

# **Introduktion til virksomhedens bogføring og regnskab**

Kapitel 8  
Virksomhedens lønsomhedsmønster,  
herunder introduktion til nye  
omkostningstyper

## Hvor er vi?

### Kap. 1 og 2:

Varetransaktioner beskrevet som handlingskæder og registreringer

### Kap. 3 og 4:

Resultat- og likviditetsbeskrivelser for handels- og fremstillingsvirksomheder

### Kap. 5, 6 og 7:

Det dobbelte bogholderi (debet og kredit)

### Kap. 8:

**Virksomhedens lønsomhedsmønster (resultatopgørelse)**

### Kap. 9:

Virksomhedens lønsomhedsmønster (balance)

### Kap. 10 og 11:

Gennemgang af fuldstændig bogførings- og afslutningsproces

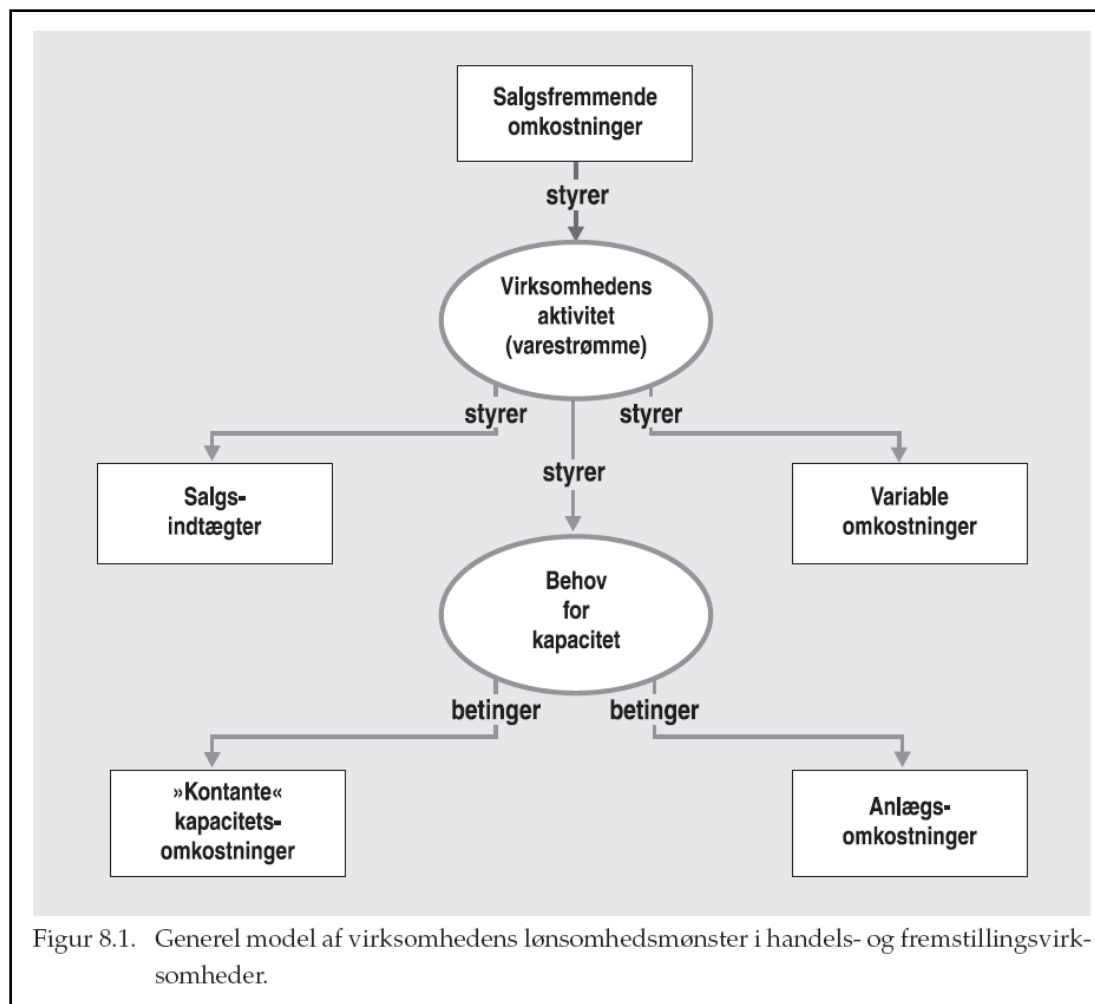
### Kap. 12:

Perspektivering af bogholderi og regnskab

## **Andre omkostningstyper**

- Salgsfremmende omkostninger
- Faste omkostninger – Kapacitetsomkostninger:
  - "Kontante" kapacitetsomkostninger
  - Anlægsomkostninger

## Virksomhedens lønsomhedsmønster



## Salgsfremmende omkostninger

- Salgsfremmende omkostninger er omkostninger for forbruget af ressourcer, der har til formål at styre salgets mængde og sammensætning gennem påvirkning af virksomhedens potentielle kundegrundlag
- Markedsføringsbidraget er forskellen mellem aktivitetens dækningsbidrag og de salgsfremmende omkostninger
- Der kan være måleproblemer i forhold til salgsindsatsens påvirkning af aktiviteten
- Salgsindsatsen vedrører ikke nødvendigvis hele virksomheden, men måske blot enkelte produkter og kunder. I disse tilfælde bør disse omkostninger henføres til de enkelte produkter/kunder, såfremt dette er muligt

<b>Virksomhedens lønsomhedsmønstre</b>
Varesalg
- VO
= DB
- SFO
= MFB
- Kapacitetsomk.
= IB
- Afskrivninger
= Resultat før renter

## Kapacitetsomkostninger

- Ved kapacitet forstås produktionsfaktorer, som ikke er defineret ved den enkelte varetransaktions handlingskæde, og som derfor ikke i enhver situation kan tilpasses aktivitetens mængde og sammensætning
- Kapacitetsomkostninger er de omkostninger, som kapacitet medfører
- Begrebet kapacitet vedrører produktionsfaktorer, som *ikke* kan købes i markedet i vilkårlige små andele, eksempelvis bygninger, maskiner og administration

Virksomhedens lønsomhedsmønster
Varesalg
- VO
= DB
- SFO
= MFB
- Kapacitetsomk.
= IB
- Afskrivninger
= Resultat før renter

## Kapacitetsomkostninger

- "Kontante" kapacitetsomkostninger (eksempler):
  - Løn til ledere og ansatte med månedsløn
  - Kontorhold
  - Forsikringer
  - Omkostninger til ekstern bistand
- KKO er énperiodiske omkostninger
- Trækkes KKO fra MFB fås indtjeningsbidraget (IB)

<b>Virksomhedens lønsomhedsmønster</b>
Varesalg
- VO
= DB
- SFO
= MFB
- Kontante Kapacitetsomkostninger.
= IB
- Afskrivninger
= Resultat før renter

## Kapacitetsomkostninger

- Anlægsomkostninger (eksempler):
  - Bygninger
  - Maskiner
  - Inventar
- Ved flerperiodiske anlægsomkostninger foretages afskrivninger (omtales senere).

<b>Virksomhedens lønsomhedsmønster</b>
Varesalg
- VO
= DB
- SFO
= MFB
- Kontante Kapacitets- omkostninger.
= IB
- Afskrivninger
= Resultat før renter



## Kapacitetsomkostninger

- Variabilitet:
  - I hvor høj grad kapaciteten afhænger af salget, altså i hvor små enheder ressourcen kan anskaffes
- Reversibilitet:
  - Hvor nemt det er at afskaffe en ressource, f.eks. fyre en medarbejder eller sælge et anlægsaktiv

<b>Virksomhedens lønsomhedsmønster</b>
Varesalg
- VO
= DB
- SFO
= MFB
- Kapacitetsomk.
= IB
- Afskrivninger
= Resultat før renter

## Eksempler på samspil mellem aktivitet og kapacitet

Eksempel 1. En virksomhed under fortsat ekspansion							
	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5	År 6	I alt 1-6
Varesalg	20.000	25.000	30.000	35.000	40.000	50.000	200.000
- Variable omk.	8.000	10.000	12.000	14.000	16.000	20.000	80.000
= Dækningsbidrag	12.000	15.000	18.000	21.000	24.000	30.000	120.000
- Kapacitetsomk.	12.000	13.000	14.000	15.000	20.000	21.000	95.000
= Resultat	0	2.000	4.000	6.000	4.000	9.000	+25.000
Eksempel 2. En virksomhed under fortsat tilbagegang							
	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5	År 6	I alt 1-6
Varesalg	50.000	40.000	35.000	30.000	25.000	20.000	200.000
- Variable omk.	20.000	16.000	14.000	12.000	10.000	8.000	80.000
= Dækningsbidrag	30.000	24.000	21.000	18.000	15.000	12.000	120.000
- Kapacitetsomk.	21.000	21.000	20.000	20.000	18.000	15.000	115.000
= Resultat	+9.000	+3.000	+1.000	-2.000	-3.000	-3.000	+5.000
Eksempel 3. En virksomhed under svingende aktivitet fra år til år							
	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5	År 6	I alt 1-6
Varesalg	35.000	40.000	30.000	35.000	25.000	35.000	200.000
- Variable omk.	14.000	16.000	12.000	14.000	10.000	14.000	80.000
= Dækningsbidrag	21.000	24.000	18.000	21.000	15.000	21.000	120.000
- Kapacitetsomk.	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000	120.000
= Resultat	+1.000	+4.000	-2.000	+1.000	-5.000	+1.000	0

Figur 8.2. Tre eksempler til illustration af mulige samspil mellem aktivitet og kapacitetsomkostninger.

# Eksempler på ”kontante” kapacitetsomkostninger

Eksempler på »kontante« kapacitetsomkostninger			
	Periodiske udbetaling		Ad hoc udbetaling iht. faktura eller anden individuel dokumentation
	med faste beløb	med varierende beløb	
<b>Lokalekapacitet, egen ejendom:</b>			
Forsikringer	x		
Ejendomsskatter	x		
Faste afgifter	x		
Renovation	x		
Reparationer			x
Vedligeholdelse		x	x
Containerleje	x		
Regøringservice	x	x	
Rengøringsmaterialer			x
Etc.			
<b>Lokalekapacitet, lejede lokaler:</b>			
Husleje	x		
Forsikringer	x		
Vedligeholdelse o.l.		x	x
Rengøringservice	x	x	
Rengøringsmaterialer			x
Etc.			
<b>Materiel kapacitet:</b>			
Forsikringer	x		
Reparationer			x
Vedligeholdelse		x	x
Reserve dele			x
Værktøjer, etc.			x
Kraft, fast afgift	x		
Vægtafgift, biler	x		
Etc.			
<b>Medarbejderkapacitet:</b>			
Løn	x		
Fast ugeløn	x		
Timelønnet medhjælp		x	
Betaling for overtimer		x	
Tillæg for forskudt tid		x	
Personaleforsikringer	x		
Arbejdsbeklædning			x
Kittelleje og -vask	x	x	
Fortæring o.l.			x
Kantinetilskud	x	x	
Uddannelse	x		x
Kontingenter	x		
Abonnementer	x		
Kontorartikler			x
Tryksager			x
Telefgifter	x	x	
Mindre anskaffelser			x
Rejseomkostninger			x
Repræsentation			x
Kilometerpenge		x	
Etc.			
<b>Rettigheder:</b>			
Advokatsalær			x
Revisorhonorar			x
Patentomkostninger	x		
Etc.			

Figur 8.3. Eksempler på ”kontante” kapacitetsomkostninger.

## Typiske posterings af KKO

Resultatkonto				Posteringsseksempler knyttet til de »kontante« kapacitetsomkostninger	Balancekonto			
Omkostning (Debet)		Indtægt (Kredit)			Aktiv (Debet)		Passiv (Kredit)	
Debet	Kredit	Debet	Kredit		Debet	Kredit	Debet	Kredit
					Konto for likvide beholdninger			
A ←				Kontant kapacitetsomkostning		→ A		
							Konto for omkostningskreditorer	
B ←				»Kontant« kapacitetsomkostning købt på kredit			→ B	
				Betaling af omkostningskreditorer		C ↔ C		
					Konto for forudbetalte omkostninger			
	D ←			»Kontante« kapacitetsomkostninger reguleret ved regnskabsafslutning ultimo for forudbetalte omkostninger	→ D			
E ←				Forudbetalte omkostninger primo overføres til omkostningskonto	→ E			
							Konto for skyldige omkostninger	
F ←				»Kontante« kapacitetsomkostninger reguleret ved regnskabsafslutning ultimo for skyldige omkostninger			→ F	
	G ←			Skyldige omkostninger primo overføres til omkostningskonto		→ G		

Figur 8.4. De principielle posterings af "kontante" kapacitetsomkostninger.

## Datering, periodeafgrænsning og bogføring af anlægsomkostninger

- Afskrivninger udtrykker anlægsomkostningernes periodiseringer i perioderegnskabet
- Pointen med afskrivninger er at sørge for, at omkostningerne i perioderegnskabet passer til det pågældende forbrug af den flerårige ressource
- Anlægsaktivinvesteringerne fordeles over alle de år, hvor de udgør en kapacitet
- Denne periode kaldes virkningsperiode eller levetid
- Eksempler på omkostninger, som typisk afskrives:
  - Bygninger
  - Installationer
  - Produktionsmaskiner
  - Biler
  - Inventar
  - EDB-udstyr

## Eksempel på successiv/lineær afskrivning (typisk for bygninger)

Eksempel på successiv årlig afskrivning af en anlægsinvestering:	
Anlæg, som skal danne kapacitetsgrundlag for 4 års drift, anskaffes for og bogføres som beholdning under aktiver til	120.000
- Omkostningsandel (= afskrivning) i 1. års resultatopgørelse	-30.000
= Beholdning af anlægsomkostninger (anlægsaktiver) ultimo år 1 og primo år 2	90.000
- Omkostningsandel (= afskrivning) i 2. års resultatopgørelse	-30.000
= Beholdning af anlægsomkostninger (anlægsaktiver) ultimo år 2 og primo år 3	60.000
- Omkostningsandel (= afskrivning) i 3. års resultatopgørelse	-30.000
= Beholdning af anlægsomkostninger (anlægsaktiver) ultimo år 3 og primo år 4	30.000
- Omkostningsandel (= afskrivning) i 4. års resultatopgørelse	-30.000
= Beholdning af anlægsomkostninger (anlægsaktiver) ultimo år 4 og primo år 5	0

Figur 8.5. Eksempel til illustration af anlægsomkostningernes periodisering gennem årlige afskrivninger.

- Andre typer afskrivninger er fx saldoafskrivning (typisk for maskiner) eller straksafskrivning (typisk for EDB-udstyr).

## Bogføring af anlægsomkostninger

Resultatkonto				Posteringsseksempler knyttet til anlægsomkostningernes anskaffelse og periodisering	Balancekonto			
Omkostning (Debet)		Indtægt (Kredit)			Aktiv (Debet)		Passiv (Kredit)	
Debet	Kredit	Debet	Kredit		Debet	Kredit	Debet	Kredit
				Køb af anlægsaktiv på kredit	A ←			→ A
B ←				Afskrivning på anlægsaktiv som udtryk for årets anlægsomkostninger		→ B		
				Betaling af anlægskreditorer				
					Konto for likvide beholdninger			
						C ←		→ C

Figur 8.6. De principielle posteringer af anlægsomkostninger.

© Forlaget Samfundslitteratur

A: Anskaffelse af anlægsaktiv

B: Løbende brug af anlægsaktiv

C: Betaling for anlægsaktiv

## Variable handelsomkostninger: Hjemtagelsesomkostninger

- Formålet er at samle omkostningerne til fx fragt/told samt omkostningerne til leverandøren, da de alle er en del af stykomkostningen på den modtagne vare. Årsagen til denne procedure er, at omkostningerne fremgår af forskellige bilag (fx fakturaer fra henholdsvis leverandør og speditør). Der er således tale om såkaldte *hjemtagelsesomkostninger*



## Variable handelsomkostninger: Hjemtagelsesomkostninger

	Virksomhedens balancekonto som samleregister for beholdninger									
	Konti for aktiver (Debet-konti)						Konti for passiver (Kredit-konti)			
	Konto for varedebitorer		Konto for varelager		Konto for likvide beholdninger		Konto for egenkapital		Konto for varekreditorer	
	Øges	Mind-skes	Øges	Mind-skes	Øges	Mind-skes	Mind-skes	Øges	Mind-skes	Øges
	Debet	Kredit	Debet	Kredit	Debet	Kredit	Debet	Kredit	Debet	Kredit
<b>Beholdninger primo</b>	160		50		210			350		70
							<b>Resultatkonto</b>			
Varekøb på kredit			180							180
Hjemtagelsesomkostninger med kredit fra speditor			20							20
Udbetaling til varerebitorer inkl. speditor						220			220	
Varesalg på kredit	310							310		
Vareforbrug inkl. hjemtagelsesomkostninger				220			220			
Indbetaling fra varedebitorer		370			370					
<b>Periodens bevægelser i alt</b>	<b>310</b>	<b>370</b>	<b>200</b>	<b>220</b>	<b>370</b>	<b>220</b>	<b>220</b>	<b>310</b>	<b>220</b>	<b>200</b>
<b>Periodens beholdningsforskydninger</b>		<b>60</b>		<b>20</b>	<b>150</b>			<b>90</b>	<b>20</b>	
<b>Beholdninger ultimo</b>	<b>100</b>		<b>30</b>		<b>360</b>			<b>440</b>		<b>50</b>
<b>I alt aktiver hhv. passiver</b>	<b>490</b>						<b>490</b>			

Figur 8.7. Primo balance, periodens registrerede bevægelser som typeposterings samt ultimo balance for en handelsvirksomhed.

## Variable handelsomkostninger: Hjemtagelsesomkostninger

Resultatkonto				Posteringsseksempler knyttet til varetransaktionerne	Balancekonto			
Omkostning (Debet)		Indtægt (Kredit)			Aktiv (Debet)		Passiv (Kredit)	
Debet	Kredit	Debet	Kredit		Debet	Kredit	Debet	Kredit
				Kontant varekøb	A ←→ A			
				Varekøb på kredit	B ←→→ B			
				Kontant afregnede hjemtagelsesomkostninger	C ←→ C			
				Hjemtagelsesomkostninger »købt« på kredit	D ←→→ D			
				Betaling til varekreditor, herunder også evt. befragter etc.		E ←→ E		
F ←				Vareforbrug inkl. hjemtagelsesomkostninger	→ F			

Figur 8.8. Samlet oversigt over de til varekøbet, herunder hjemtagelsesomkostningerne, knyttede principielle posteringer.

## Variable handelsomkostninger: Salgsomkostninger

- Formålet er at inddrage omkostningerne til f.eks. fragt/vareforsikring samt salgsprovision til sælgerne, da de alle er en del af stykomkostningen på den solgte vare. Årsagen til denne procedure er, at omkostningerne fremgår af forskellige bilag (fx fra henholdsvis speditør og sælger). Der er således tale om såkaldte *salgsomkostninger*

## Variable handelsomkostninger: Salgsomkostninger

	Virksomhedens balancekonto som samleregister for beholdninger									
	Konti for aktiver (Debet-konti)						Konti for passiver (Kredit-konti)			
	Konto for varedebitorer		Konto for varelager		Konto for likvide beholdninger		Konto for egenkapital		Konto for varekreditorer	
	Øges	Mind-skes	Øges	Mind-skes	Øges	Mind-skes	Mind-skes	Øges	Mind-skes	Øges
	Debet	Kredit	Debet	Kredit	Debet	Kredit	Debet	Kredit	Debet	Kredit
<b>Beholdninger primo</b>	160		50		210			350		70
							<b>Resultatkonto</b>			
Varekøb på kredit			200							200
Udbetaling til varekreditorer						220			220	
Varesalg på kredit	310							310		
Vareforbrug				220			220			
<b>Betalt provision til sælgere</b>						15	15			
Indbetaling fra varedebitorer		370			370					
<b>Periodens bevægelser i alt</b>	<b>310</b>	<b>370</b>	<b>200</b>	<b>220</b>	<b>370</b>	<b>235</b>	<b>235</b>	<b>310</b>	<b>220</b>	<b>200</b>
<b>Periodens beholdningsforskydninger</b>		60		20	135			75	20	
<b>Beholdninger ultimo</b>	<b>100</b>		<b>30</b>		<b>345</b>			<b>425</b>		<b>50</b>
<b>I alt aktiver hhv. passiver</b>	<b>475</b>						<b>475</b>			

*Eksempel med provision til sælger på 4,85 % af salgsprisen:*

$$310 * 4,85 \% = 15$$

Figur 8.9. Primo balance, periodens registrerede bevægelser som typeposterings samt ultimo balance for en handelsvirksomhed.

## Variable handelsomkostninger: Salgsomkostninger

Resultatkonto				Posteringsseksempler knyttet til varetransaktionerne	Balancekonto			
Omkostning (Debet)		Indtægt (Kredit)			Aktiv (Debet)		Passiv (Kredit)	
Debet	Kredit	Debet	Kredit		Debet	Kredit	Debet	Kredit
			A ←	Kontant varesalg	→ A			
			B ←	Varesalg på kredit	→ B			
				Indbetaling fra varedebitor	C ← → C			
D ←				Vareforbrug	→ D			
E ←				Beregnet provision af periodens salg			→ E	
				Udbetalt provision		F ← → F		

Figur 8.10. De principielle posteringer for varesalg suppleret med postering af provision til sælgere.

## Resultatopgørelsen

Procentsatser gør, at man nemt kan se omkostningernes relative andel

Ved at se de enkelte delaktiviteter hver for sig, kan man bedre analysere regnskabet

Ville det være muligt at fordele de faste omkostninger ud på delaktiviteterne?

Svar: Kun hvis man havde de nødvendige registreringer af de enkelte delaktiviteters ressourcetræk på kapaciteten

(Beløb i 1.000 kr.)	Delaktiviteter						I alt	
	A		B		C		Beløb	%
	Beløb	%	Beløb	%	Beløb	%		
Indtægt af varesalg	40.000	100	60.000	100	120.000	100	220.000	100
- Variable omkostninger:								
Materialer	4.000	10	21.000	35	30.000	25	55.000	25
Arbejds løn	10.000	25	18.000	30	30.000	25	58.000	26
Andre variable omkostninger	2.000	5	3.000	5	6.000	5	11.000	5
Variable omkostninger i alt	16.000	40	42.000	70	66.000	55	124.000	56
= Dækningsbidrag	24.000	60	18.000	30	54.000	45	96.000	44
- Salgsfremmende omkostninger	10.000	25	2.000	3	12.000	10	24.000	11
= Markedsføringsbidrag	14.000	35	16.000	27	42.000	35	72.000	33
»Kontante« kapacitetsomkostninger							35.000	16
= Indtjeningsbidrag							37.000	17
- Anlægsomkostninger i form af afskrivninger							17.000	8
= Periodens driftsresultat							20.000	9

Figur 8.11. Et eksempel på en periodes resultatopgørelse i struktureret form og med formålsopdeling af salg, variable omkostninger og salgsfremmende omkostninger.