av hverdagen for ledere, er bidragsmetoden klart enklere og bedre enn selvkost. Det gjelder for eksempel med tanke på

- produktprioritering, dersom det foreligger flaskehalser
- lønnsomhetsvurdering av spesialordrer til priser som ligger under selvkost når man har ledig kapasitet
- nullpunktanalyser
- beregning av resultat effekt av endrede priser og/eller endrede volumer
- lønnsomhetsberegning av rabatter, reklamekampanjer o.l.

Aller best er det imidlertid om man tidvis gjør beregninger etter begge metoder, styrt av formålet med beregningen.

EGENAKTIVITET 1.11

En flerproduktvirksomhet har en budsjettert salgssinntekt på kr 10 761 000. Variable kostnader utgjør kr 7 500 000, og faste kostnader utgjør kr 2 400 000. Overskuddet er budsjettert til kr 861 000 (8 %). Du skal kalkulere utsalgspris for et produkt hvor det går med variable kostnader på kr 675, og hvor selvkostkalkylen viser kr 120 i faste kostnader.

- Hva blir utsalgsprisen basert på gjennomsnittskravet til fortjeneste under selvkostmetoden?
- Hva blir utsalgspris basert på bidragsmetodens krav til dekningsgrad i budsjettet?

Svar:

- Utsalgspris basert på selvkost: $(kr\ 675 + kr\ 120) / (1 - 0,08) = kr\ 795 / 0,92 = kr\ 864,13$. Fortjenesten blir da kr 69,13 ($864,13 - 795,00$), noe vi kan dobbeltsjekke: 8 % av 864,13 er akkurat kr 69,13.
- Dekningsbidraget i budsjettet var kr 3 261 000 (= kr 10 761 000 – kr 7 500 000), det vil si en dekningsgrad på 30,3 % (= kr 3 261 000 / kr 10 761 000). Utsalgspris basert på kravet til dekningsgrad vil bli: $kr\ 675,00 / (1 - 0,303) = kr\ 675,00 / 0,697 = kr\ 968,44$. Vi ser at vi i dette tilfellet får forskjellig forslag til salgspris ved de to metodene. Det skyldes at kostnadsstrukturen for dette produktet avviker fra gjennomsnittet i budsjettet. Om fordelingsnøklerne for de faste kostnadene gir god årsakssammenheng mellom produkt og faste kostnader, vil prisberegningen etter selvkostmetoden nok være å foretrekke. Men om de er av normalt dårlig kvalitet, er det ikke mulig å si hva som gir riktigst pris.

1.9 Resultateffekt av beholdningsendring av tilvirkede varer

Hvilke prinsipper man bruker for verdivurdering av tilvirkede varer på lager (varer i arbeid og ferdigvarer) har stor betydning for resultatet. I årsregnskapet er det lite rom for skjønn når beholdningsverdiene fastsettes. Hovedregelen i norsk årsregnskap er at tilvirkningskost skal benyttes. For kontrakter med lang tilvirkningstid gjøres det imidlertid et påslag for forventet fortjeneste i takt med fremdriften, for å få en mer realistisk resultatmåling. I internregnskapet vil valg av prinsipp styres av hvorvidt man ønsker en realistisk eller en forsiktig resultatmåling. I undervisningssammenheng benyttes stort sett følgende prinsipper for beholdningsvurdering i driftsregnskapssammenheng:

- Ved *selvkostmetoden*: totale tilvirkningskostnader (tilvirkningskost)
- Ved *bidragsmetoden*: variable tilvirkningskostnader

I ordreproduserende virksomhet med store enkeltordrer er imidlertid ikke disse alternativene akseptable hvis man ønsker en meningsfylt resultatrapportering. Her bør dekningsbidrag/fortjeneste inkluderes i beholdningene i takt med fremdriften («løpende avregning»), eventuelt med en liten sikkerhetsfaktor for å dekke mulige negative overraskelser.

Nedenfor er gjort en oppsummering av alternativene man står overfor med hensyn til verdivurdering av beholdninger av tilvirkede varer.

- 1) *Variable tilvirkningskostnader.* Dette er først og fremst aktuelt for beholdningsvurdering ved en rendyrket bidragsmetode. I noen tilfeller vil et ønske om en mer realistisk resultatmåling betinge en modifisert variant. Man velger i de tilfellene alternativ 2 eller 3 nedenfor. Det betyr at man også tjener opp dekningsbidrag/fortjeneste på produserte, men ikke leverte enheter. I kalkyle- og beslutningssammenheng ser man da på de faste kostnadene som periodekostnader, mens man ved resultatrapporteringen betrakter dem som produktkostnader. En slik blanding av prinsipper skaper ingen problemer i praktisk økonomistyring. Man får et godt beslutningsunderlag uten at det går ut over realismen i resultatmålingen.
- 2) *Tilvirkningskost.* Da inkluderes også indirekte faste tilvirkningskostnader i beholdningsverdiene, men ingen kostnader til salg og administrasjon eller påslag for forventet fortjeneste. Når selvkostmetoden benyttes, er dette standardmetoden, og det sammenfaller også med hovedregelen i årsregnskap. Metoden kan også benyttes ved en modifisert bidragsmetode, jf. kommentarene i foregående punkt. Metoden gir et lite fortolkningsproblem av prosentfordelingen av kostnadene, men ikke mer enn at et trent øye intuitivt klarer å se konsekvensene ut fra beholdningsendringens størrelse. Er det en reell endring i kostnadsnivået, vil det vise seg i form av endret dekningsgrad om bidragsmetoden benyttes, og i fortjenesten om selvkostmetoden benyttes. Er beholdningsendringene ubetydelige eller avviker lite fra budsjett, kan man normalt overse problemet med prosentfordeling av kostnadene.
- 3) *Salgsverdi.* Normalt er dette bare aktuelt dersom man faktisk har solgt varene, men leveringen er blitt utsatt. Det vil særlig gjelde i ordreproduserende virksomhet. Men også andre virksomheter vil kunne velge denne løsningen når man mener at det gir det beste uttrykket for periodens prestasjoner. Man bør imidlertid være konservativ i anslaget av fortjeneste som inkluderes i beholdningsverdien, hvis det er usikkerhet omkring salget. Forsiktighetsprinsippet gjelder ikke i driftsregnskapet, men det kan være fornuftig å basere seg på dette når det foreligger usikkerhet. Om det benyttes salgsverdier ved beholdningsvurderingen, blir prosentallene for de enkelte tilvirkningskostnadene greie å forholde seg til. Om ledelsen inkluderer fortjeneste i beholdningsverdiene som senere viser seg ikke å bli realisert, tar de en stor risiko, og kan i ettertid lett bli beskyldt for manipulering av driftsregnskapet. Derfor bør det som nevnt utvises noe forsiktighet ved bruk av dette prinsippet.

Dersom man selger det man produserer i perioden, vil ikke valg av vurderingsprinsipp bety noe for resultatmålingen. Det er når beholdningene svinger, at dette kan få stor effekt på resultatet.

EGENAKTIVITET 1.12

I norsk årsregnskap er hovedregelen at tilvirkningskost skal benyttes for verddivurdering av tilvirkede varer.

- Finnes det unntak fra denne hovedregelen i årsregnskapet?
- Har beholdningsvurderingen man må benytte i årsregnskapet, skattemessige konsekvenser?
- Må man bruke årsregnskapsbestemmelsene med hensyn til beholdningsvurdering også i driftsregnskapet?

Svar:

- For varer med lang tilvirkningstid, og hvor det foreligger kontrakt på salget, skal man normalt inkludere påslag for forventet fortjeneste i forbindelse med overskuddsberegningen. Små bedrifter kan unnlate slik inntektsføring.
- Fremgangsmåten i årsregnskapet har ingen effekt på betalbar skatt siden det for skatteregnskapet gjelder egne, skattemessig gunstige vurderingsregler for tilvirkede varer. Litt grovt kan vi si at verdien skal settes til direkte kostnader, direkte materialer og direkte lønn.
- I driftsregnskapet er man ikke bundet av verken årsregnskaps- eller skattebestemmelser.

Det er altså ulike alternativer for verddivurdering av tilvirkede varer på lager, men det er også ulike måter å presentere beholdningsendringen på i resultatoppstillingen. Valg av en god presentasjonsform vil øke informasjonsverdien av resultatoppstillingen. Vi skal nedenfor se på noen slike alternativer.

- Beholdningsendring av de tilvirkede varene presenteres som en del av periodens *verdiskaping eller produksjonsverdi*. Begrepet verdiskaping (produksjonsverdi) brukes i denne sammenhengen for verdien av det man har produsert i perioden. Dette er noe annet enn tilvirkningskost ved at man i større eller mindre grad også inkluderer forventet fortjeneste. Løsningen foretrekkes særlig hvor tilvirkningstiden er lang, og hvor det er få og store produkter/leveranser. Også i virksomheter som produserer for lager av sesongutjevne årsaker, og hvor det er liten tvil om at varene vil bli solgt til rimelig sikre priser, kan metoden være å foretrekke for å få en realistisk kortperiodisk resultatmåling.
- Alternativt kan beholdningsendringen av tilvirkede varer komme som en korreksjon til kostnadene. Man beregner da verdien av beholdningsendringen og korrigerer periodens påløpne kostnader med denne samlesummen. De spesifiserte kostnadene i resultatoppstillingen, for eksempel til lønn, gjelder da periodens produksjon uavhengig av om den er solgt eller har gått til lageroppbygging. Ved å korrigere periodens påløpne kostnader for verdien av beholdningsendringen får man frem *kostnadene for de solgte varene*, men ikke fordelt på de enkelte kostnadsarter. Inntektene består i dette tilfellet av periodens fakturering, uten korreksjon for lagerendring. Dette er en løsning som sammenfaller med norsk årsregnskapsformat. Man får på denne måten ikke klart frem periodens verdiskaping, et nøkkeltall i mange virksomheter.

- c) Som et alternativ til b) foran kan man splitte opp kostnadene som ligger i beholdningsendringen og korrigere tallene for de ulike kostnadsartene (materialer, lønn osv.), slik at hver av disse viser kostnadene for de solgte varene. La oss for eksempel anta at det er en beholdningsøkning av tilvirkelede varer på kr 1 000, hvorav kr 700 utgjøres av materialer og kr 300 av lønn. Vi justerer da ned periodens kostnader til materialer og lønn med respektive 700 og 300. Ved denne løsningen får man mer detaljert frem kostnadene ved de solgte varene fordelt på de respektive kostnadsarter, men man får fortsatt dårlig informasjon om produksjonens verdiskaping.

Hvilken av disse tre løsningene som velges, har ingen betydning for overskuddsberegningen. Effekten på resultatet avhenger av verdien på beholdningsendringene, ikke hvordan man presenterer dem. Det kommer vi nærmere tilbake til i eksemplet nedenfor, hvor det vises ulike oppstillingsformer og hvordan ulike beholdningsvurdering slår ut på resultatet.

EGENAKTIVITET 1.13

En produksjonsvirksomhet har ved periodens slutt 4 tonn av et biprodukt liggende på lager. Ved periodens begynnelse var lageret tomt. Biproduktet selges for kr 200 per kg til en stabil og sikker avtaker som har garantert å kjøpe det kvantum som kan skaffes. Tilvirkningskostnadene per kg er kr 120. Man ønsker nå å verdsette lageret til kr 200 per kg når driftsregnskapet utarbeides. Revisor hevder at riktig forståelse av regnskapsloven tilsier at beholdningen bare skal verdsettes til kr 120 per kg.

- Har du noen kommentar til revisors synspunkt, ut over at han har rett med hensyn til regnskapslovens bestemmelse på dette punkt?
- Hvor mye bedre/dårligere blir siste periodes resultat om man verdsetter lageret av biprodukter til kr 120 per kg i stedet for kr 200?
- Til hvilken verdi per kg bør lagerverdien settes om man ønsker et mest mulig realistisk perioderesultat?

Svar:

- Revisor synes ikke å være klar over at virksomheten ikke er underlagt regnskapsloven med hensyn til driftsregnskapet. Her gjør man hva man vil, både i relasjon til regnskapslov og revisor. Men det man gjør, bør selvsagt være velbegrunnet, og ikke gjøres for å manipulere regnskapet. Det er imidlertid ikke noe som tilsier at en verdivurdering til kr 200 representerer noen slik manipulering.
- Perioderesultatet ville blitt dårligere om man valgte å vurdere beholdningen til kr 120 i stedet for kr 200. Resultatforverringen ville blitt: $kr\ 80 \times 4\ 000 = kr\ 320\ 000$.
- Ut fra beskrivelsen i oppgaven synes avgjort salgspris kr 200 å være riktig som vurderingsgrunnlag for beholdningen dersom man ønsker en realistisk resultatmåling. Den uttrykker periodens verdiskaping på en meget god måte.

1.10 Har tradisjonelle kalkyle- og driftsregnskapsformer mistet sin relevans?

I forbindelse med fremveksten av ABC ble det hevdet at tradisjonelle kalkyle- og driftsregnskapssystemer hadde utspilt sin rolle. De sentrale aktører i utviklingen av ABC, H. Thomas Johnson og Robert S. Kaplan, publiserte i 1987 boka *Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting*. Man var sterkt kritisk til de tradisjonelle systemene, som nærmest stod for fall. Ikke desto mindre har de samme fagfolkenes lærebøker av nyere dato et ikke uvesentlig innslag også av tradisjonelle metoder. Mye kan tyde på at man innen et fagområde hvor utviklingen ikke har vært preget av de store omveltninger, hungret etter noe nytt og gikk langt i sin lovprising av det nye konseptet. Det er nok fortsatt slik at de fleste virksomheter har mye å hente ved å utnytte mulighetene innenfor relativt tradisjonelle rammer. ABC gir imidlertid et økt fokus på de faktorene som egentlig driver kostnadene, og gir i mange sammenhenger en riktigere kostnadsfordeling til produktene. Et kalkylesystem basert på noen få, tradisjonelle og enkle kostnadsdrivere, kan i noen tilfeller bli vel enkle. ABC har ikke fått særlig stor effekt på driftsregnskapsrapporteringen så langt, men mange har hatt (og vil få) stor glede av metoden for å finne frem til riktigere kostnadskalkyler for produktene. Boka til Johnson/Kaplan gir en meget interessant beskrivelse av utviklingen på regnskapsområdet fra århundreskiftet og frem til våre dager. Blant annet tar de opp rapporteringsrutinene i DuPont og General Motors, og viser at dagens mest brukte nøkkeltall og rapporter var i utstrakt bruk i disse virksomhetene allerede omkring 1920. Det som først og fremst har endret seg, er arbeidet med å fremstille rapportene. Det er blitt mye enklere med datamaskinassistanse. De virksomheter som ligger lengst fremme med hensyn til økonomistyring, har selvsagt kommet et stykke videre gjennom avansert utnyttelse av de muligheter moderne regnskapsløsninger med flerdimensjonal registrering gir. Det er nok likevel et faktum at de ledende virksomhetene for 80–90 år siden hadde en mer avansert økonomistyring enn mange gjennomsnittlige virksomheter har i dag. Tilgjengelige dataløsninger o.l. har ofte muligheter som bare i begrenset grad utnyttes.

I DuPont utviklet man tidlig i forrige århundre den fortsatt mye brukte DuPont-modellen. Denne viser sentrale sammenhenger for å kunne påvirke total kapitalrentabiliteten, et sentralt mål for lønnsomhet den gang som i dag. Man splittet total kapitalrentabiliteten i to hovedelementer: kapitalens omløpshastighet og overskuddsgrad. Total kapitalrentabilitet var det helt sentrale nøkkeltallet for prestasjonsmåling, også i desentraliserte virksomheter. Det var også grunnlaget for tildeling av kapital til ekspansjon i desentraliserte virksomheter. Total kapitalrentabiliteten kombinerte et lønnsomhetsmål med kapitalbruken slik at man fikk et prestasjonsmål som fanget opp begge faktorer. General Motors hadde en meget suksessfull periode fra omkring 1920 og 50 år fremover. De hadde mange og store fabrikker og fremstilte etter tidens forhold kompliserte produkter, og klarte på en imponerende måte å holde styr på det hele. Økonomifunksjonen ble ledet av den personen som tidligere hadde arbeidet for DuPont og hadde utviklet blant annet DuPont-modellen. Man praktiserte desentralisering av ansvar for en rekke funksjoner, men hadde en utstrakt sentral kontroll av oppnådde resultater i de desentraliserte enhetene. Johnson/Kaplan hevder at disse selskapene, og andre,

gradvis la for mye vekt på eksternregnskapet og de strengere krav som ble stilt til dette. Utviklingen av et tidsmessig driftsregnskap for prestasjonsmåling og kontroll ble forsømt. Systemene man brukte på 1970-tallet og fremover, var etter deres mening lite egnet til å løse de problemer virksomhetene da stod overfor

GM opplevde en stadig økende konkurranse fra europeiske og japanske bilprodusenter. De gammeldagse systemene, i stor grad eksternregnskapsorientert, var ikke egnet til å møte denne konkurransen. Kostnadene ved utvikling av nye bilmodeller stod ikke klart for markedsføringsfolkene. Man fikk ikke tydelig frem kostnadene ved ulike designvalg, og produksjonen mottok ikke relevant informasjon om kvalitetskostnader og gjennomløpstider. Litt populært og overdrevet konkluderte Johnsen/Kaplan med at dette var slutten for de tradisjonelle driftsregnskapssystemer, hvilket er en sterk overdrivelse.

Det alle vil være enige i, er at driftsregnskapssystemene hele tiden har et forbedringspotensial, og at det kontinuerlig skjer en utvikling som gjør at driftsregnskapet må tilpasse seg nye behov. Ofte skjer denne tilpasningen ved at en økende andel ikke-finansielle data må tas hensyn til ved prestasjonsvurdering og planlegging av veien mot måloppnåelse.

Man skal også være oppmerksom på at norske virksomheter gjennomgående er svært små i internasjonal sammenheng, og at det også har betydning for valg av løsninger. Orkla er et av de større norske selskapene målt etter omsetning, og er gigantisk i forhold til den typiske norske bedrift. Men man skal være klar over at internasjonalt er de bare en veps. Og innen varehandel har store virksomheter som Wal-Mart en omsetning som tilsvarer ca. 15 ganger hele dagligvareomsetningen i Norge, og Carrefour 7 ganger, mens Lidl, langt bak i køen, bare har litt høyere omsetning enn den totale norske dagligvarehandelen. Aldi, en annen stor aktør, har klart å selge 200 000 PC-er på 12 minutter mot kontant betaling, innkjøpt med 6 måneders kreditt. Rema, Rimi og Coop, store etter norske forhold, blir knapt synlige i et slikt bilde, og økonomistyringsproblemene antar derfor også noe andre dimensjoner. Selv om grunnproblemene er de samme, vil valg av løsninger gjennomgående måtte bli langt enklere i små virksomheter.

1.11 Tradisjonelt driftsregnskap kan alltid gjøres bedre

For et konkurranseutsatt næringsliv er det viktig at man hele tiden er på vakt og ikke hviler på sine laurbær, at man har en topp motivert stab, og at de som kan påvirke resultatet, får tilgang på viktig og riktig styringsinformasjon. Det gjelder å være kreativ med hensyn til å forbedre de økonomiske styringssystemene, og her står brukerne av dataene sentralt. Dagens regnskapspakker har store muligheter for registrering og rapportering av data i ulike dimensjoner. Det er imidlertid et stort og kontinuerlig behov for å utnytte mulighetene på lønnsomt vis. Fra tid til annen dukker det opp populære, nye metoder. De nye megatrendene innenfor økonomisk styring representerer en viktig vitamininnsprøying i flere, særlig store organisasjoner. Det gir mulighet til å forene anstrengelsene omkring noe nytt og spennende. Det gir også godt grunnlag for konsulentvirksomhet. Ikke sjelden viser det seg at «det nye» har begrenset levetid og representerer et visst

innslag av «keiserens nye klær». De fleste virksomheter har et stort uutnyttet potensial til å gjennomføre små og gradvise forbedringer i de systemer de har, også innenfor relativt tradisjonelle rammer. Det gjelder ikke minst å lytte til brukerne. Det store flertall av virksomhetene har gjerne nok med å få selv enkle systemer til å virke. Gode økonomistyringssystemer er viktig, men om de er rimelig gode, er det trolig andre faktorer som først og fremst avgjør virksomhetens suksess. Har man gale produkter, er i gal bransje eller ikke har riktige personer ansatt, hjelper det trolig lite med det siste og beste innenfor økonomistyring, kanskje snarere tvert imot. Dårlige økonomistyringssystemer kan imidlertid være med på å ødelegge det som hadde et godt iboende grunnlag for suksess.

I virksomheter som kan antas å ha glede av ABC, men hvor man føler at ABC i full skala ikke forsvarer kostnadene det medfører, kan man godt fortsette med sin tradisjonelle grunnmodell utvidet med en mer aktivitetsorientert oppdeling av de indirekte kostnadene. Dette kan enkelt gjøres under både normalkost og standardkost, og er for øvrig en løsning mange virksomheter hadde lenge før noen hadde hørt om ABC.

For øvrig gjelder det samme innenfor økonomistyring som for virksomhetens utvikling generelt: Kontinuerlig forbedring er viktig, selv om det skjer i små steg. Men det er viktig at det blir mange steg!