

Omkostningsregnskabets rolle i økonomistyringen

Hvad skal ledelsen vide om økonomistyringens design

af professor Per Nikolaj Bukh, pnb@pnbukh.com, Aalborg Universitet
og ErhvervsPhD-stipendiat Lars G. Dietrichson, lgd@business.aau.dk
Aalborg Universitet

1. Indledning

Kontoplanens struktur er vigtig

En fornuftigt tilrettelagt økonomistyring – og som en del af dette også en gennemtænkt kontoplan – er central. Både for god økonomistyring og dermed, at de rigtige beslutninger kan tages, og for at de regnskaber, der aflægges, er korrekte og giver et hensigtsmæssigt billede af virksomhedens aktiviteter. Når omkostninger kan bestemmes ved direkte registrering opnås i sagens natur en stor præcision allerede ved konteringen. Alternativt kan der ved hjælp af registrering af tid, arbejdsedler, styklister, målinger mv. laves løbende aktivitetsregistreringer, som supplerer den direkte kontering af omkostninger. Der er her tale om, at der foretages registreringer af belastningsenheder på kontoplanens procesinddeling eller formålsinddeling.

Omkostningsmodellen

I andre tilfælde er det ikke muligt eller hensigtsmæssigt at foretage registreringer af omkostninger eller belastningsenheder, således at de opgørelser af omkostninger, der er brug for, kan laves. Det betyder i praksis at der skal anvendes en omkostningsfordelingsmodel – eller blot en omkostningsmodel – til at fordele grundregistrerede omkostninger til forskellige formål eller omkostningsobjekter. Hvilke omkostningsobjekter, der er tale om, afhænger af, hvad der er ledelsesmæssigt behov for – og i forlængelse heraf, hvilke

krav det stiller til økonomistyringskomponenter. Den praktiske konsekvens af dette er, at økonomistyringsrettelæggelse hænger sammen med, hvordan kontoplanen er bygget op. Både således at økonomistyringsbehovet bør afspejles i kontoplanens opbygning og således, at kontoplanens opbygning influerer på, hvordan økonomistyringen kan tilrettelægges. Derfor er det vigtigt at have en god fornemmelse for, hvordan denne sammenhæng er, og hvilke konsekvenser det har. Både når kontoplanen tilrettelægges og når økonomistyringsmodellen udvikles.

Økonomistyring handler om ledelse

Økonomistyring handler om ledelse; og da virksomhedens ledelse normalt praktiseres med udgangspunkt i bestyrelse og direktion – og ikke bestemmes af økonomiafdelingens ønsker og ideer – kræver et godt design af den økonomiske styringsmodel for det første, at økonomiafdelingen har forretningsforståelse og et ledelsesperspektiv på økonomistyringen. For det andet kræver det også at ledelsen forstår sig på økonomistyring. Det har de sidste 10-15 år været et gennemgående konferencetema, at økonomifolk skulle være orienteret mod virksomhedens strategi og drift frem for mod bogholderiopgaverne – og her er vi faktisk kommet langt i mange virksomheders økonomifunktion.

Det stiller også krav til den almindelige leder

Men man kan ikke lede med udgangspunkt i økonomistyring, hvis ikke man kender til økonomistyring – og man kan ikke som leder deltage i udviklingen af en god og egnet økonomistyring, hvis ikke man kender til de grundlæggende begreber og principper. Derfor er denne artikel både skrevet til økonomimedarbejdere og til ledere, der ikke har økonomistyring som deres daglige arbejdsfelt, men som har brug for at være med til at udvikle den form for økonomistyring, som de har brug for i deres daglige arbejde. I artiklen vil vi for det første sætte fokus på kontoplanens rolle i økonomistyringen og for det andet skitsere, hvordan omkostningsmodellen tilrettelægges med udgangspunkt i kontoplanens grundregistreringer. Det er en generel problemstilling, som er relevant i alle virksomheder: Store og små såvel som offentlige og private virksomheder.

Fjernvarmesektoren som eksempel

Som en gennemgående referenceramme har vi valgt at tage udgangspunkt i fjernvarmevirksomheder, idet disse indeholder aspekter af både private og offentlige virksomheders økonomistyring. I forbindelse med de aktuelle overvejelser omkring indførelsen af regulering i fjernvarmesektoren, er problemstillingerne i denne artikel særligt relevante, da benchmarking af omkostningsbaserede driftsnøgletal for-

Artiklens struktur og indhold

udsætter en ensartethed i omkostningsberegninger på tværs af virksomheder, som i øvrigt ikke har ensartede produktions-, organisations- og økonomistyringsstrukturer. Dette stiller i særdeleshed krav til omkostningsmodellens opbygning.

Vi vil i artiklen opsummere nogle af de centrale begreber, der indgår, når kravene til en økonomistyringsmodel skal udarbejdes. Vi tager et ledelsesperspektiv, således at det ikke er hensigten at give de præcise definitioner og de regnskabsmæssige regler. Det er mere præcist beskrevet andre steder; men et vidst kendskab til principperne er dog nødvendigt for at kunne forholde sig til, hvad der er man har brug for. Artiklen er med andre ord ikke skrevet som en teknisk vejledning, men har som formål at præsentere den indsigt i økonomistyringsdesign, som man ikke blot har brug for i økonomiafdelingen, men som også skal danne grundlag for at ledelsen forstår, hvilke sammenhæng der er mellem registreringerne i kontoplanen, de regnskabsmæssige rapporteringer og den indsigt i omkostningsstrukturen, som dette giver mulighed for. I afsnit 2 vil vi præsentere de centrale komponenter: Kontoplanen og det eksterne henholdsvis det interne regnskab, samt hvilke krav lovgivningen stiller til regnskaberne.

Herefter vil vi i afsnit 3 dels gå mere i detaljer med, hvilke krav der bør stilles til kontoplanens opbygning samt illustrere, hvorledes dele af økonomistyringen kan designes med udgangspunkt i, at grundlæggende registreringer er foretaget hensigtsmæssigt. I afsnit 4 vil vi gå mere i dybden med økonomistyringen og beskrive, hvilken rolle den har, og hvilke komponenter den består af. Eller rettere sagt *kan* bestå af. I afsnit 5 præsenterer vi de grundlæggende principper bag en aktivitetsbaseret omkostningsmodel således, at omkostninger, der vedrører flere formål, kan fordeles til de enkelte formål på en fleksibel og hensigtsmæssig måde. Endelig afsluttes artiklen med afsnit 6.

2. Hvad består et regnskab af?

Ordentligt registreringsgrundlag

Når der skal aflægges regnskab – eller rettere sagt regnskaber – i virksomheder kræver det, at der er et ordentligt registreringsgrundlag til stede. Dette forudsætter i særdeleshed, at alle virksomhedens økonomiske transaktioner er bogført både hensigtsmæssigt og korrekt. Lovgivningen giver nogle

minimumskrav for dette, men hvis man skal have ledelsesmæssig nytte af den økonomiske information kræver det lidt mere. Det er nødvendigt at tage udgangspunkt i, hvad det er for information, der er brug for – og så herfra fastlægge, hvilke krav det stiller til registreringer og økonomistyringsmodel.

Designet af økonomistyringsmodellen

I mange virksomheder vil designet af en økonomistyringsmodel måske ikke have den samme ledelsesmæssige toprioritet, som det daglige arbejde med at sikre en effektiv drift. Og der kan være langt fra at tænke på rammerne for bogføringen til beslutninger om effektiviseringer og kvalitetsfremmende initiativer, som har kundernes bevågenhed. Men fundamentet for disse beslutninger er en økonomisk information, der er hensigtsmæssigt organiseret.

Da virksomheder er meget forskellige i deres struktur og størrelse, vil de også have forskellige forudsætninger og muligheder for at udvikle deres egen økonomistyringsmodel. Men nytten afhænger af, at økonomistyringen er tilpasset den enkelte virksomheds forskelligartethed, f.eks. hvad angår den måde aktiviteterne er organiseret på, de relationer der er til andre sektorer og i det hele taget, hvad det er for en type virksomhed man driver. Der er dog nogle fælles strukturer, som gør at man ikke starter på helt bar bund. Det drejer sig ikke mindst om kontoplanens systematik, som danner grundlaget for hvilke data man har tilgængelig.

Ensartethed i måden at rapportere

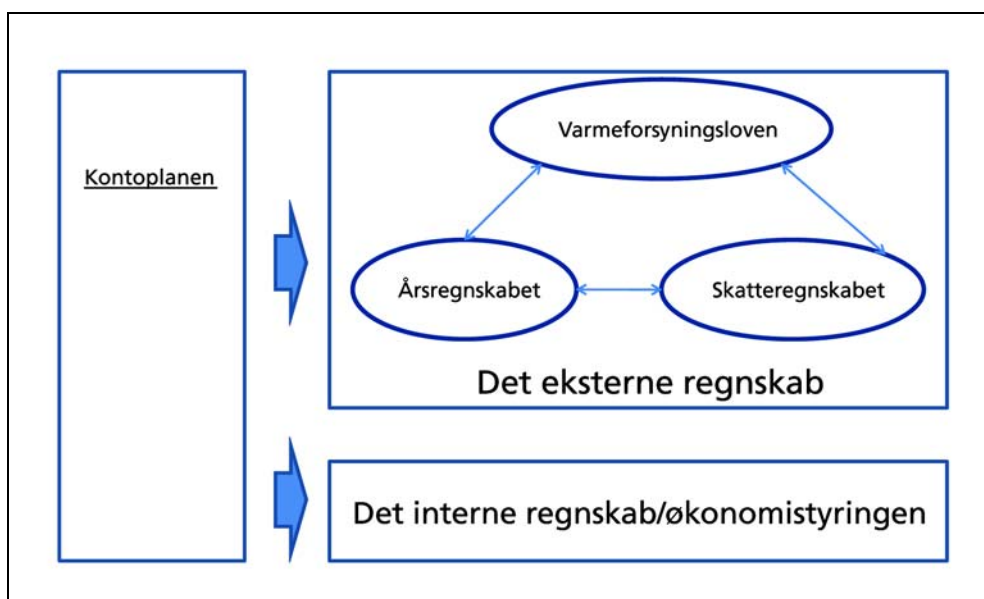
Uanset om virksomheden kun skal sammenlignes med sig selv fra periode til periode, eller også med andre afdelinger eller filialer eller branchen i øvrigt, er vores udgangspunkt desuden, at en nyttig sammenligning af virksomheders økonomiske resultater forudsætter en ensartethed i den måde der rapporteres på og, at data i sig selv er valide. Det gælder i særdeleshed, hvis der er tale om økonomiske nøgletal, der skal indgå i en reguleringsmodel baseret på benchmarking, således som det allerede er tilfældet eller er under overvejelse i forsyningssektoren (elektricitet, vand og fjernvarme).

2.1. Hvilke krav stiller lovgivningen til regnskaberne?

Krav i forbindelse med regnskaber

Når man driver virksomhed skal man kunne aflægge et regnskab i henhold til den gældende lovgivning. Det drejer sig om *årsregnskabsloven* for aktieselskaber – og det drejer sig for virksomheder, som er skattepligtige, om et *skatteregnskab*

af hensyn til den korrekte opgørelse af skattebetalingen. Det er kendt stof i økonomiafdelingen, hvorledes forskellene mellem årsregnskabet og skatteregnskabet håndteres, og hvorledes forskellene mellem de to regnskaber afstemmes. Det gælder for eksempel ved opgørelse af udskudt skat og mht. hvad der regnes for en omkostning i driftsregnskabet henholdsvis en fradragsberettiget omkostning.



Figur 1. Kontoplanen og dens anvendelse til det interne og det eksterne regnskab

Fælles for disse to regnskabsrapporteringer er endvidere, at deres hovedformål kan siges at være at tilfredsstille eksterne regnskabsbrugeres behov, frem for at danne grundlag for virksomhedens ledelse. Afhængig af virksomhedstypen udarbejder økonomiafdelingen også andre typer regnskaber og rapporter. I fjernvarmevirksomheder aflægges eksempelvis også et regnskab efter varmforsyningsloven. Tilsvarende udarbejdes f.eks. i pengeinstitutter forskellige indberetninger til Finanstilsynet og andre myndigheder, som i nogle tilfælde også skal påtegnes af en revisor. Med en fællesbetegnelse kan årsrapport, skatteregnskab og eventuelt andre lovpligtige regnskabskrav siges at udgøre de eksterne regnskaber.

I den øverste højre side af figur 1 har vi illustreret sammenhængene mellem det eksterne regnskabs rapporteringer, således at pilene imellem rapporterne viser, at det principielt er muligt at afstemme forskellene mellem dem, med

Det eksterne regnskab

hensyn til de forskellige regnskabsprincipper. De andre elementer af figuren vender vi tilbage til. Det er en selvfølge at de eksterne lovpligtige krav skal overholdes, og selv om vi i denne artikel nedtoner kompleksiteten i den eksterne regnskabsafregning en smule, er der naturligvis ikke tale om en ukompliceret opgave. Sagen er blot, at de krav, som det eksterne regnskab stiller, ikke må overskygge det behov der er for at organisere den økonomiske information på en måde, så den kan anvendes fremadrettet i arbejdet med at skabe mere effektive virksomheder. Det er derfor vi med denne artikel sætter fokus på det ledelsesmæssige behov i relation til virksomhedens økonomiske model.

2.2. Kontoplanen: Virksomhedens registreringsmodel

Kontoplanen

I den venstre side af figur 1 har vi vist kontoplanen som et fælles grundlag for både det eksterne og interne regnskab. Kontoplanen bestemmer for det første, hvordan virksomhedens økonomiske transaktioner – dvs. fakturaer, betaling af løn etc. – registreres. For det andet rummer kontoplanen også konti som danner grundlaget for alle de beregninger man af hensyn til det eksterne og interne regnskab foretager. Principielt kunne man nøjes med at foretage en systematisk registrering, dvs. bogføring, af alle af transaktionerne med omverdenen én gang – og så foretage de nødvendige beregninger på grundlag af dette uden for bogføringssystemet i et regneark. Men for at kunne foretage afstemninger foretrækker man ofte, at opbygge kontoplanen, så de nødvendige omkostningsfordelinger også kan rummes i det samme system.

Grundregnskabet

Det er særligt vigtigt, at have fokus på bogføringen af de økonomiske transaktioner, dvs. virksomhedens *grundregnskab*, idet dette bestemmer, hvor nemt og godt det interne og eksterne regnskab kan opbygges. Den resterende del af kontoplanen struktur er en følge af, de krav det interne og eksterne regnskab stiller – og dermed mere et spørgsmål om teknisk set at få struktureret kontoplanen hensigtsmæssigt.

Ikke økonomiske data

Ud over de økonomiske registreringer, dvs. beløb, vil man ofte i det samme it-system integrere en række ikke-økonomiske data. Dels fordi disse skal bruges til at beregne beløbene og dels fordi disse data anvendes i de interne og eksterne rapporteringer. Det drejer sig f.eks. om personaleoplysninger (skattesatser, adresser, anciennitet etc.), kunderne

(vilkår, tilslutninger, arealer etc.) eller produktions- og distributionsforhold (anlægs alder, effektivitet, kvalitet etc.). Nogle gange vil man bruge betegnelsen administrative systemer eller ERP-systemer om de integrerede it-systemer, idet ERP står for Enterprise Resource Planning. Disse systemer går vi ikke yderligere i detaljer med.

2.3. Det interne Regnskab: økonomistyringen

Det interne regnskab Tilsvarende det *eksterne regnskab* som anvendes ved rapportering til omverdenen, bruger vi betegnelsen det *interne regnskab* om de regnskaber og modeller, som anvendes til ledelse af virksomheden. Den centrale komponent i det interne regnskab er på den ene side *budgettet*, samt de processer, periodevise rapporteringer, beregninger af budgetafvigelser etc. der knytter sig hertil. På den anden side består det interne regnskab også af en række teknikker og metoder til at støtte budgetlægning, vurdere lønsomhed af forskellige aktiviteter etc. Det skal bemærkes, at dette (interne) budget kan udarbejdes, opstilles og detaljeres, således som der er et ledelsesmæssigt behov for det.

Økonomistyring Med en fællesbetegnelse vil man ofte bruge begrebet *økonomistyring* nogenlunde synonymt med det interne regnskab, idet ordet styring betoner, at det er en ledelsesmæssig aktivitet, i modsætning til det eksterne regnskab, som "kun" er en rapportering til eksterne interessenter, herunder kunder og myndigheder, om hvad resultatet af periodens drift har været. I daglig tale bruges begrebet økonomistyring dog også om hele den finansielle styring, idet man oftest vil have ét it-system, som integrerer bogføring, ekstern rapportering og de rapporteringer der laves til ledelsesmæssig brug. Men reelt set er der tale om tre forskellige opgaver, og den klassiske problematik er, at fordi bogføringen og det eksterne regnskab er lovreguleret og derfor skal være i orden, så træder den ledelsesmæssige anvendelse i baggrunden og bliver nedprioriteret.

Desuden er principperne for de eksterne regnskaber som udgangspunkt ens virksomheder imellem. Derfor vil disse regnskaber også i et vidt omfang være opstillet nogenlunde ens. Så de hensyn, der i opbygningen af kontoplaner tages til det eksterne regnskab er nemmere at håndtere på en ensartet måde. De enkelte virksomheders struktur og organisering samt den måde man ønsker at lede dem på kan derimod være meget forskellig, og et godt tilrettelagt internt

regnskab – altså økonomistyringen – vil derfor være forskelligt fra virksomhed til virksomhed – og dermed vanskeligere at håndtere i et standardsystem, der skal kunne bruges af alle virksomheder.

Opbygning af økonomistyringen

3. Hvad skal vi med kontoplanen?

Det er naturligvis vigtigt, at kunne aflægge korrekte regnskaber, men hvis de økonomiske registreringer også skal kunne danne grundlag for en nyttig ledelsesinformation skal man samtidig have fokus på, hvad det er for en information, der er brug for. Det betyder, at man også skal interessere sig for, hvorledes det interne regnskab eller med et andet ord, *økonomistyringen*, er opbygget.

Velvidende, at ikke alle i virksomheden synes, at økonomistyring, kontoplaner og regnskabsaflæggelse er de mest centrale dele af driften af en virksomhed, har vi alligevel valgt i denne artikel, at sætte fokus på hvordan en virksomheds økonomistyring kan opbygges – og som en del heraf, hvilke krav dette stiller til de økonomiske registreringer – altså *kontoplanen*. Det gør vi både fordi det er en central del af økonomistyringen og fordi de ledere, som vi mener også skal interessere sig for økonomistyring skal forstå disse grundprincipper.

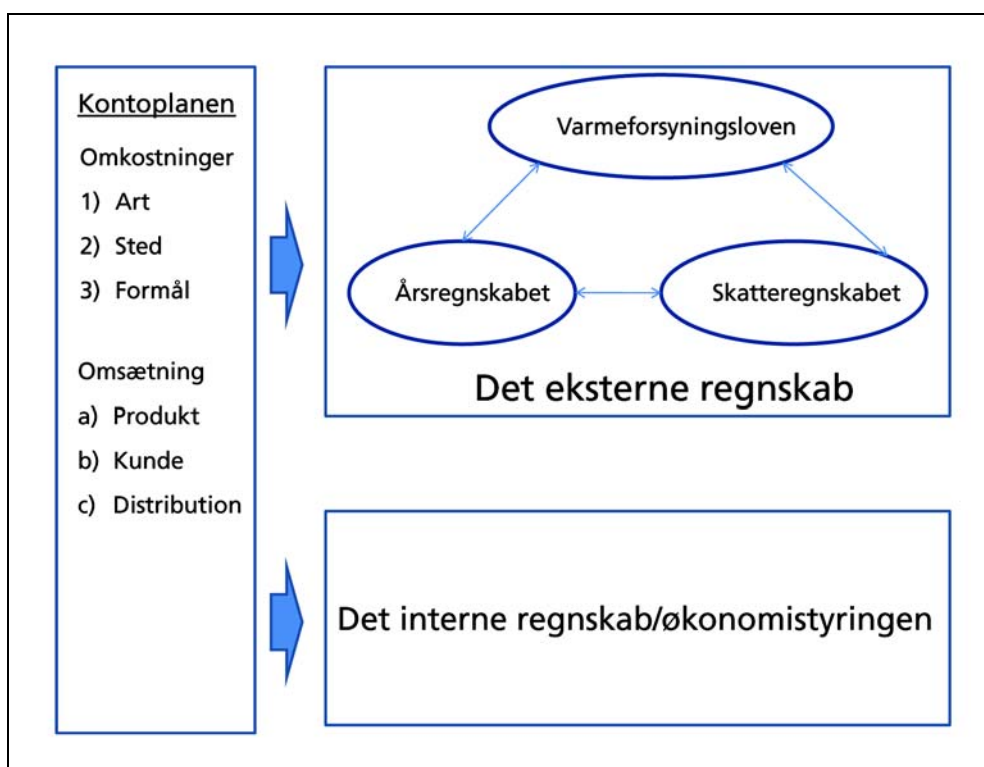
3.1. Hvorfor interessere sig for kontoplanen?

En godt tilrettelagt kontoplan tilpasset virksomhedens behov, samt en tilhørende konteringsinstruks, er selve kernen i et regnskabssystem. Hvis kontoplanen anvendes korrekt vil man have et tilstrækkelig grundlag for at udarbejde det eksterne regnskab og man vil overholde forskellige lovgivningers krav samt til en vis grad også have det tilstrækkelige regnskabsmæssige grundlag til at kunne levere rapporter og nøgletal til virksomhedens ledelse.

Økonomistyring som ledelsen kan anvende

I tillæg danner kontoplanen udgangspunktet for økonomistyringen – som drejer sig om at anvende den økonomiske information til f.eks. at træffe bedre beslutninger, fremme bestemte målsætninger, sikre overholdelsen af budgetterne etc. Det drejer sig altså om at se regnskabsvæsenet i forhold til de ledelsesmæssige behov – og på baggrund af dette sørge for at registreringerne bygges op på en måde, så de rapporter der kommer ud af det kan anvendes af ledelsen.

Det illustreres på det principielle plan i figur 2, hvor vi i den højre side for oven viser sammenhængene mellem det eksterne regnskabs rapporteringer, således som vi beskrev det i forrige afsnit. Nederst i figuren er økonomistyringens komponenter vist som en black-box, hvilket vi vender tilbage til i næste afsnit. Til venstre i figuren er vist typiske eksempler på kontoplanens dimensioner for henholdsvis registreringen af omkostningerne og omsætningen.



Figur 2. Kontoplanen og dens anvendelse til det interne og det eksterne regnskab

Belastningsenheder eller omkostningsdrivere

Ud over dette anvender økonomistyringen også en række yderligere data (transaktioner, markedsforhold etc.) som så vidt mulig skal registreres i samme dimensioner som de økonomiske data. Eller rettere sagt: Kontoplanen skal opbygges, så den afspejler virksomhedens organisering, produktionsprocesser og markedernes struktur. Men disse data opfatter vi her ikke som en del af (finans)kontoplanen, selvom de indgår i økonomistyringen som belastningsenheder eller omkostningsdrivere.

Grundlaget for at det eksterne regnskab kan aflægges er, at virksomhedens registreringer – dvs. bogføringen af de

regnskabsrelaterede bilag samt registreringen af forskellige øvrige ikke-økonomiske data – er hensigtsmæssigt tilrettelagt. Denne artikel har fokus på de overordnede principper, så vi vil forsimple præsentationen en smule, velvidende at vanskeligheder er gemt i detaljerne. Vi tillader os også at være ret pragmatiske, så vi skeler mere til, hvad der er praktisk muligt og nyttigt end hvad der er de teoretiske optimale principper.

Omkostninger, udgifter og betalinger

Det er især vigtigt, at interessere sig for, hvordan *omkostningerne* håndteres i kontoplanen, idet vi her tager udgangspunkt i, at registreringen af *omsætningen* oftest dækkes forholdsvist uproblematisk af virksomhedens kontoplan. Ligeledes vil vi i præsentationen ikke adressere den regnskabsmæssige forskel mellem betalinger, udgifter og omkostninger. I designet af kontoplan og økonomistyring skal man dog holde sig for øje, at omdrejningspunktet er grundregistreringerne af bilag, som afspejler *udgifter*. Disse giver anledning til *betalinger*, som afspejles i balancekonti (som vi slet ikke berører i denne artikel), mens omkostninger afspejler den økonomiske *vurdering* af forbrug i en bestemt periode ud fra bestemte principper (som vi heller ikke berører). Dette er som bekendt langt mere kompliceret i praksis, men da omkostninger er i fokus for økonomistyringen er det et hensigtsmæssigt udgangspunkt at starte med denne forsimpning.

3.2. Registrering af omsætningen

Opdeling af virksomhedens omsætning

Hvis der i de eksterne regnskaber eller i rapporteringen til ledelsen skal foretages en opdeling i virksomhedens omsætning bør der foretages en tilsvarende registrering, når de udgående fakturaer bogføres. I figur 2 er de tre klassiske dimensioner – produkter, kunder og distributionskanaler – fremhævet, idet vi straks vil pointere, at disse skal afstemmes i forhold til det behov, den enkelte virksomhed har.

Princippet er, at *alle* modtagne beløb registreres på *alle* valgte dimensioner, for på den måde at sikre konsistente data – hvis det vel at mærke er muligt at registrere på alle dimensionerne. Hvis det er sådan at alle kunder kun køber ét bestemt produkt og ikke andre, ville der i sagens natur ikke være brug for at registrere på produktdimensionen. Men hvis virksomheden sælger flere typer produkter, er det en forudsætning at denne dimension benyttes når fakturaen

sendes ud. Ligeledes kan forskellige afgifter, tillæg og bidrag registreres på linje med fysiske produkter.

Distributionskanal

Mens produkter og kunder er to fundamentale registreringsdimensioner skal den tredje, *distributionskanal*, forstås lidt mere abstrakt. Det typiske eksempel er, hvis fysiske varer kan købes på flere måder af de samme kunder. F.eks. via internettet, via mellemhandlere eller direkte hos virksomheden. I så fald vil der være brug for at kunne holde styr på, hvorfra salget kommer, f.eks. for at kunne beregne rabatter eller lønsomhed af de forskellige aktiviteter. I relation til en bestemt virksomhed betyder det blot, at den vælger at registrere omsætning på de dimensioner, som der er behov for. Dette kan i nogle situationer blive kompliceret, men registreringsopgaven lettes i praksis af, at mange transaktioner foregår automatisk. F.eks. når fakturaerne sendes ud. Ligeledes kan der være sammenhænge, som gør at bestemte kombinationer af dimensionerne altid hører sammen, således at den automatiske registrering kan indbygges i systemet.

3.3. Registreringen af omkostningerne

Tilsvarende omsætningen skal virksomhedens omkostninger registreres. Princippet er ligeledes her, at *alle* omkostninger registreres på *alle* dimensioner – igen hvis det er muligt. Dvs. omkostningerne og dermed udgifterne identificeres på disse dimensioner, ved bogføringen. Det drejer sig om:

Art: Hvilken type omkostning er der tale om? F.eks. løn, porto, rejser etc.

Sted: Hvilken afdeling vedrører omkostningen? F.eks. et værksted eller en it-afdeling.

Formål: Hvilke aktiviteter vedrører omkostningerne? F.eks. vedligeholdelse af anlæg, kompetenceudvikling af medarbejdere, kundebesøg.

Registrering på omkostningsarter

Registreringen på omkostningsarter er den mest kritiske af hensyn til det eksterne regnskab, idet der f.eks. er forskellige regler for skattefradrag for forskellige omkostningsarter (f.eks. forplejning vs. repræsentation). De lovgivningsmæssige bogføringskrav knytter sig også især til denne registreringsdimension og en korrekt kontering på arter er derfor en nødvendig forudsætning for, at kunne aflægge det eksterne regnskab. Selvom nogle virksomheder vil vælge en mere

3.1. Omkostningsregnskabets rolle i

Registrering på omkostningssteder

detaljeret opdeling i arter end andre, er principperne og fremgangsmåderne de samme.

Registreringen på omkostningssteder vil være afhængig af, hvordan de enkelte virksomheder er organiseret – og der vil være forskelle i det behov man har afhængig af virksomhedens størrelse og type. Udgangspunktet er, at man følger budgetansvaret samt den faktiske organisering i virksomheden. Det kan betyde, at man i de mindre virksomheder med et produktionssted, eller ingen adskilte afdelinger, og få medarbejdere registrerer alle omkostninger det samme sted, og altså i realiteten ikke anvender denne registreringsdimension.

I større virksomheder, der har separate afdelinger for f.eks. administration, produktion og distribution, hvor medarbejdere er tilknyttet én af afdelingerne vil disse udgøre omkostningssteder. Ligeledes vil virksomheder med flere anlæg med fordel kunne specificere disse anlæg som separate omkostningssteder etc. Det er væsentligt at tænke på omkostningsstedet, som den enhed, hvorpå man ønsker at opgøre omkostningerne frem for, hvad det er for opgaver denne enhed udfører, idet dette vedrører den tredje registreringsdimension, formålet.

Primære og sekundære formål

Som den sidste nødvendige omkostningsdimension vedrører omkostningsformålet hvad der er årsagen til at omkostningen afholdes. I praksis kan man skelne mellem virksomhedens primære formål, f.eks. at producere varme og distribuere varme, når vi tænker på en fjernvarmevirksomhed, og de sekundære formål, f.eks. at vedligeholde produktionsanlæg og aflæse forbrug. Mens de to første registreringsdimensioner primært følger af lovgivning og det enkelte fjernvarmeværks organisering, så er formålsdimensionens tilrettelæggelse vigtig for, hvilken indsigt man kan opnå i virksomhedens omkostningsstruktur og hvilke data, der kan bruges til f.eks. benchmarking.

3.4. Specielt om stedsdimensionen

Når omkostningsstedet kommer ud af trit med virkeligheden

Vi vil vende tilbage til formålsdimensionen i næste afsnit, men vil først knytte et par bemærkninger til de praktiske problematikker i stedsdimensionen: Da kontoplanen udgør ryggraden i den økonomiske styring vil ændringer i denne få konsekvenser for næsten alle økonomistyringens modeller, hvorfor man ofte er tilbageholdende med at reorganisere

strukturen. Det er nemmere at oprette flere kontoarter og over tid opretter de fleste virksomheder også flere formålsdimensioner. Men stedsdimensionen er fundamentalt set sværere at ændre på, da den er kædet sammen med organisationsstruktur og arbejdsprocesser. Det er derfor man sjældnere ændrer for meget i denne struktur – og derfor at man kan opleve at kontoplanen ikke længere afspejler virksomhedens struktur.

Eksempel: Lean produktion

Hvis en virksomhed ændrer i produktionsprocesserne, f.eks. ved indførelse af lean produktion betyder det oftest, at der sker en ændring i organisationsstrukturen. Det er muligt, at det principielt kan opfattes som en ændring i omkostningsformål, men da færre omkostninger grundregistreres på detaljerede formål (sammenlignet med art og sted) kan det f.eks. betyde, at lønomkostninger, der tidligere var placeret i én afdeling (f.eks. indkøb) med et specifikt formål, nu reelt set vedrører et andet sted (value stream'en) og reelt set også har et andet formål.

Spørgsmålet bliver i dette eksempel om en value stream skal opfattes som et omkostningssted – eller som et formål? Under alle omstændigheder får det konsekvenser for den resterende del af økonomistyringen, som tager udgangspunkt i kontoplanen. Svaret vil ud fra en ideel betragtning være, at hvis det er sådan produktionen og det ledelsesmæssige ansvar er organiseret, så er det et omkostningssted. Men vil man ændre i kontoplanens struktur for at kunne rumme det?

Når organisationsstrukturen ændres får det konsekvenser for kontoplanen

Uanset, hvordan man håndterer det i kontoplanen får det konsekvenser for opbygningen af omkostningsmodellen. De sidste 3-5 år er mange danske virksomheder gået over til lean produktion og spørgsmålet har derfor rejst sig: Har det kunnet betale sig? Ultimativt kan svaret ses af virksomhedens samlede økonomiske resultat – og vel også af om de relevante målsætninger vedrørende ventetider, kvalitet, gennemløbstider osv. er forbedret. Men, kan økonomistyringen give præcis indsigt i, hvordan omkostningsstrukturen har ændret sig i de enkelte produktionsprocesser, hvad de økonomiske konsekvenser af den forbedrede kvalitet er, hvad produktionsomkostningerne er for forskellige produktgrupper osv?. Det vil næppe være tilfældet med mindre, der ændres i kontoplanen og/eller omkostningsmodellen.

Vanskeligt at foretage en standardisering

3.5. Specielt om formålsdimensionen

Arts- og stedsdimensionen fortæller hvad det er for en type omkostninger der er afholdt, og hvor de er afholdt. Men giver ikke noget svar på hvorfor omkostningerne er afholdt, eller hvorfor de er på et givet niveau. I relation til en budgetopfølgning giver disse to første dimensioner isoleret set heller ikke noget svar på, hvorfor der er en budgetafgivelse, udover at f.eks. portoudgifterne eller lønnen var anderledes end forudsat i budgettet. Denne indsigt i, hvorfor omkostningerne afholdes følger af formålet – og formålsdimensionen er derfor først og fremmest et ledelsesværktøj. Derfor er det også den dimension, hvor det er vanskeligt at foretage en "standardisering".

Forskellige informationsbehov og registrering

Formålsdimensionen kompliceres for det første af, at der er forskellige informationsbehov, som giver anledning til at opdele formålene på forskellig måde. Det er eksempelvis tilfældet, når man af hensyn til aflæggelsen af det eksterne regnskab skal skelne mellem investerings- og driftsformål. Ligeledes kan der af hensyn til den interne budgetopfølgning være behov for i en fjernvarmevirksomhed at adskille f.eks. energisparekampagner, aflæsning af forbrug og opkrævning af betalinger som separate administrative aktiviteter eller på driftssiden at skelne mellem vedligeholdelse, forbedringer, tilslutninger etc. som separate drifts- eller investeringsrelaterede aktiviteter.

For det andet kompliceres formålsregistreringen af, at det ofte ikke er muligt at *registrere* alle omkostninger på specifikke aktiviteter, som afspejler formål. Det betyder, at en del omkostninger kun kan registreres fælles for flere formål. Det gælder i særdeleshed den type formål, der i en fjernvarmevirksomhed ofte blot kaldes administration, hvor det i sagens natur er et sekundært formål, som vil være relateret til flere andre primære formål (overordnet set distribution og produktion).

Eksempel

Et eksempel kan være lønnen til en medarbejder ansat i administrationsafdelingen, hvor arbejdsopgaverne både omfatter registreringer af nye kunder, indkøb til produktionen samt kontakt til kunderne i forbindelse med reklamationer. Mens omkostningsregistreringen kan ske præcist på *art* og *sted* vil grundregistreringen kun kunne ske på det sekundære *formål* administration. Der er derfor som en del af økonomistyringen brug for at kunne foretage en fordeling af omkostninger fra det sekundære administrationsformål

til de primære formål, som man vil opgøre omkostningerne for. I det angivne eksempel vedrører de to første aktiviteter således salg henholdsvis produktion, mens den tredje aktivitet udgør et særligt formål, nemlig at betjene eksisterende kunder. I praksis vil man ofte, f.eks. ved budgetlægningen, vurdere, hvorledes de fælles omkostningerne – i eksemplet ovenfor formålet administration – vedrører andre direkte formål. Dermed kan man ved hjælp af forhåndsdefinerede regler eller manuelt, foretage en fordeling til formål, som der ikke registreres på.

4. Økonomistyringen

Økonomistyringskomponenter

De eksterne regnskaber offentliggøres og indsendes til myndigheder og økonomistyringen anvendes til ledelse af virksomheden, men begge dele tager som beskrevet ovenfor udgangspunkt i registreringer i virksomhedens kontoplan. Vi vil nu gå mere i dybden med økonomistyringen og beskrive, hvilken rolle den har, og hvilke komponenter det består af. Eller rettere sagt *kan* bestå af.

Det interne regnskab

Tidligere skelnede man mellem det eksterne og det interne regnskab, hvor det interne regnskab i terminologien ovenfor svarer til økonomistyringen, som to forskellige typer regnskabsopstillinger. Men i takt med at virksomheder op gennem 1990'erne begyndte at anvende flere forskellige teknikker og metoder i økonomistyringen er begrebet det interne regnskab blevet mere diffust. Hvis økonomistyringens eneste element er et budget, vil rapporteringen i henhold til dette kunne opfattes som det interne regnskab – og selvom økonomistyringen også i praksis vil bestå af forskellige ad hoc-baserede (inspirations)analyser, f.eks. investerings- og lønsomhedsberegninger, kan man tale om at *det interne regnskab* har samme indhold som økonomistyringen. Men mere generelt vil vi her reservere begrebet internt regnskab til den økonomiske rapportering, der til ledelsens brug periodisk følger op på budgettet.

Ledelsesredskab

Uanset begrebets definition er det sådan, at såvel det interne regnskab som økonomistyringen er et ledelsesredskab, og der er relativt få lovgivningsmæssige krav til, hvordan virksomheder skal ledes. Herudover skal de teknikker man tager i brug passe til virksomhedens behov – herunder dens størrelse og de systemer og teknikker man i øvrigt anvender – og derfor vil interne regnskaber i forskellige virksomheder

3.1. Omkostningsregnskabets rolle i

være forskelligt udformet og bestå af forskellige komponenter.

I den resterende del af dette afsnit vil vi først diskutere, hvordan økonomistyringsbegrebet bruges i forskellige sammenhænge samt vise, hvordan økonomistyringens design kan ses som et ledelsesmæssigt valg. Herefter vil vi beskrive, hvilken rolle tre forskellige modelkategorier – omkostningsmodeller, styringsmodeller og kalkulationsmodeller – har i økonomistyringen.

4.1. Økonomistyringens udvikling

Budgetter, teknikker og metoder

Den centrale komponent i økonomistyringen er på den ene side *budgettet*, samt de processer, periodevise rapporter, beregninger af budgetafvigelser etc. der knytter sig hertil. Men på den anden side består økonomistyringen også af en række teknikker og metoder til at støtte budgetlægning, vurdere lønsomhed af forskellige aktiviteter etc.

Regnskab skuer bagud – økonomistyring fremad

I sagens natur er det eksterne regnskab mere tilbageskuende end økonomistyringen, og man hører derfor ofte kritikken, at regnskabet kun siger noget om fortiden og er historiskskrivning. Men det er netop formålet med det eksterne regnskab, idet den fremadrettede beslutningstagen understøttes af økonomistyringen. Med fare for at vi bevæger os ud i den filosofiske arena kan det også tilføjes, at der er store metodiske problemer med at rapportere om fremtiden.

Kort historisk tilbageblik

I daglig tale bruges begrebet økonomistyring også om hele den finansielle styring, idet man oftest vil have ét it-system, som integrerer bogføring, ekstern rapportering og de rapporter, der laves til ledelsesmæssig brug. Ligesom på så mange andre områder er definitionen og afgrænsningen af begreberne en evig kilde til diskussion, når fagfolk mødes, men et kort historisk tilbageblik kan bidrage til at udrede nogle af trådene. Fundamentet for den danske økonomistyringstradition blev lagt i 1950'erne og 1960'erne; og op til begyndelsen af 1980'erne var det almindeligt, at det interne regnskab bestod af et budget, som havde nogenlunde samme format som det eksterne regnskab. Dog var det ofte nedbrudt til budgetter for de enkelte afdelinger og større virksomheder registrerede via kontoplanen også på forskellige formål, f.eks. investeringsformål vs. driftsformål samt opdeltede driftsformålene i f.eks. produktion, administration og vedligeholdelse etc.

Omkostningsmodel	Forskellen mellem det interne og det eksterne regnskab bestod derfor for det første i detaljeringsgraden på samme måde, som virksomheden stadig til ledelsens brug ofte udarbejder en mere detaljeret version af det eksterne regnskab. For det andet var forskellen, at der i det interne regnskab blev fordelt omkostninger mellem afdelinger og mellem formål. Den model, der ligger til grund for dette kan man betegne en <i>omkostningsmodel</i> , og tilsvarende bruger man ofte begrebet et omkostningsregnskab.
Styringsmodel	Op gennem 1980'erne kom der mere fokus på den måde det interne regnskabs udformning og anvendelse påvirker holdninger og adfærd; og man begynder at se det interne regnskab som et ledelsesværktøj, således at budgettet bliver opfattet som en <i>styringsmodel</i> . Samtidig bliver der fra slutningen af 1980'erne og op gennem 1990'erne udviklet en række nye økonomistyringsteknikker, som kan anvendes til forskellige formål i forskellige situationer. Den moderne forståelse for økonomistyringen er derfor, at det er et samlende begreb for de metoder og teknikker, som anvendes til at lede virksomheden med udgangspunkt i virksomhedens særlige karakteristika og i sammenhæng med den ledelsespraksis, der i øvrigt anvendes.
Kalkulationsmodel	Som supplement til rapporteringen i det interne regnskab laves en række beregninger, f.eks. investeringskalkuler, lønsomhedsberegninger etc. som har en mere <i>ad hoc</i> karakter. Disse laves på grundlag af <i>kalkulationsmodeller</i> ; og det er nok et spørgsmål om smag og behag om man omfatter disse som en del af det interne regnskab eller definere kalkuler og inspirationsanalyser som værende netop kalkuler uden for det interne regnskab.

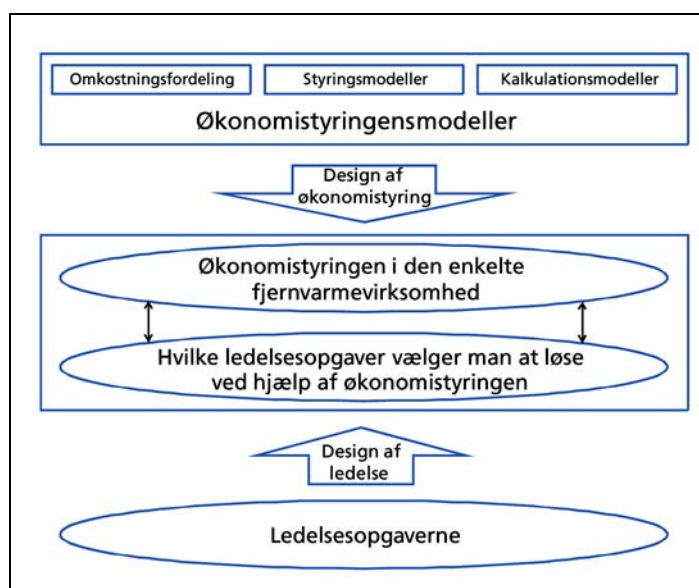
4.2. Økonomistyringens rolle

Hvordan vil man lede virksomheden	I figur 3 sammenfattes det skitserede perspektiv på økonomistyringen, idet kernen i figuren er, at økonomistyringen i den enkelte virksomhed skal løse en række ledelsesopgaver, som ikke alene følger af, hvilken type virksomhed, der er tale om eller af lovgivningsmæssige krav – men i langt højere grad er et spørgsmål om, hvordan man vil lede virksomheden.
Økonomistyring skal ikke ses isoleret	Derfor kan man heller ikke tale om god eller dårlig økonomistyring ved at se på økonomistyringen isoleret set eller på, hvad resultaterne er af den. Man ser f.eks. ofte, at budge-

toverskridelser i medierne kædes sammen med dårlig økonomistyring. Det er for eksempel tilfældet, når man i medierne hører om den kommunale økonomistyring. Men en budgetoverskridelse fortæller blot, at det realiserede resultat var anderledes end det, der var forventningen på budgettidspunktet. Afvigelse kan for det første afspejle ændringer i forudsætningerne (f.eks. om energipriser eller antal tilslutninger) og konkrete beslutninger (f.eks. iværksætte nye aktiviteter, vælge andre leverandører etc.) i løbet af budgetperioden. Men afvigelser kan også afspejle den rolle budgettet har i virksomheden, hvordan det er påvirket af politiske hensyn, om det er en bevidst konservativ eller optimistisk vurdering der er lagt til grund for budgettet, hvilke andre styringsmodeller (f.eks. resultatkontrakter) der anvendes osv.

Ledelsesopgaver kan løses via økonomistyring

Det figur 3 skal illustrere er altså, at økonomistyringen som praksisfelt består af en mængde teknikker og metoder, der bringes i anvendelse for i en konkret virksomhed at løse en række ledelsesopgaver. Med rødder næsten 100 år tilbage til klassiske forfattere som franskmænd Henri Fayol drejer ledelse sig i den moderne litteratur stadig om nogle grundlæggende opgaver, som planlægning, organisering, motivation, koordinering og styring. Der er tale om ledelsesopgaver, som man kan vælge at løse i større eller mindre grad ved hjælp af økonomistyring. Eksempelvis er der brug for at planlægge og koordinere, hvilket kan gøres ved anvendelse af økonomistyringen, men det er et ledelsesmæssigt valg, i hvilket omfang man planlægger og koordinerer. Ligeledes kan både planlægning og koordinering gøres på mange forskellige måder; også uden anvendelse af økonomistyring.



Figur 3. Design af en økonomistyringsmodel: Økonomistyringens komponenter i den enkelte fjernvarmevirksomhed løser konkrete ledelsesopgaver

Delene er ikke uafhængige af hinanden

4.3. Økonomistyringens komponenter

I figur 4 vender vi tilbage til sammenhængen mellem konto-planen og henholdsvis det eksterne regnskab og det interne regnskab. Det interne regnskab består af tre typer teknikker eller modeller: omkostningsmodeller, styringsmodeller og kalkulationsmodeller. *Omkostningsmodellerne* omfatter, som beskrevet ovenfor, de metoder, der anvendes til at fordele omkostninger til f.eks. formål, som der ikke kan registreres omkostninger direkte på, fordi de afholdte omkostninger er fælles for flere formål. *Styringsmodellerne* er udover budgettet også modeller for målstyring, kontraktstyring etc., og endelig er *kalkulationsmodeller* den måde man laver investeringskalkulationer, lønsomhedsberegninger etc. på.

Det er en meget grov inddeling i modeltyper, der er vist i figur 4, og de tre dele af økonomistyringen er ikke uafhængige af hinanden. Hvis man eksempelvis i en fjernvarmevirksomhed skal kunne opgøre om enkelte aktivitetsområder hviler i sig selv, betyder det i økonomistyringsterminologi at der skal laves en lønsomhedsberegning for disse områder (underforstået at lønsomheden skal være nul). I så fald skal der være en omkostningsmodel, som sikrer at fæl-

lesaktiviteternes omkostninger, dvs. de sekundære formål, kan fordels på en korrekt måde til de primære formål.



Figur 4. Sammenhængen mellem virksomhedens registreringer, det eksterne regnskab samt økonomistyrings komponenter.

Det følger ligeledes af opdelingen i forskellige typer modeller, at bestemte teknikker ikke nødvendigvis er alternativer. F.eks. giver det ikke mening at diskutere, om et aktivitetsbaseret omkostningsregnskab kan erstatte budgettet, da disse er henholdsvis en omkostningsmodel og en styringsmodel. Men man kan derimod, som nogle virksomheder gør, overveje om målstyring og resultatkontrakter kan erstatte eller i det mindste reducere behovet for styring efter budgetmål, idet der her er tale om forskellige styringsmodeller.

4.4. Design af økonomistyring

Skal man have økonomistyring?

I den mest simple version af økonomistyringen har man ikke udviklet et særskilt internt regnskab, hvilket betyder, at man vil benytte det eksterne regnskab som ledelsesgrundlag. Eller sagt på en anden måde, så er det interne og det eksterne regnskab identisk. I praksis betyder det, at man styrer efter artsopdeling, således at budgettet er opdelt på arter, dvs. løn, husleje, brændselstyper etc.

Virksomhedens størrelse

I små og ukomplicerede virksomheder vil dette ofte være tilstrækkeligt som styringsmodel, idet virksomhedens størrelse betyder, at det ikke er nødvendigt at bruge økonomistyringen til f.eks. at koordinere aktiviteterne. I takt med at virksomhedens størrelse vokser vil der ske en organisatorisk udvikling med afdelinger og mellemledere – og som konsekvens heraf vokser behovet for en stedsdimension frem, således at der kan lægges afdelingsbudgetter og udarbejdes et decideret internt regnskab. Ligeledes øges detaljeringsgraden i artsdimensionen som følge af, at virksomhedens størrelse vokser.

Behov for flere modeller

Selvom man "bare" bruger budget- og budgetopfølgning – altså det interne regnskab i vores terminologi – til en række af ledelsesopgaverne betyder det ikke, at den samlede økonomistyringsmodel ikke indeholder flere komponenter. Blot at den væsentligste eller eneste styringsmodel er det interne regnskab. Der kan stadig være behov for at anvende kalkulationsmodeller til f.eks. at vurdere lønsomheden af nye investeringer – og der kan være brug for en omkostningsmodel, der sikrer, at det eksterne regnskab kan aflægges korrekt samtidig med, at kontoplanen ikke kompliceres unødvendigt.

Nogle basale karakteristika ved et budget

Hvis der er tale om en lidt større virksomhed vil man naturligvis have en opdeling i forskellige afdelinger eller budgetteringsenheder, således at budgettet er artsopdelt for de enkelte afdelinger. Ligeledes vil budgettet typisk være fordelt på måneder, således at man måned for måned kan følge omkostningerne såvel som indtægter, beregne afvigelse mellem de realiserede resultater og budgettet post for post samt lægge alle afvigelserne sammen for at finde den samlede periodeafvigelse. Dette er så indlysende, at det næsten er overflødigt at skrive det. Men også her udtrykker budgettets struktur nogle designmæssige valg, som får betydning for, hvor anvendeligt budgettet er som ledelsesredskab.

Eksempler: Hvordan skal budgetmodellen se ud

Lad os prøve at se på nogle eksempler – eller rettere sagt spørgsmål, som illustrerer de frihedsgrader man har ved designet af budgetmodellen: Skal der i efteråret laves et månedsopdelt budget for det følgende kalenderår? Eller skal der i stedet budgetteres hvert kvartal på baggrund af aktivitetsfremskrivninger for de kommende 12 måneder? Skal et budget altid holde i 12 måneder eller udarbejder man et nyt budget for den sidste halvdel af året, når den første halvdel er gået? Laver man et kvartalsvist forecast af årets forventede resultat? Og hvilken rolle får det i givet fald i for-

hold til det oprindelige budget? Man kan også spørge sig selv, om budgettet skal udarbejdes på hovedkonti og nøgletal – eller skal det også budgetteres detaljeret på arter? Skal budgettet udarbejdes decentralt, konsolideres og koordineres med omfattende involvering af organisationen?

Alt for ofte udarbejdes et budget automatisk med en månedsopdeling af alle artskonti uden at der ligger nogen overvejelser til grund for dette – hvorefter man omhyggeligt måned for måned følger med i afvigelser på disse konti. Bliver det interne regnskab egentlig et godt ledelsesinstrument af det? Vi kunne nævne mange flere overvejelser, men vil blot fremhæve, at den måde man har indrettet økonomistyringen på afspejler nogle valg – og bestemmer, hvilken rolle økonomistyringen får når der ledes. I mange mindre virksomheder, hvor man har et godt overblik over aktiviteter, hvad arbejdsopgaverne består af etc. – og kun har brug for at vide om budgetter holder – vil dette være tilstrækkeligt. Der er derfor ikke af styringsmæssige årsager brug for at bekymre sig nærmere om, hvordan økonomistyringen skal indrettes. Hvis blot kontoplanen er opbygget, så den tilfredsstillende minimumskravene i det eksterne regnskab, er dette tilstrækkeligt.

Fokus på omkostningsmodellen

Mens udviklingen af mere avancerede og effektive styringsmodeller er mest relevant i relativt store virksomheder, er alle virksomheder nødt til at have fokus på, hvorledes omkostningsmodellen bygges op. Det følger ikke blot af lovgivningen, når der skal kunne aflægges omkostningsbaserede eksterne regnskab, men det forholder sig også sådan, at et veludviklet omkostningsregnskab kan give en mere præcis indsigt i omkostningsstrukturen samt gøre både bogføring og ledelsesrapportering mere intuitiv og simpel. Udviklingen af en omkostningsmodel er en indsats, der skal gøres én gang – og det behøver ikke være særligt kompliceret.

5. Den aktivitetsbaserede omkostningsmodel

De grundlæggende principper bag en *aktivitetsbaseret omkostningsmodel*, dvs. en model for, hvorledes omkostninger, der vedrører flere formål, kan fordeles til de enkelte formål beskrives ofte ved en simpel totrins-metode: Først fordeles fra fællesomkostninger til de aktiviteter, de vedrører –

herefter fordeles fra aktiviteter til aktiviteter, som svarer til formål.

Simpelt men tilstrækkelig præcist

Den praktiske betydning af en sådan model er blandt andet, at omkostninger, der i en virksomhed er konteret på fællesformål (f.eks. administration) på en relativt nem og præcis måde kan fordeles til andre omkostningsformål (f.eks. produktion og distribution). Ved anvendelse af denne type omkostningsmodeller som en del af virksomhedens økonomistyring opnår man, at man på den ene side kan nøjes med en forholdsvis simpel kontering med udgangspunkt i omkostningsarter (f.eks. løn, benzin, rejse etc.). På den anden side kan man samtidig med tilstrækkelig præcision opgøre omkostningerne ved en række forskellige formål, f.eks. investeringer, nye kunder, 'make or buy' etc. Det betyder altså, at man i praksis, vil kunne arbejde med en kontoplan, der internt passer til den enkelte virksomhed samtidig med at kontoplanen indeholder eksterne konti. Derfor kan man udarbejde det eksterne regnskab og rapportere "funktionsopdelt" – samtidig med at man i kontoplanen har det primære fokus på afdelinger og omkostningsarter.

5.1. Hvorfor omkostningsmodeller i en fjernvarmevirksomhed?

Beregning af lønsomhed og fordeling af omkostninger

Omkostningsmodeller anvendes i kommercielt drevne virksomheder f.eks. til at beregne lønsomheden ved forskellige produkter og kunder. Desuden anvendes de ofte i store koncerner som en del af budgetlægningsmodellen til at fordele omkostningerne ved fælles støttefunktioner som it, bygningsservice, HR etc. til andre afdelinger i virksomheden. Endelig er det også denne type modeller, som mange store virksomheder anvender, når der aflægges segmentregnskaber i henhold til IFRS-reglerne.

Aktivitetsbaseret omkostningsmodel

Disse anvendelser kan naturligvis også være relevante i små og mellemstore virksomheder, ligesom, der kan være mange andre situationer, hvor en sådan model er nødvendig. I dette afsnit sætter vi særligt fokus på omkostningsmodellen, idet vi vil skitsere, hvordan en aktivitetsbaseret omkostningsmodel konstrueres, og hvilken rolle den har i forhold til kontoplanen. Når vi i artiklen her har valgt at tage udgangspunkt i fjernvarmevirksomheder som gennemgående eksempel er det fordi problemstillingen er særlig aktuel i disse virksomheder. Vi har i Danmark mere end 400 fjernvarmevirksomheder, som er vidt forskellige, hvad

angår størrelse, organisering og produktionsstruktur. De kan stort set alle sammen opfattes som monopolvirksomheder, da der er begrænset mulighed for at transportere fjernvarme mellem de forskellige fjernvarmesystemer og da forbrugerne normalt har tilslutningspligt til det lokale fjernvarmeværk.

For at sikre den størst mulige effektivitet i sektoren, fremme konkurrence og beskytte forbrugere mod urimelige prisstigninger er der politisk fokus på omkostninger og priser hvilket har resulteret i regulering af sektoren. Dette gøres i forsyningsvirksomheder normalt med udgangspunkt i sammenligning af omkostningsnøgletal, men for at det kan fungere skal disse nøgletal være sammenlignelige. Da virksomhederne er forskellige og ikke mindst har forskellige regnskabssystemer med forskellige kontoplaner, er en mere detaljeret sammenligning af for eksempel distributionsomkostninger vanskelig.

Omkostningsmodeller som bro mellem rapporter

Problemstillingen svarer til, at datterselskaber i en koncern har forskellige regnskabssystemer. Det vanskeliggør både udarbejdelsen af de eksterne regnskaber og tilrettelæggelsen af en effektiv økonomistyring, hvorfor man ofte vælger at benytte samme ERP-system i hele koncernen. Mens det i en stor koncern 'kun' er dyrt og besværligt – er det i praksis næppe muligt at opbygge et system, som alle danske fjernvarmevirksomheder kan og vil bruge. Branchen omfatter mere end 400 selvstændige virksomheder som vil være meget forskelligt organiseret, have forskellige produktionsteknologier, være forskellige størrelsmæssigt og være ledet på forskellige måder. Det vil være en meget kompliceret opgave at udvikle et system, som både kan løse behovet for en ensartet rapportering til myndigheder og være ledelsesmæssigt anvendeligt. Derfor er der brug for en omkostningsmodel, der kan danne bro mellem de virksomhedsspecifikke kontoplaner og den fælles rapportering af nøgletal til benchmarking.

En væsentlig del af udviklingen af en god økonomistyringsmodel i fjernvarmevirksomheder er derfor et spørgsmål om at opbygge simple omkostningsmodeller, der både er anvendelige i de enkelte virksomheder og kan give en ensartet og sammenlignelig rapportering eksternt. Det er omkostningsmodellen, der sikrer en konsistent rapportering, også selvom denne rapportering kan bestå af en fælles standardkontoplan, som det er tilfældet i fjernvarmesektoren. Det betyder også, at man ikke implementerer en konto-

plan med henblik på ekstern rapportering, men derimod ved at opbygge en omkostningsmodel, der i den enkelte virksomhed efter ensartede principper kan skabe en oversættelse mellem det specifikke i den enkelte virksomheds økonomimodel og det fælles i den eksterne rapportering.

5.2. Omkostningsmodellens rolle

Modellen handler om fordeling

En omkostningsmodel, således som begrebet anvendes i denne artikel, indebærer for det første, at der tages udgangspunkt i omkostninger frem for periodens udgifter eller udbetalinger. Dvs. vi adresserer ikke forskellen mellem et udgiftsbaseret og et omkostningsbaseret regnskab, men vil blot bemærke, at der ikke er principielle forskelle mellem at lave en model for fordeling af udgifter og en model for fordeling af omkostninger. En sådan model kunne vi have betegnet en "udgiftsmodel", men da modellen normalt laves på omkostningsdata bruger vi betegnelsen en omkostningsmodel.

For det andet er det underforstået, at der er tale om model for, hvorledes omkostninger henføres eller fordeles dels mellem forskellige omkostningssteder, hvor disse omkostninger er registreret, og dels mellem omkostningssteder og omkostningsobjekter. Omkostningssteder kan i praksis forstås som den afdeling man konterer omkostningen på, mens omkostningsobjekter er en generel betegnelse for det man vil vide, hvad koster – f.eks. en ny kunde, kundehåndtering, distribution af produkter eller en produktionslinje. En mere præcis terminologi kunne have været omkostningsfordelingsregnskab – eller man kunne som det ofte også gøres blot have talt om et fordelingsregnskab. Men i denne artikel har vi valgt at bruge betegnelsen et omkostningsregnskab eller en omkostningsmodel, underforstået at der er tale om en model for fordelingen frem for en særlig rapportering.

Formålet med omkostningsregnskabet

Konstruktionen af et omkostningsregnskab er afhængig af, hvad omkostningerne skal fordeles til, eller hvad formålet er med omkostningsregnskabet. Formålet med et konkret omkostningsregnskab kan eksempelvis være, at der kan opstilles afdelingsregnskaber, som er mere retvisende, end hvis de blot baseres på de omkostninger, der er direkte registreret i afdelingerne. Et omkostningsregnskab kan også danne grundlag for, at omkostninger ved projekter kan for- og efterkalkuleres – og ikke mindst kan et omkostningsregn-

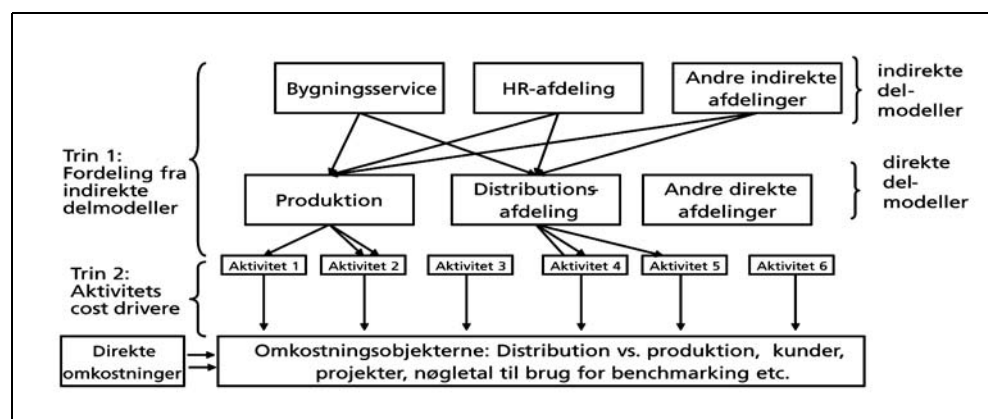
3.1. Omkostningsregnskabets rolle i

skab benyttes til at dokumentere for kunder, myndigheder, og andre, hvad det koster at levere specifikke ydelser etc.

5.3. Modellens struktur

Omkostningerne fordeles i puljer og henføres derefter

Principperne i en aktivitetsbaseret omkostningsmodel er ganske enkle og intuitive, idet der tages udgangspunkt i, at hovedparten af de aktiviteter, der gennemføres i (fjernvarme-)virksomheden, har til formål af sikre produktion og distribution af ydelser til kunder og derfor bør opfattes som produkt- eller kundeomkostninger. Omkostningerne til aktiviteterne vil derfor normalt blive henført til produkter, kunder eller andre omkostningsobjekter i forhold til deres træk på aktiviteterne. Men inden for rammerne af denne kortfattede beskrivelse er der rum til mange forskellige implementeringsmåder og designvarianter med forskellig kompleksitet og præcision i omkostningsvurderingen.



Figur 5. Omkostningsmodel i praksis. Principskitse, hvor ikke alle detaljer er tegnet ind. F.eks. er delmodellernes inddeling af omkostninger i ressourcepuljer ikke vist.

Det grundlæggende princip bag modellen kan illustreres ved figur 5. Selvom det detaljerede design naturligvis er mere kompliceret, er udgangspunktet, at omkostningerne inddeles i puljer (typisk med udgangspunkt i at de er kontrolleret ud fra art og sted) og via en detaljeret specifikation af konkrete aktiviteter henføres til endelige omkostningsobjekter i form af kunder, produkter, funktioner etc.

5.4. Delmodellernes rolle

Delmodeller baseret på ABC

Modellen struktureres omkring delmodeller. I større virksomheder kan dette være separate afdelinger, mens det i mindre virksomheder blot kan være en gruppering af omkostninger til analyseformål. Strukturen i figur 5 viser en forsimplet principskitse. Det skal i særdeleshed bemærkes, at man indenfor de enkelte delmodeller skal forestille sig en model baseret på Activity Based Costing (ABC) med ressourcer og aktiviteter, som er specifikke for disse delmodeller. Vi anvender betegnelsen *delmodeller* for at markere, at disse udgør en gruppering af omkostninger, der henføres til andre elementer i modellen som en del af modelleringen, således at de enkelte delmodeller i praksis er separeret fra resten af modellen.

Der er, som vist i figur 5, defineret via et antal aktiviteter inden for hver af de direkte delmodeller. På tilsvarende vis er der indenfor de indirekte delmodeller ligeledes defineret aktiviteter, selvom disse ikke er angivet i figuren, således at omkostningerne fra indirekte delmodeller først henføres til direkte delmodeller.

Opdeling af delmodeller

Delmodellerne vil oftest svare til organisatoriske afdelinger, der i kontoplanen vil være afspejlet som separate omkostningssteder. Men omkostningssteder kan også være mere afgrænsede dele af en afdeling, f.eks. den del af en samlet "distributionsafdeling". Herudover kan det være hensigtsmæssigt at samle nogle grupper af omkostninger indenfor ét omkostningssted i en delmodel (f.eks. afskrivning på bygninger sammen med el, varme og vand, der forbruges i disse bygninger samt vedligeholdelse af bygningerne, jf. figur 5). For at markere, at opdelingen af delmodeller er en del af konstruktionen af omkostningsmodellen, bruges i denne artikel begrebet delmodel frem for blot omkostningssted.

5.5. Aktiviteter og omkostningsfordelinger

Formål og indretning af omkostningsmodeller

Aktiviteterne defineres, konkrete for den enkelte virksomhed med iagttagelse af, hvad formålet med at udvikle modellen er. Modellen indrettes, således at det i trin 2 muliggøres at henføre omkostningerne til aktiviteter, der på forskellige niveauer vedrører produkterne (de enkelte enheder, produktet eller produktgruppen), kunderne (den enkelte kundeordre, kunden eller kundegruppen) etc. i forhold til deres træk på aktiviteten.

Det skal pointeres, at modellen, der er vist i figuren, fokuserer på kapacitetsomkostninger (overhead, indirekte omkostninger etc.), idet de ressourcekategorier, der via direkte kontering, måling eller på anden måde kan henføres til omkostningsobjekter, ikke omfattes af delmodellerne.

Hvis omkostningsobjekterne f.eks. er anskaffelse af nye kunder, kan det være direkte omkostninger i form af markedsføring, salgsarbejde etc. samt eventuelt arbejds løn efter timesedler, der ved andre registreringer eller i kontoplanen er registreret præcist. Sådanne omkostninger vil ikke være omfattet af delmodellerne, hvilket er angivet i figuren ved boksen "direkte omkostninger".

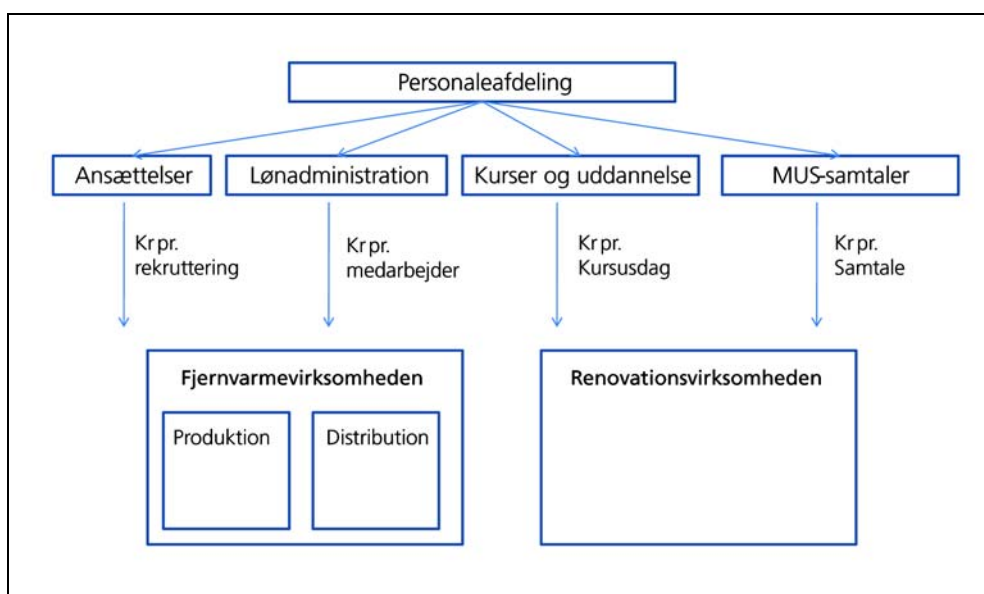
Det andet trin i modellen drejer sig om at henføre aktivitetsomkostningerne til omkostningsobjekter på baggrund af deres træk på aktiviteten udtrykt ved en fordelingsnøgle (aktivitets cost driver). Fordelingsnøglen skal afspejle omkostningsobjektets reelle ressource træk og der findes forskellige principper og metoder, som kan anvendes til at fastlægge disse fordelingsnøgler. Den typiske måde at beregne en fordelingsnøgle på er at opgøre de samlede omkostninger ved at udføre en aktivitet (f.eks. lønadministration) samt hvor mange gange denne aktivitet udføres (antal medarbejdere), således at der kan beregnes en fordelingsnøgle (kr/medarbejder), som anvendes til at fordele omkostninger til de afdelinger eller funktioner, hvor disse medarbejdere er tilknyttet. Da vi i denne artikel blot har villet skitsere de overordnede principper og klarlægge omkostningsmodellens formål vil vi ikke her gå yderligere i detaljer med dette.

5.6. Et simpelt eksempel

Omkostningsmodellens betydning

Betydningen af en omkostningsmodel kan nok bedst illustreres med et eksempel. Vi forestillet os i figur 6 en kommunal forsyningsvirksomhed, som er etableret med nogle fælles funktioner, herunder en personaleafdeling og som i særskilte selskaber varetager forskellige forsyningsområder. I vores eksempel fjernvarme og renovation. I regnskabssystemet vil personaleafdelingen have traditionelle konti for forskellige omkostningsarter, f.eks. løn, it, porto, kontorartikler etc. – og afdelingens omkostninger vil som udgangspunkt være fælles administrationsomkostninger for de to forsyningsområder.

Omkostningsmodellen specificerer typisk 3-7 hovedaktiviteter for hver afdeling (dvs. delmodel), som alle afdelingens omkostninger fordeles til. Bemærk, at der ikke specificeres aktiviteter, der hedder møder, efteruddannelse, ledelse, da dette ikke opfattes som ekstern rettede aktiviteter, og er relateret til de andre aktiviteter i delmodellen. Fordelingsnøglen for lønadministration i eksemplet vil typisk blot være "medarbejdere", således at der fordeles et beløb til dels de to forsyningsvirksomheder på baggrund af, hvor mange ansatte de har – og dels specificeres denne fordeling internt i fjernvarmevirksomheden til de afdelinger, som denne måtte være opdelt i. Her i vores eksempel produktion og distribution.



Figur 6. Aktivitetsbaseret omkostningsmodel for en personaleafdeling i en samlet forsyningsvirksomhed. Illustration af princippet for én enkelt delmodel.

Tilsvarende princip anvendes for de andre aktiviteter i personaleafdelingen; og tilsvarende princip anvendes for andre fællesfunktioner. Resultatet af denne procedure er, at man i de enkelte afdelinger kan nøjes med at registrere omkostningerne på traditionel vis på arter når man bogfører, mens omkostningsmodellen holder styr på, hvad dette har af konsekvenser for, hvorledes omkostningerne fordeles til de enheder man aflægger regnskab for. Man skal altså hverken registrere tid eller fordele bilag ved konteringen.

Hvis man vil sammenligne forskellige fjernvarmevirksomheders omkostningsnøgletal i en benchmarking er det med denne procedure ikke afgørende, om de anvender de samme kontoplaner i deres regnskabssystemer eller om de har defineret konti på samme måde. Hovedsagen er at de hver for sig har opbygget en simpel omkostningsmodel, der afspejler den måde arbejdet i den enkelte virksomhed er organiseret.

Mulighed for sammenligning

I eksemplet ovenfor kunne vi forestille os, at fjernvarmevirksomheden skulle sammenlignes med andre fjernvarmevirksomheder, der var organiseret med egne administrative funktioner. Hvis administrationsomkostningerne skal sammenlignes er det afgørende, at der indgår de samme aktiviteter, og dermed omkostninger, i 'administration'. Men når virksomhederne er forskellige vil den nødvendige ensartethed ikke kunne skabes ved at definere (interne) konti og kontoplaner. Ved at anvende retvisende omkostningsmodeller i de enkelte virksomheder vil der kunne skabes et ensartet sammenligningsgrundlag som både vil kunne anvendes til at dele erfaringer på basis af de omkostningsmæssige konsekvenser af forskellige måder at arbejde på og som vil kunne anvendes til i reguleringsøjemed at vurdere effektiviteten af virksomhederne.

6. Afsluttede bemærkninger

Ledelsesmæssige fordele

En god omkostningsmodel giver en række ledelsesmæssige fordele i den enkelte virksomhed. Ud fra et økonomistyringsperspektiv gør det eksempelvis også budgetlægningen nemmere. Hvis vi i eksemplet fra forrige afsnit øger aktiviteten i fjernvarmevirksomheden ved at tilslutte 400 husstande yderligere, hvad betyder det så for budgetterne i fjernvarmevirksomheden og i de fælles administrationsenheder? Svaret ligger i omkostningsmodellen: Hvad er omkostningerne i 'distributionsafdelingen' pr. tilslutning? Hvor mange ekstra medarbejdere svarer det til? Er der kapacitet til dette indenfor den eksisterende ressourcekapacitet? Kan der foretages tilpasninger af andre aktiviteter – eller skal kapaciteten udvides ved at ansætte flere medarbejdere? Der findes specielle software-løsninger, som kan anvendes til at lave sådanne modeller, men disse er forholdsvist dyre – og for de fleste virksomheder, som "bare" har brug for at kunne aflægge retvisende regnskaber (opdelt på distribution, produktion etc.), kunne adskille omkostninger til forskellige

formål og måske beregne nøgletal til benchmarking er der ofte ikke behov for mere end en regnearksbaseret model. Man kan i praksis forestille sig et regneark, hvor modellens input er omkostningerne, som de er konteret i bogholderisystemet og hvor output er aktivitetsomkostninger og fordelinger af omkostninger til de funktioner, der skal aflægges regnskab for. En sådan model kan i en mellemstor fjernvarmevirksomhed opbygges på 5-20 dage afhængig af, hvor detaljeret man ønsker den skal være.

Nemmere og mere præcis

Man kan diskutere om det er meget eller lidt besvær, men budgetlægning og regnskabsaflæggelse bliver nemmere og mere præcis – og grundlaget for ledelse og styring, og en eventuel benchmarking bliver væsentlig forbedret. Ligeledes er en mere præcis omkostningsinformation grundlaget for at kunne foretage effektiviseringer og organisationsudvikling. Man kan også anskue projektet ud fra de krav, der stilles til virksomheders eksterne rapporteringer: Hvis alternativet til at opbygge en omkostningsmodel er at implementere et nyt regnskabssystem og udvikle en ny og kompliceret kontoplan, så vil det givetvis være både mere præcist og nemmere at udvikle en god økonomistyringsmodel med afsæt i en omkostningsmodel, således som vi har skitseret det her i artiklen.

Yderligere information

Bukh, Per Nikolaj. 2009. Design af økonomistyring: Principper og modeller. I *Controlleren*, Per Nikolaj Bukh (ed.). København: Børsen Forum.

Bukh, Per Nikolaj. 2007. Time-Driven ABC: Nemmere og mere effektive ABC-modeller. I *Controlleren*, Per Nikolaj Bukh (ed.). København: Børsen Forum.

Bukh, Per Nikolaj. 2007. Hvad vil I med økonomifunktionen? I *Controlleren*, Per Nikolaj Bukh (ed.). København: Børsen Forum.

Bukh, Per Nikolaj & Klaus Akselsen. 2009. Fremtidens økonomistyring – nutidens krav. *Danske Kommuner*.

Bukh, Per Nikolaj & Lars G. Dietrichson. 2009. Det interne regnskab: Økonomistyringen. *Fjernvarmen*, vol. 48, no. 4, side 36-39.

Bukh, Per Nikolaj & Lars G. Dietrichson. 2009. Hvad skal vi med kontoplanen? *Fjernvarmen*, vol. 48, no. 3, side 28-31.

Bukh, Per Nikolaj & Lars G. Dietrichson. 2009. Hvad består et regnskab af? *Fjernvarmen*, vol. 48, no. 2, side 32-35.

Bukh, Per Nikolaj, Lars G. Dietrichson & Daniel Harritz. 2009. Den aktivitetetsbaserede omkostningsmodel. *Fjernvarmen*, vol 48, no. 5, side 48-53.

Bukh, Per Nikolaj, Lars G. Dietrichson & Niels Sandalgaard. 2008. Benchmarking i den offentlige sektor: Fra metoder og teknikker til regulering og styring. I *Offenlig Økonomistyring*, Per Nikolaj Bukh (ed.). København: Børsen Forum.

Bukh, Per Nikolaj & Poul Israelsen. 2004. *Activity Based Costing – Dansk økonomistyring under forvandling*. København: Jurist- og Økonomiforbundets Forlag.

Bukh, Per Nikolaj & Flemming Storgaard. 2009. Kan budgetoverskridelser undgås? *Danske Kommuner*, nr. 27, pp. 12-13.

7. Om forfatterne

Per Nikolaj Bukh, cand. oecon., ph.d. er professor ved Institut for Erhvervsstudier, Aalborg Universitet. Han er forfatter til en række artikler og bøger og har fungeret som rådgiver for en række offentlige virksomheder omkring strategi, benchmarking og design af økonomistyrings- og ledelsessystemer.

Lars G. Dietrichson, cand. it., MBA, er ansat hos Dansk Fjernvarme og indskrevet som ErhvervsPhD-studerende ved Aalborg Universitet. Hans forskning vedrører benchmarking i forsyningssektoren - både som et element i en reguleringsmodel og som grundlag for erfaringsudveksling. Lars har tidligere været ansat i forskellige lederstillinger i den private sektor.