

Activity based costing i den offentlige sektor?

Per Nikolaj Bukh & Karina Skovvang Christensen
Handelshøjskolen i Århus

En af økonomistyringens hovedopgaver er at holde styr på organisationens omkostninger. Dermed er omkostningsregnskabet en central del af enhver organisations økonomistyring. Ved hjælp af budgetlægning og udgiftsstyring holdes der styr på, hvad der bruges, og hvem der afholder udgifterne, men for at afgøre hvad det koster at udføre forskellige aktiviteter, fremstille produkter eller stille serviceydelser til rådighed, er det nødvendigt af foretage en omkostningsfordeling. Både for at håndtere de udgifter der afholdes indenfor den aktuelle periode og for at relatere investeringer til de aktiviteter, der udføres i de kommende perioder.

Hvorfor et omkostningsregnskab?

Der er en langt længere tradition for at beskæftige sig med omkostningsregnskaber i den private sektor, fordi disse danner grundlag for prisfastsættelser, tilbud, investeringsbeslutninger osv. Sådanne overvejelser har traditionelt ikke været centrale i den offentlige sektor, men med stigende krav til at fungere på såkaldte markedsvilkår, til at kunne dokumentere omkostninger ved den service, der ydes, samt til at aflægge regnskaber herfor, udviskes grænserne for økonomistyring i den offentlige og private sektor gradvist. Hertil kommer at en lang række beslutninger om rationaliseringer og udliciteringer kræver korrekt information om organisationens omkostningsstruktur.

Kritikken af omkostningsregnskaberne

I de seneste 10-15 år har de traditionelle regnskabssystemer været kraftigt kritiseret (f.eks. Cooper og Kaplan 1988a) for ikke at give ledelsen den information, der kræves for at kunne planlægge, styre og træffe beslutninger. De amerikanske kritikere (Cooper og Kaplan 1988b) har samtidig bidraget med løsningen, nemlig et aktivitetsbaseret omkostnings- eller regnskabssystem, der også herhjemme er blevet kendt under betegnelsen *Activity Based Costing (ABC)*. Idéen bag ABC er ganske simpel og intuitiv acceptabel, idet der tages udgangspunkt i, at hovedparten af de aktiviteter,

en virksomhed udfører, har til formål af sikre fremstillingen af varer og tjenesteydelse og derfor bør opfattes som 'produktomkostninger'.

Diskussionen er startet i USA, og kritikken har derfor i sagens natur været rettet mod den amerikanske praksis, hvad angår det interne regnskabsvæsen, som herhjemme bedre er kendt fra lærebøgerne, idet variabilitetsregnskaber og dækningsbidragsregnskaber – sammenlignet med USA – relativt set er langt mere udbredte end fordelingsregnskaber ("full cost systems"). Men anvendelsen af aktivitetsbaserede regnskabssystemer er også særdeles relevant for danske virksomheder – både private og offentlige – fordi ABC indenfor det interne regnskabs rammer kan supplere med både præcis og relevant information. Herhjemme er det især i de sidste 2-3 år, at mange virksomheder er begyndt at tage denne teknik i brug. Lidt langsommere går det i den offentlige sektor, men hvis der er brug for et mere 'præcist' eller 'retvisende' omkostningsregnskab, er ABC et af økonomistyringens bedste bud.

I denne artikel vil vi beskrive grundprincipperne i et aktivitetsbaseret regnskabssystem samt kortfattet skitsere, hvilket potentiale denne form for omkostningsfordeling har i den offentlige sektor. I senere artikler vil der herefter blive givet konkrete eksempler på, hvorledes ABC og beslægtede principper er blevet brugt på forskellige områder i den offentlige sektor.

ABC i den offentlige sektor

Når der undervises i regnskabsvæsen, er der tradition for at starte med simple og illustrative eksempler med et par produkter, der produceres på forskellige maskiner. Her er litteraturen om ABC ikke nogen undtagelse, men ABC er lige så relevant i servicevirksomheder som i produktionsvirksomheder. Det burde egentlig ikke undre nogen, idet ABC som nævnt af Kaplan og Cooper (1998, side 228) netop fokuserer på 'service-delen' af virksomheden, hvorfor det ikke er nogen væsentlig ændring i modellen at anvende den i virksomheder, der har mere eller mindre karakter af servicevirksomheder – og det er her, det bliver interessant i relation til den offentlige sektor. Det er specielt interessant, fordi den offentlige sektors ydelser er kendetegnet ved at omfatte både håndgribelige produkter (f.eks. pas og sygesikringsbevis) og serviceydelser (f.eks. hjemmehjælp og rådgivning), som alle herefter i denne artikel betegnes produkter.

ABC blev i starten forbundet med produktionsvirksomheder

Når ABC i starten blev forbundet med produktionsvirksomheder, er der formodentlig tre faktorer, der har spillet ind. For det *første* er anvendelsen af deciderede omkostningsregnskaber traditionelt

mest udbredt i produktionsvirksomheder, hvor opgaver som lagervurderinger eksempelvis har spillet en rolle, og det var derfor mest oplagt, at det var her, behovet for nye kalkulationsmetoder var mest presserende. For det *andet* er en stor del af omkostningerne i servicevirksomheder fastlagt på budgettidspunktet, og ændringer i løbet af året afspejler beslutninger, der ofte er overblik over. Som en *tredje* faktor er mange servicevirksomheder karakteriseret ved, at en væsentlig del af omkostningerne udgøres af løn til medarbejdere, som er i direkte kontakt med kunderne – det gælder ikke mindst for konsulenter, advokater, revisorer og mange offentlige institutioner. Hvis man i sådanne virksomheder allerede har et godt indblik, i hvilke sager osv. medarbejderne arbejder på, vil der ikke være nogen nævneværdig gevinst ved at anvende ABC, hvad angår lønomkostningerne.

Herhjemme har der indtil videre ikke været tradition for at anvende ABC i offentlige institutioner. Undtagelserne er enkelte virksomheder, der ganske vist er offentligt ejede, men som tilsigtes at fungere på almindelige markedsvilkår, som det er tilfældet med i Post Danmark og DSB. På baggrund af litteraturen er det imidlertid klart, at ABC er mere udbredt i den offentlige sektor i udlandet – og naturligvis især i USA.

Sundhedssektoren

Det område inden for den offentlige sektor, hvor ABC har fundet størst udbredelse er sundhedssektoren, hvor der da også er et stor potentiale for at anvende ABC, for eksempel i forbindelse med effektiviseringer, afregning mellem afdelinger og mellem hospitaler, som grundlag for samarbejdsaftaler etc. Både i England og USA er der mange eksempler på brugen af ABC og herhjemme¹ har ABC også været diskuteret, selvom teknikkerne ikke har fundet direkte indpas i forbindelse med budgetlægning, bevillinger og afregning mellem sygehuse herhjemme.

Det interne regnskab

Det interne regnskab, der i denne artikel opfattes synonymt med virksomhedens omkostningsregnskab, skal løse en række opgaver, hvoriblandt kan nævnes (a) periodisk præstationsvurdering, der typisk foretages på baggrund af mængde- og prisstandarder og beregning af varianser, (b) fordeling af omkostninger af hensyn til prisfastsættelser, forskellige kalkulationer, alternativberegninger mv., samt (c) plan- og budgetlægning.

Traditionelle omkostningsregnskaber

De traditionelle omkostningsregnskaber kan siges at være baserede på den forudsætning, at omkostninger er en umiddelbar konsekvens af, at virksomheden producerer varer eller tjenesteydelser. Derfor henføres råvareomkostninger, direkte arbejds løn og andre direkte omkostninger til produkter, mens alle andre omkostninger grupperes som kapacitetsomkostninger, der opfattes som faste eller indirekte omkostninger. Disse omkostninger, der ikke varierer direkte med produktionsmængden, vil man typisk enten helt undlade at fordele til produkter (f.eks. fordi man anvender et bidragsprincip) eller fordele efter et mål for produktionsvolumen; begge principper med velkendte fordele og ulemper, der ikke skal diskuteres detaljeret i denne artikel.

Aktivitetsbaserede omkostningsregnskaber

Til forskel herfra bygger ABC-systemer på to grundantagelser. For det første opfattes omkostninger som en følge af, at der udføres aktiviteter (produktionsplanlægning, produktion, lagerhåndtering, kundeadministration osv.), og for det andet udføres aktiviteter på grund af omkostningsobjekter (kunder, serviceydelser, produkter m.v.). Derfor fordeles omkostninger først til aktiviteter og herefter til omkostningsobjekter på baggrund af deres anvendelse af virksomhedens aktiviteter.

Forvridding af omkostningsfordelingen

Når omkostningsregnskaber designes er præcision et relativt begreb. En række faktorer kan reducere præcisionen eller introducere fejl i omkostningsfordelingen. Man taler sædvanligvis om *forvriddinger*. Det kan typisk dreje sig om:

1. At omkostninger fordeles til produkter, som de ikke vedrører (f.eks. fordeling af forskning og udvikling eller ledig kapacitet til periodens produktion).
2. At omkostninger ikke fordeles til omkostningsobjekter, som de vedrører (f.eks. manglende fordeling af salg og administration, returnerings- og garantiomkostninger m.v. til kunder).
3. At omkostninger ikke fordeles til en del af virksomhedens produktion (f.eks. rådgivning eller informationsskrivelser, der ikke prisfastsættes, men hvis omkostninger forventes dækket af den øvrige produktion).
4. At indirekte omkostninger fordeles upræcist, f.eks. fordi fordelingsnormerne (belastningssatserne) ikke er rigtige, eller fordi fordelingen sker efter en faktor, som omkostningerne ikke varierer proportionalt med.
5. At sambestemte omkostninger fordeles (hvilket altid vil være præget af tilfældigheder).

Optimal præcision?

Mange af de nævnte forvridninger kan reduceres eller undgås ved et omhyggeligt systemdesign. Men det er ikke sikkert, at omkostningerne til et mere komplekst omkostningssystem kan opveje fordelene herved. Generelt vil designet af det bedste system afhænge af omkostninger ved design og vedligeholdelse, graden af konkurrencemæssigt pres, som virksomheden står overfor, samt kompleksiteten i virksomhedens produktionsproces og produktportefølje.

Traditionelle omkostningssystemer

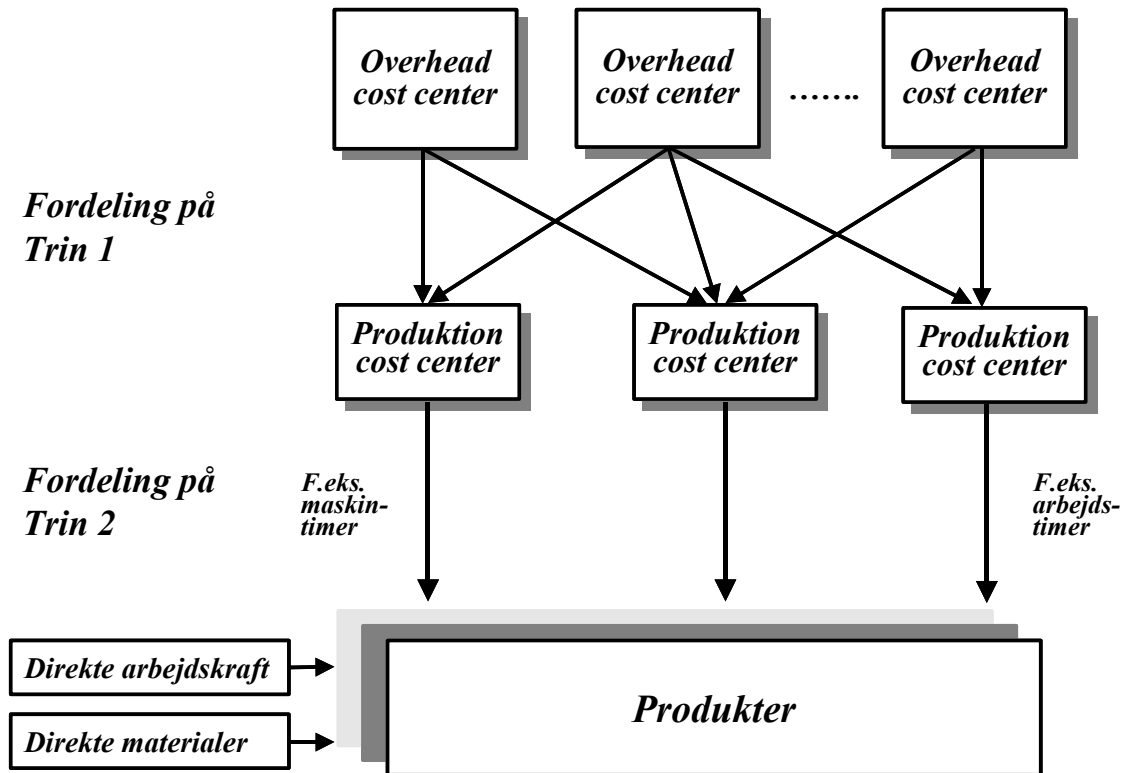
Sædvanligvis henføres virksomhedens direkte omkostninger i form af komponenter, råvarer, direkte arbejdskraft direkte til de producerede produkter. Heraf udtrykket '*direkte omkostninger*'. De øvrige omkostninger, der ofte betegnes med samlebegrebet '*indirekte omkostninger*' eller som kapacitetsomkostninger, fordeles ved hjælp af en to-trins procedure i omkostningsregnskabet.

To-trins proceduren

De fleste virksomheders omkostningssystemer kan beskrives ved to-trins proceduren, som vist i Figur 1. I det første trin fordeles indirekte omkostninger til omkostningscentre, mens de akkumulerede omkostninger fordeles til produkter i det andet trin.

Det første trin har til formål at fordele alle omkostninger (kvalitetskontrol, driftsledelse, lagerstyring, omstilling mv.) til de udførende omkostningscentre. Strukturen i fordelingen kan variere fra forholdsvis simple procedurer til meget komplekse fordelinger i flere tempi.

Figur 1 skal opfattes som et eksempel på, hvorledes et "traditionelt" regnskabssystem opererer. Figuren viser, hvorledes indirekte omkostninger (energi, telefon, lokaler mv.) fordeles til de forskellige serviceydelser. I det første trin fordeles de indirekte ressourceomkostninger til de udførende omkostningscentre, hvorefter de aggregerede omkostninger i omkostningscentrene fordeles til produkter ved anvendelse af *enhedsproportionale fordelingsnøgler* som for eksempel direkte arbejdskraft.



Figur 1: To-trinsproceduren i et traditionelt regnskabssystem (Cooper og Kaplan 1998).

Fordelingsnøgler i traditionelle regnskabssystemer

Fordelingen af omkostningscentrenes omkostninger på produkter i 2. trin foretages typisk ved, at der beregnes en belastningsgrad, som angiver forholdet mellem de budgetterede, akkumulerede omkostninger i omkostningscentre og den budgetterede aktivitetsmængde. De indirekte omkostninger kan herefter fordeles mellem produkterne ved at multiplicere hver enkelt omkostningscenters belastningsrate med fordelingsnøglen for hvert produkt.

Der er ovenfor taget udgangspunkt i, at de indirekte omkostninger i det traditionelle regnskabssystem fordeles efter budgetterede omkostninger og aktiviteter. Tilsvarende fordeling kan foretages i henhold til faktiske omkostninger og faktisk aktivitet, og der kan på baggrund heraf ex post beregnes varianser på sædvanlig vis.

Aktivitetsbaserede regnskabssystemer

Traditionelle omkostningssystemer fungerer godt, når det drejer sig om at bestemme de ressourcer, der forbruges proportionalt med produktionsmængden (dvs. antallet af fremstillede produkter, behandlede sager etc.): direkte løn, materialer mv. Men som bekendt varierer forbruget af en lang

række andre ressourcer ikke med produktionsmængden. Det er særlig markant i højteknologiske virksomheder og i mange former for serviceproduktion. Og i særdeleshed også i hovedparten af den offentlige sektor.

Virksomheden står derfor over for valget mellem at overvælte de indirekte omkostninger på produkter (omkostningsobjekter) efter en eller flere proportionalitetsfaktorer, typisk arbejds løn eller produktionsvolumen, helt at undlade fordeling af indirekte omkostninger eller måske at vælge en mellemform.

Men med stigende kapacitetsomkostninger bliver enhver beslutningstagen uden hensyntagen til fordeling heraf mere eller mindre faglende. Ligeledes kan en forvreden fordeling (jf. ovenfor) af kapacitetsomkostningerne til produkter ikke sikre korrekte beslutninger.

Det er dette dilemma, der har dannet baggrund for udviklingen af aktivitetsbaserede omkostningsregnskaber, og som har sikret udbredelse af ABC i virksomheder verden over i en sådan grad, at ABC nu er standardmateriale i de fleste lærebøger inden for internt regnskabsvæsen ("management accounting" og "cost accounting").

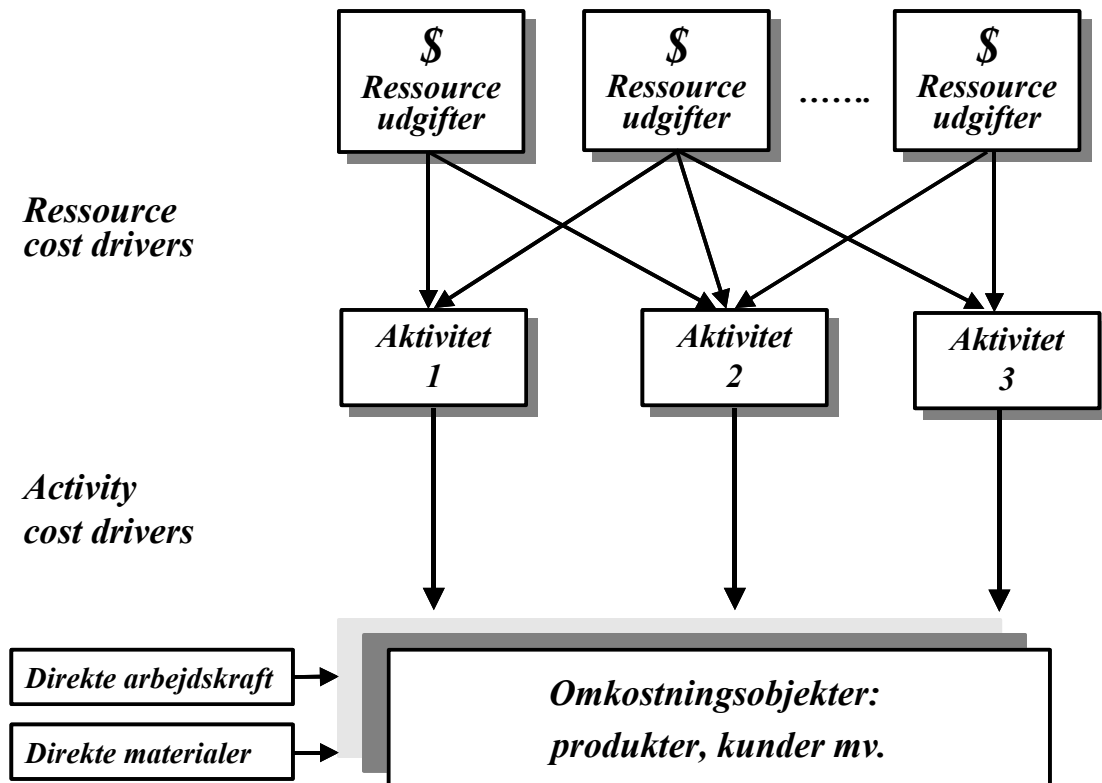
ABC er ikke et edb-program

Et ABC-system er ikke et edb-program, der anskaffes og installeres, men derimod et internt regnskabssystem, der tilpasses den enkelte virksomhed. Derfor findes der heller ikke ét bestemt regnskabssystem, der kan betegnes som det virkelige eller rigtige ABC-system. I realiteten ses anvendelse af en mængde forskellige systemer, der deler visse fællestræk, og som alle må betegnes som ABC-systemer.

Strukturen i et ABC-system

Figur 2 viser strukturen og grundprincipperne i et ABC-system, hvor støtteafdelingernes omkostninger fordeles til de aktiviteter, der udføres (administration, koordinering af medarbejdere mv.). Aktivitetsomkostningerne henføres herefter til produkter i andet trin på baggrund af de enkelte produkters træk på aktiviteten.

Selvom det skitserede ABC-system ligesom de traditionelle omkostningssystemer (jf. Figur 1) også kan opfattes som en to-trins procedure, er både "omkostningscentrene" og overvæltningemetoden en ganske anden i et ABC-system, hvor designet først og fremmest fokuserer på aktiviteter.



Figur 2: To-trinsproceduren for omkostningsfordeling i et ABC-system (Cooper og Kaplan (1998))

Aktiviteterne

Det vigtigste skridt i implementeringen af et ABC-system er fastlæggelse af hvilke *aktiviteter*, der udføres i organisationen samt disse aktiviteter's karakteristika, herunder specielt valg af *cost drivere*.

Definitionen af aktiviteter vil afhænge af, hvorledes systemets information skal anvendes. Skal ABC-systemet støtte prisfastsættelse eller omkostningsreduktion? Eller har systemet et helt andet formål?. For en sagsbehandlende styrelsen kunne eksempler på aktiviteterne omfatte: oprettelse af sag, sagsbehandling, besvarelse af henvendelse, afslutning af sag osv.

Fordeling af aktivitetsomkostninger

Aktivitetsomkostningerne kan (jf. Cooper *et al.* 1992) fordeles til omkostningsobjekter på tre måder: direkte fordeling, estimering og arbitrær fordeling. Den mest præcise fordeling sker ved *direkte fordeling*, men det er sædvanligvis kun direkte materiale og arbejdskraft, der kan fordeles direkte efter forbrug og i nogle former for servicevirksomhed kan stort set ingen omkostninger forbindes med produkter.

Det er et væsentligt mål med ABC-systemer at reducere omfanget af *arbitrær fordeling* ved anvendelse af fordelingsnøgler, som ikke har nogen sammenhæng med forbruget af ressourcer. Derfor baseres fordelingen som regel på en *estimering* af sammenhængen mellem aktivitetsomkostninger og omkostningsobjekter.

Cost drivere

I ABC-systemer foretages overvæltningen af omkostninger til omkostningsobjekter som vist i Figur 2 ved hjælp af fordelingsnøgler, der afspejler den kausale sammenhæng mellem resourceforbrug og omkostningsobjekter. Disse fordelingsnøgler, der betegnes *cost drivere*, er et af kendetegnene ved aktivitetsbaserede regnskabssystemer.

Det er ved at anvende flere forskellige cost drivere, at ABC-systemer opnår større præcision end traditionelle regnskabssystemer, der oftest kun anvender et par forskellige fordelingsnøgler. I praksis vil det på grund af omkostninger forbundet med design, registrering mv. dog være hensigtsmæssigt at anvende så få cost drivere som muligt, således at omkostningerne ved nogle aktiviteterne fordeles samlet ved hjælp af fælles cost drivere.

Ved designet af et ABC-system kan der anvendes flere forskellige typer cost drivere. Sædvanligvis (jf. Cooper og Kaplan 1991a; Cooper *et al.* 1992) anvendes enten såkaldte transaktions- eller varighedsdrivere. *Transaktionsdrivere*, der afspejler antallet af gange en aktivitet udføres, kan anvendes, når alle produkter (eller kunder) trækker på aktiviteten på samme måde. For eksempel, hvis behandlingen af en kundeordre stort set er den samme aktivitet, uanset hvem kunden er, eller hvis omstillingen af en maskine er uafhængig af, hvad der skal produceres på den.

Den anden hyppigt anvendte type cost driver er *varighedsdrivere*, der afspejler *varigheden* af den tid, det tager at udføre aktiviteten. Hvis aktivitetens varighed varierer mellem forskellige produkter (eller kunder), bør varighedsdrivere anvendes. Det kan for eksempel være, hvis bestemte opgaver nogle gange kun kræver få minutter at udføre, mens de i andre situationer varer adskillige timer, eller hvis behandlingen af nogle ansøgninger tager meget lang tid, mens andre blot er ekspeditionssager. Valget mellem en varighedsdriver og en transaktionsdriver for en given aktivitet er et trade-off mellem præcision og systemomkostninger.

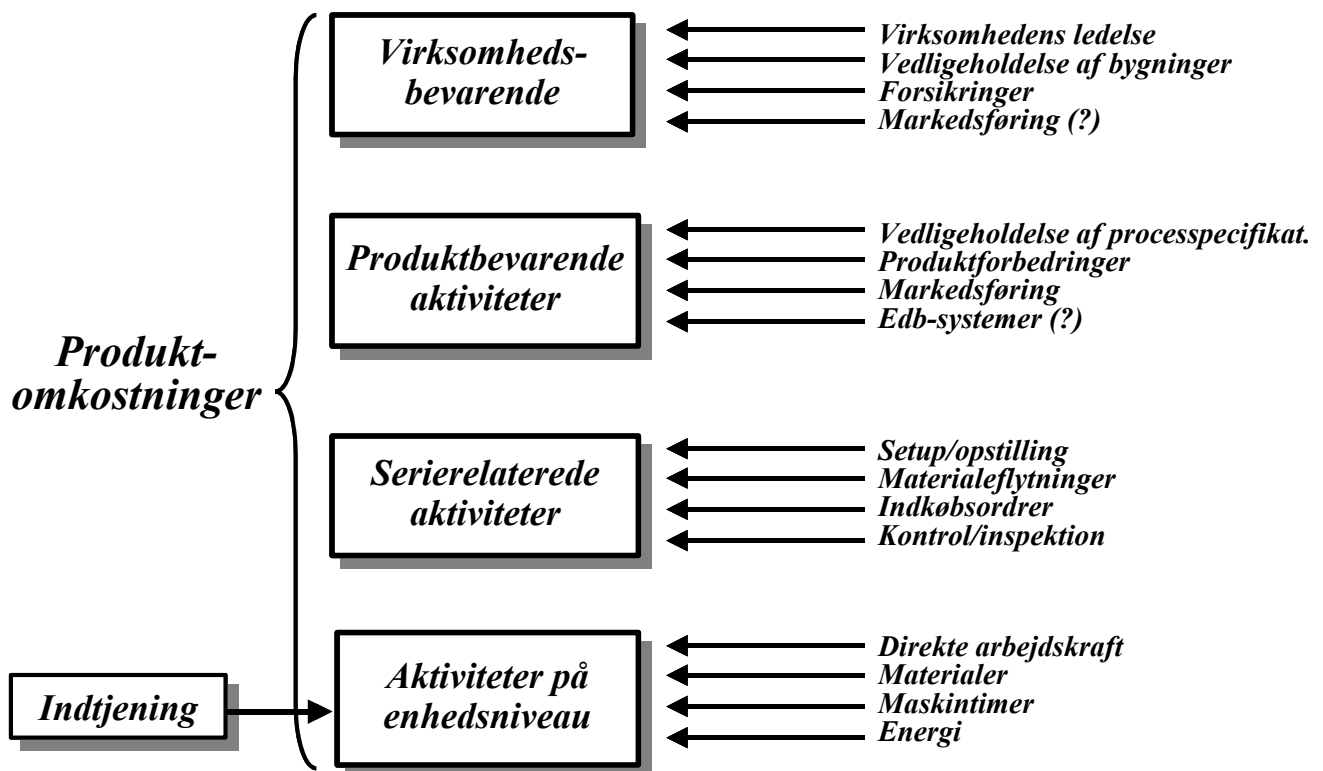
I tilfælde, hvor hverken antallet af gange eller varigheden af aktiviteten kan afspejle aktivitetsomkostningerne korrekt, kan det være nødvendigt at henføre omkostningerne direkte til omkostningsobjekter ved anvendelse af arbejdssedler, edb-registreringer mv. Det kan for eksempel

være nødvendigt ved visse former for komplekse test- og inspektionsprocedurer (jf. Cooper *et al.* 1992).

Den hierarkiske ABC-model

I en sagsbehandlende styrelse udføres en del aktiviteter i forbindelse oprettelse af sager, mens andre aktiviteter, vil være fælles for sagstyper, som for eksempel asylansøgning, visumansøgning eller ansøgning om opholds- og arbejdstilladelse, hvis man har Udlændingestyrelsen i tankerne, men uafhængig af antallet af sager, der behandles. Visse aktiviteter som f.eks. overordnet planlægning, ledelse o.l. vil derimod være uafhængige af aktivitetsniveauet – både mængden af sager og antallet af forskellige sager, der behandles.

Det kan generelt observeres, at virksomhedens aktiviteter kan klassificeres i et antal kategorier afhængig af, hvorledes virksomhedens udgifter varierer med aktiviteterne. Mange produktionsvirksomheder har for eksempel fundet den hierarkiske kategorisering (jf. Cooper og Kaplan 1991b), der vises i Figur 3, anvendelig.



Figur 3. Den hierarkiske ABC-model af virksomhedens aktiviteter (Cooper og Kaplan 1991a).

De fire kategorier: enhedsbestemte aktiviteter, serieaktiviteter, produktbevarende aktiviteter og virksomhedsbevarende aktiviteter karakteriseres på følgende måde:

- **Enhedsbestemte aktiviteter**, der udføres hver gang en enhed produceres (f.eks. en sagsbehandling) og dermed varierer proportionalt med produktionen/salget (f.eks. antal ansøgninger). Eksempler på enhedsbestemte aktiviteter er indtastning af oplysninger i edb-systemer ved oprettelse af en sag, overfladebehandling af komponenter eller registreringer ved hvert besøg hos lægen.
- **Serieaktiviteter**, der udføres hver gang, der produceres en serie. Omkostningerne ved disse aktiviteter er ikke afhængige af hvor mange enheder, der produceres, men associeres med igangsættelsen af en serie. Typiske eksempler er omstilling af maskiner, inspektion af de første enheder i en serie eller indlæring af nye procedurer, men aktiviteter, der foretages dagligt, kan også opfattes som serieaktiviteter.
- **Produktbevarende aktiviteter**, der udføres for, at de enkelte produkter kan produceres, sagstyper kan udføres etc. Denne type aktiviteter kunne omfatte vedligeholdelsen af en bestemt der skal bruges til at behandle særlige sagstyper.
- **Virksomhedsbevarende aktiviteter**, der udføres for at støtte virksomhedens produktion på et overordnet plan. Disse omkostninger, der er uafhængige af produktionsomfanget, omfatter for eksempel visse former for planlægning, generel administration, belysning etc.

Omkostninger til produktbevarende aktiviteter kan principielt fordeles på de enkelte producerede enheder, men omkostningerne er uafhængige af den producerede mængde og ud fra den betragtning faste omkostninger.

Omfanget af virksomhedsbevarende aktiviteter er ofte et spørgsmål om aggregeringsniveau, hvad angår produkter. Hvis analysens fokus ændres, eksempelvis fra produkter til produktlinjer, vil flere omkostninger typisk kunne overvælttes hertil. Endelig er der ikke noget i vejen for, at produktlinjer kan indskydes som et ekstra niveau i Figur 3.

Den viste hierarkiske model er udviklet i produktionsvirksomheder. For andre virksomhedstyper kan der med fordel defineres andre hierarkier, som tager hensyn til for eksempel kunder, distributionskanaler og markeder.

Udvikling af et ABC-system

Udviklingen af et aktivitetsbaseret regnskabssystem sker sædvanligvis ved en proces, der involverer en række karakteristiske og adskilte trin:

1. **Identifikation af aktiviteter.** Selvom der i praksis kan identificeres et næsten ubegrænset antal aktiviteter, vil de fleste virksomheders første ABC-system være konstrueret med 25-100 forskellige aktiviteter.
2. **Klassificering af aktiviteterne** i henhold til det niveau i hierarkiet hvormed de varierer. Hvis opdelingen i figur 3 anvendes, drejer det sig om enhedsafhængige aktiviteter, serieaktiviteter, produktbevarende aktiviteter og virksomhedsbevarende aktiviteter.
3. **Konstruktion af aktivitetscentre.** Hvis en række aktiviteter tilsammen udgør en proces, der anvendes ens for alle omkostningsobjekter (produkter), kan disse aktiviteter behandles under ét som et aktivitetscenter. På denne måde simplificeres systemets design, og integrationen af ABC-systemet med andre procesorienterede tiltag, f.eks. BPR og Balanced Scorecard, fremmes.
4. **Identifikation af ressourcer;** hvilket som regel kan tage udgangspunkt i virksomhedens kontoplan: arbejdskraft, materialer, komponenter, energi, edb, udstyr osv. fordelt på afdelinger mv.
5. **Henføring af ressourceomkostninger til aktiviteter** (dvs. fordelingen i to-fasemodellens 1. trin). Omkostninger forbundet med ressourcer, f.eks. sagsbehandlere eller energiforbrug, kan principielt henføres til aktiviteter på tre måder. Enten kan det ske *direkte* i henhold til det faktiske forbrug, hvilket er den mest præcise metode. Det kan for eksempel gøres ved at måle energimængden forbrugt af maskiner. Hvis direkte måling ikke er mulig eller er for dyr, kan ressourceomkostninger for hver aktivitet *estimeres* ved surveys, interviews eller lignende, og endelig kan der som den mindst foretrukne mulighed foretages en *arbitrær fordeling*.
6. **Identifikation af omkostningsobjekter;** hvilket her antages at være produkter, men mere generelt kan være kunder, distributionskanaler, serviceydelser, projekter mv. Det er væsentligt at identificere alle produkter, der produceres, ved anvendelse af de ressourcer, hvis omkostninger fordeles. Hvis nogle produkter ikke medtages, vil der fordeles for store omkostninger til de øvrige produkter.

7. **Sammenkædning af omkostninger og omkostningsobjekter** (dvs. fordelingen i to-fase modellens 2. trin), som kan ske på samme måde som ressourceomkostninger fordeles til aktiviteter: direkte, ved estimering eller arbitrært. Enkelte omkostninger kan henføres *direkte* til produkter; det drejer sig typisk i produktionsvirksomheder om, hvad vi opfatter som direkte materiale og lønomkostninger. Da *arbitrære* fordelinger ikke bidrager med indsigt i omkostningsstrukturen, vil man normalt søge at estimere forbindelsen mellem aktivitetsomkostninger og omkostningsobjekter.

ABC er et inspirationsværktøj

Lad det være sagt med det samme, at et ABC-system ligesom andre regnskabssystemer i sig selv ikke bidrager med andet end data. Hvis ikke nogen anvender systemets data kreativt og effektivt, kan det være spild af tid at udvikle et sådant system. Systemets omkostninger er håndgribelige, mens fordelene kan være særdeles luftige, hvis der ikke er vilje til at udnytte dem i organisationen.

Aktivitetsbaseret information har potentiale til, at projektgrupper og beslutningstagere kan inspireres til nye og innovative skridt. På den måde kan ABC ses som et værktøj til forandringsledelse og understøttelse af igangværende initiativer omkring Just-in-Time, TQM, BPR, Balanced Scorecard mv. Mange virksomheder har da også indført aktivitetsbaserede regnskabssystemer netop for at kunne vurdere betydningen af sådanne præstationsfremmende tiltag.

At være nogenlunde præcis

Noget af det første vi lærer om regnskaber er, at de skal stemme. Det gælder både i det dobbelte bogholderi, og når årsregnskabet opstilles. Det interne regnskab skal også 'stemme', selvom det i praksis er et mere fleksibelt begreb. Regnskabsvæsen fordrer desuden krav om præcision, hvis ikke bilag registreres korrekt, stemmer regnskabet ikke. Når man arbejder med økonomistyringssystemer, er det imidlertid nødvendigt at erkende, at selvom punktlighed og præcision er en dyd, så er det også en illusion, når der foretages omkostningsfordelinger. Men det har man en tendens til at glemme, når først fordelingerne er fortaget, og man begynder at bruge omkostningsinformation til træffe beslutninger efter.

Det er derfor vigtigt af tænke sig om, når omkostningsregnskabet designes – og det er også derfor, at det er vigtigt nogle gange at være en smule pragmatisk og huske på den grundregel, som ofte nævnes i relation til ABC: "its better to be approximately right than exactly wrong".

Udgangspunktet for de fleste ABC-projekter er, at man reelt set ikke har nogen – eller i det mindste

en ret mangelfuld – viden om det, som projektet drejer sig om, hvad enten det er produktomkostninger, afregningspriser eller noget helt tredje. To centrale spørgsmål er derfor i praksis, for det første hvad er det for en præcision, der kræves af den information, der er brug for, og for det andet hvor ofte, har man brug for den.

ABC med forskellige formål

Hvis årsagen til, at der gennemføres et ABC-projekt, er at opnå viden om, hvad det koster at behandle de forskellige typer sager, så er en væsentlig del af udbyttet muligvis procesanalysen, der klarlægger, hvilke aktiviteter der er forskellige mellem de forskellige sagstyper. Dette kan så i den videre analyse kombineres med kritiske faktorer i relation til de forhold, der har betydning for aktiviteternes gennemførelse, f.eks. fejlprocenter etc.. Inden man går i gang med at designe ABC-systemet, er det derfor vigtigt at være helt klar over, hvad formålet med projekter er, så man ved, om det er de lavthængende æbler, der skal plukkes, eller der skal plantes en ny plantage.

Husk også, at ABC ikke er en erstatning for finansbogholderiets kontoplan, men der imod skal opfattes som en teknik til at oversætte registreringen af udgifter til et format, der hjælper til at træffe beslutninger på et relevant grundlag (jf. Cokins 1999).

Relevans for virksomhedens ledelse

Et forbedret regnskabssystem er ikke et mål i sig selv. Målet er at kunne træffe bedre beslutninger, og systemet er derfor reelt set kun forbedret, hvis dets information kan give grundlag for, at der træffes beslutninger, der forbedrer organisationens situation og dens evne til at løse de opgaver, der er ens formål.

Ændringer i brugerbetaling

Informationen fra ABC-systemet kan eksempelvis give anledning til, at betaling for ydelser ændres, idet en forbedret omkostningsinformation vil give et mere 'retvisende' billede af, hvad et produkt egentligt koster og dermed et bedre overblik over den enkelte institutions faktiske omkostningsniveau.

Ændringer i aktiviteter

Den aktivitetsbaserede omkostningsinformation kan også give anledning til ændringer i de aktiviteter, der udføres for at fremstille og levere produkter. Det kan for eksempel være ved at reducere antallet af gange, som omkostningskrævende aktiviteter udføres. På samme måde kan

klager og visse dele af behandlingsprocessen måske med fordel samles periodisk frem for at blive behandlet løbende.

Den mere præcise information om aktivitetsomkostninger kan også give anledning til, at der tages initiativer med henblik på at effektivisere omkostningskrævende aktiviteter. For eksempel kan det måske være fordelagtigt at reducere behandlingstiderne, investere i produktivitetsfremmende teknologi mv.

Udnyttelse af ledig kapacitet

Når mængden af aktiviteter reduceres og effektiviteten øges, skabes der mulighed for, at den ledige kapacitet (overskydende aktivitet) kan anvendes på andre områder.

Alternativt kan de ressourcer, der medgår til at opretholde den overskydende aktivitet, på længere sigt reduceres. Men det er væsentligt, at ledelsen ved at anlægge et aktivitetssyn allerede i plan- og budgetlægningen kan vurdere de aktivitetsmæssige konsekvenser af ændringer i kunde- og produktsammensætning, introduktion af nye produkter, procesforbedringer, ny teknologi mv.

Øvrige anvendelsesområder

Som antydnet kan ABC integreres med institutionens øvrige ledelses- og styringssystemer og underbygge eller støtte en lang række opgaver og beslutninger. Eksempelvis kan ABC anvendes i beslutningsprocesser, der vedrører brugerbetaling, udlicitering mv. Desuden kan den præcise omkostningsinformation anvendes i forbindelse med produktdesign og generelt i forbindelse med procesforbedrende aktiviteter i organisationen (TQM, BPR osv.).

Afsluttende bemærkninger

En forsigtig konklusion er nok, at det ofte fremhæves, at ABC er et godt værktøj i den offentlige sektor, men at den reelle anvendelse er mere sparsom. Sandheden er nok også, at 'den offentlige sektor' er så forskelligartet, at der ikke kan drages en samlet konklusion, og det afgørende ikke er virksomhedens ejerforhold, men om det styrings- eller ledelsesbehov, man står med, på fornuftig vis kan adresseres med ABC, om der er andre mere egnede værktøjer, samt hvordan ABC bringes til anvendelse.

De særlige forhold i den offentlige sektor

Der er mange forskellige typer offentlige organisationer, men de kendetegnende faktorer vil som regel være, at de ikke drives med indtjening for øje, og at de er under politisk indflydelse.

Hertil kommer forskellige faktorer, der kan være mere eller mindre til stede, og som ikke er snævert relateret til, at virksomhederne er 'offentlige':

- at produktion eller ydelser kan være vanskelige at definere, og at det ofte er vanskeligt eller umuligt at adskille ydelserne fra hinanden.
- at det kan være vanskeligt eller umuligt at værdiansætte ydelserne (men man kan beregne omkostningerne ved at stille ydelserne til rådighed).
- at institutionerne ofte har forskellige mere eller mindre uklare formål samtidig – og det giver en skævvridning af omkostningerne kun at fordele omkostninger til de mest klart definerbare ydelser.
- at medarbejdergrupper og -organisationer har relativt stor indflydelse.

Når et økonomistyringssystem designes, er der altid en række særlige omstændigheder, der skal tages hensyn til – og det gælder også i den offentlige sektor. Men udgangspunktet er, at teknikkerne, således som de er beskrevet i denne artikel, stadig er gyldige.

I de situationer, hvor man vil anvende ABC som grundlag for at fordele interne serviceafdelingers omkostninger til andre afdelinger, er der principielt ingen forskel på om dette foretages i en offentlig eller en privat virksomhed, hvilket eksempelvis fremgår af f.eks. Granof *et al.* (2000) samt af erfaringerne fra sundhedssektoren (Baker 1998). En sådan fordeling af omkostninger kunne danne grundlag for budgetmæssig udligning mellem afdelinger eller blive benyttet som en del af beslutningsgrundlaget ved udlicitering af opgaver eller procesrationalisering eller som omkostningsdokumentation i forbindelse med brugerbetaling.

Når der lige ses bort fra interne afregningsprissystemer, der også kan være baserede på ABC, er det sjældent, at der automatisk tages beslutninger på grundlag af en omkostningsfordeling. Det gælder både for private og offentlige virksomheder, at omkostningsberegninger sammen med anden information og under hensyntagen til de konkrete omstændigheder inddrages i beslutningstagen. Derfor er det langt fra givet, at et ABC-projekts succes skal vurderes i relation til, hvorledes det bruges i det daglige.

Litteratur

Ankjær-Jensen, A. (1995): Anvendelsesmuligheder for aktivitetsbaserede omkostningsanalyser i sygehusvæsenet, *Tidsskrift for Dansk Sundhedsvæsen*, Vol. 7, pp. 304-309.

- Ankjær-Jensen, A., T. Sejr, T. Bilde, J.F.S. Birch, S. Boesby, L. Berner og S. Årslev (1995): Omkostningsstudie af operations- og anæstesifunktionen, *Tidsskrift for Dansk Sundhedsvæsen*, Vol. 8, pp. 352-358.
- Baker, J. (1998): *Activity-based costing and activity-based management for health care*. Gaithersburg: Aspen Publishers.
- Cokins, G. (1999): Learning to Love ABC, *Journal of Accountancy*, August, pp. 37-43.
- Capettini, R., C. W. Chow og A. H. McNamee (1998): On the Need and Opportunity for Improving Costing and Cost Management in Healthcare Organizations, *Managerial Finance*, Vol. 24, No. 1, pp. 46-59.
- Christensen, J. (1995): Økonomistyring under nye udfordringer, *Tidsskrift for Dansk Sundhedsvæsen*, Vol. 10, pp. 454-458.
- CIMA (1993): *Activity based costing and its application in the NHS*, London: Chartered Institute of Management Accountants.
- Cooper, R. og R.S. Kaplan (1988a): How cost accounting distorts product costs, *Management Accounting*, April, pp. 20-27.
- Cooper, R. og R.S. Kaplan (1988b): Measure Cost Right: Make the Right Decisions, *Harvard Business Review*, Vol. 5, pp. 96-103.
- Cooper, R. og R.S. Kaplan (1991a): Profit priorities from Activity-Based costing, *Harvard Business Review*, May-June, pp. 130-135.
- Cooper, R. og R.S. Kaplan (1991b): *The Design of Cost Management Systems: Text, Cases, and Readings*, Englewood Cliffs: Prentice-Hall.
- Cooper, R., R.S. Kaplan, L.S. Maisel, E. Morissey og R.M. Oehm (1992): *Implementing Activity-Based Cost Management: Moving from Analysis to Action*, Montvale: Institute of Management Accountants.
- Granof, M.H., D.E. Platt og I. Vaysmann (2000): Using activity-based costing to manage more effectively, Grant Report, The PricewaterhouseCoopers Endowment for the Business of Government.

- Kaplan, R.S. og R. Cooper (1998): *Cost & Effect. Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Boston, MA: Harvard Business School Press.
- King, M, I. Lapsley, F. Mitchell og J. Moyes (1994a): Costing Needs and Practices in a Changing Environment: The Potential for ABC in the NHS, *Financial Accountability & Management*, Vol. 10, No. 2, May, pp. 143-160.
- King, M, I. Lapsley, F. Mitchell og J. Moyes (1994b): *Activity based costing in hospitals: A case study investigation*, The Chartered Institute of Management Accountants, London.
- Larsen, J. og U. Slothuus (1999): Methodological issues when using activity based costing to determine treatment costs in a Danish Hospital, Working paper, Department of Management, Odense University.
- Slothuus, U. (2001): Economic Evaluation in Health Care: Issues in costing and willingness to pay measures with applications to arthritis and heart disease, ph.d.-afhandling, Syddansk Universitet
- Slothuus, U. og J. Larsen (2001): Cost of stable angina pectoris. Health Economics Paper, Vol. 4, Department of Management, Odense University.

¹ Se Christensen (1995), Ankjær-Jensen (1995), Ankjær-Jensen et al. (1995), Larsen og Slothuus (1999), Slothuss (2001) samt Sluthuus og Larsen (2001).