

Bilag 1: Definitioner af centrale begreber

ABC: activity based costing. Se under aktivitetsbaserede omkostningsfordelinger.

Aktiviteter: alt det, som organisationen ”gør” for at løse sine opgaver. For eksempel visitere klienter, behandle sager, udføre pleje, udvikle IT system, gennemføre projekt, planlægge opgaver, lave økonomirapporter, holde møder, gennemføre evaluering, osv. (Aktiviteter kan altid udtrykkes som udsagnsord).

Aktivitetsbaserede omkostningsfordelinger: (kendt under det engelske udtryk ”Activity Based Costing” eller ABC) er kendetegnet ved at omkostninger først fordeles fra organisatoriske enheder til aktiviteter. Dernæst tildeles omkostningsobjekterne – i denne vejledning produkterne – den andel af aktivitetsomkostningerne, som vedrører hver enkelt produkt. ABC modeller kan designes så de afspejler sammenhængen mellem ressourcer, aktiviteter og produkter på en mere beslutningsrelevant måde. Traditionelle fordelingsmodeller springer aktivitetsniveauet over. Den aktivitetsbaserede tilgang har mange fordele, hvis institutionen er præget af en vis kompleksitet, men detaljerede ABC modeller vil ikke være en styringsmæssig gevinst for alle.

Aktivitetsniveau: det valgte aggregeringsniveau for de aktiviteter som indgår i en fordelingsmodel.

Direkte omkostninger: er de omkostninger der entydigt kan henføres til et omkostningsobjekt som fx en aktivitet eller et produkt. Sædvanligvis betragter man omkostninger som direkte eller indirekte i forhold til produkterne.

Faste omkostninger: er omkostninger som man er bundet af, upåvirket af aktivitets og produktionsomfang indenfor en given tidshorisont. Sædvanligvis betragter man omkostninger som faste, hvis de er stort set upåvirkelige indenfor et år.

Fordelingsnøgle: en regneregul, der fastsætter hvordan de indirekte omkostninger fordeles fra ét niveau i omkostningsstrukturen til et andet.

Fællesfunktioner: samlebetegnelse for de organisatoriske enheder, som hovedsageligt kun indirekte bidrager til produktionen. Disse kan underinddeles i generel ledelse, administration og tværgående støttefunktioner, jf. den generelle definition i www.oav.dk.

Indirekte omkostninger: er de omkostninger der *ikke* umiddelbart kan henføres til det ønskede omkostningsobjekt: den enkelte aktivitet eller produkt.

Irreversible omkostninger; er omkostninger som ikke kan elimineres indenfor en given tidshorisont, selv om man ikke længere forbruger ressourcen. Faste omkostninger er tilbøjelige til at være irreversible på kort sigt, idet reversibiliteten ofte er begrænset af kontraktlige opsigelsesvarsler m.v. Overskudskapacitet i fællesfunktioner er et eksempel på en irreversibel omkostning, som kan opstå i forbindelse med udlicitering. Omvendt kan ledige kontorer nogle gange fremlejes, således at en andel af den umiddelbart irreversible husleje i praksis gøres reversibel.

Lønomskostninger: er i denne vejlednings terminologi alle omskostninger, som udgiftsføres under lønrammen, inklusive barselsydelse, sygedagpenge og ferie.

Lønrelaterede omskostninger: er per definition ikke løn. En stor del af disse er imidlertid direkte påvirket af, hvor stor organisationen er. Sådanne ikke-lønomskostninger, som vurderes med rimelighed at kunne fordeles ved hjælp af lønkroner (eller årsværk) kaldes ”lønrelaterede”. Det gælder stort set alle driftsudgifter i et sekretariat, samt i mange tilfælde husleje, og i mange tilfælde alle IT omskostninger.

Niveau i omskostningsstrukturen: et af følgende trin i fordelingsmodellen: fællesfunktioner, udførende funktioner, aktiviteter eller produkter.

Omskostninger er forbruget af ressourcer, dvs. den kapacitet og de varer, som forbruges i takt med, at der produceres noget. For eksempel løn, vareforbrug, afskrivninger, husleje, licenser osv. Omskostninger udtrykkes i kroner.

Omskostningsfordeling: en intern henføring af indirekte omskostninger fra et niveau i omskostningsstrukturen til et andet. Omskostningsfordelinger kan skabe synlighed omkring aktiviteternes og produkternes ressourcetræk.

Omskostningsobjekter: er den inddeling, som man har brug for at opgøre omskostningerne i forhold til. Det kan fx være produkter, enkeltsager, kunder, regioner eller finanslovsformål. I denne vejledning opereres der kun med produkter som omskostningsobjekter.

Omskostningspulje: en gruppe af omskostninger som slås sammen og fordeles med en enkelt fordelingsnøgle. Dette bør kun ske, hvis omskostningerne i rimelig grad ”opfører sig ens”, med hensyn til hvad der udløser behovet for dem. Det er væsentligt at få inddelt omskostningerne i så få store omskostningspuljer som muligt under hensyn til detaljeringsbehovet i opfølgningen. Det reducerer kompleksiteten i modellen og den administrative byrde ved at vedligeholde den. Udførende- og fællesfunktionerne har pr. definition det samme antal omskostningspuljer som antallet af fordelingsnøgler.

Omskostningsregnskaber er sædvanligvis en betegnelse for eksterne regnskaber, som aflægges på grundlag af omskostningsmæssige bogføringsprincipper. Omskostningsregnskabets datagrundlag er de bogførte registreringer i finanskontoplanen, og det er orienteret mod omskostningsarter- og steder. Omskostningsregnskabets grundregistreringer påvirkes ikke af omskostningsfordelinger. I den private sektor bruges begrebet omskostningsregnskaber om interne fordelingsregnskaber.

Omskostningssted: en organisatorisk enhed eller gruppe af organisatoriske enheder hvis omskostninger behandles samlet. Flere fælles- eller udførende funktioner kan slås sammen og behandles som ét omskostningssted for at forenkle fordelingsmodellen.

Omskostningsstruktur: en model af de stabile sammenhænge mellem forskellige typer af omskostninger i en organisation. Omskostningsstrukturen kan modelleres på mange måder, men i denne vejledning refererer begrebet omskostningsstruktur til sammenhængen mellem ressourceforbruget i fællesfunktioner, udførende funktioner, aktiviteter og produkter.

Produkter er det, der leveres eksternt som grundlag for institutionens indtægter. I opgavehierarkiet kan produkter underopdeles i ydelser. Vejledningen omtaler kun fordeling til produkter, men kun detaljeringsniveauet ville blive ændret ved fordeling til ydelser.

Produktniveau: det valgte aggregeringsniveau for de produkter (eller ydelser) som omkostninger fordeles til.

Reversible omkostninger: er omkostninger som kan bringes til at falde bort indenfor en given tidshorisont, hvis behovet for ressourcen forsvinder. For eksempel er løn til medarbejdere kun reversible efter et vist antal måneder – nemlig fra perioden er sagt op til de ikke længere får løn. Reversibiliteten af medarbejderes løn begrænses i praksis yderligere af, at det ville tage tid og blive dyrt at genanskaffe ressourcerne, hvis behovet igen opstod. Høj reversibilitet er udtryk for, at omkostningerne kan afskaffes på kort sigt, fx energiforbrug, varer og overarbejdsbetaling.

Udførende funktioner: samlebetegnelse for de producerende organisatoriske enheder, der leverer produkter eller ydelser ud af huset, fx fagkontorer, laboratorier, eller andre operative enheder.

Variable omkostninger: er omkostninger der på kort sigt varierer i takt med aktivitet og produktion. Man vil sædvanligvis betragte medarbejdernes tidsforbrug i de udførende funktioner som variable omkostninger. Selv om de er på fast løn, vil deres tid oftest kunne anvendes og dermed omkostningsbelaste andre opgaver, hvis en bestemt opgave forsvinder. Høj variabilitet er udtryk for, at man kan påvirke omkostningerne på ganske kort sigt.

”Øvrige” omkostninger: er omkostninger som forbruges ”skævt” af organisationen, fx fordi visse afdelinger har stort behov for ressourcen og andre slet ikke. Måske er omkostningen forårsaget af et eller flere, men ikke alle produkter. Kendetegnet for øvrige omkostninger er at det vil give et forkert billede af omkostningerne, hvis de fordeles ud på samme måde som lønnen. I nogle tilfælde vil dette fx gælde husleje, hvis der er stor variation i pladsforbruget pr. medarbejder for forskellige udførende funktioner.

Bilag 2: Valg af fordelingsnøgler

Antallet og typen af fordelingsnøgler betyder meget for, hvor relevant, hvor enkel og hvor nemt administrérbar en fordelingsmodel bliver. Der kan være forskel på hvor egnet en fordelingsnøgle er hvis den skal laves en enkelt gang om året, eller hvis den skal opdateres månedligt.

Fordelingsnøgler ved opbygning af ”den hurtige prototype”

Ved ”første gennemløb” af metoden til design af en omkostningsfordelingsmodel er formålet at komme igennem opbygningen af en fordelingsmodel med en ”nogenlunde” rigtig fordeling af omkostninger til aktiviteter og produkter. Derfor baseres valget af fordelingsnøgler på den information, som er umiddelbart tilgængelig i form af systemmæssige registreringer (omkostninger, evt. afskrivninger, evt. tidsregistrering, evt. opgavehierarki, evt. procesanalyser), samt den intuitive og erfaringsbaserede viden om driften, som nøglemedarbejdere besidder.

Håndtering af ”vanskelige” omkostningsposter i prototypen

Ved inddelingen i løn, lønrelaterede og øvrige omkostninger, kan følgende overvejelser bruges for at afgøre, hvor de mere vanskelige omkostningsposter skal placeres:

1. Hvor stor er posten, kan det betale sig at gøre det til et problem? Hvis posten udgør under 10-15 % af sin organisatoriske enhedsomkostninger, betyder placeringen næppe ret meget.
2. Hvis omkostningen med bare nogenlunde rimelighed antages at variere i forhold til organisationens personaleforbrug, bør den placeres i lønrelateret. Der kan være en ”bagvedliggende” faktor som gør, at posten korrelerer rimeligt med lønnen, men uden at der er en direkte sammenhæng til antallet af ansatte. Modellens kompleksitet stiger voldsomt for hver gang, en omkostningspost lander i øvrige.
3. Hvad er alternativet til at fordele posten sammen med lønnen? Hvis alternativet er en fordeling, som har en meget usikker sammenhæng med forbruget af ressourcen, kan man overveje at ”parkere” posten som ”ufordelt”. Hvis postens størrelse derimod antages at have en klar sammenhæng med aktiviteterne, bør den placeres i øvrige.
4. Tage en rask beslutning om placeringen, og notér overvejelserne om posten på en checkliste.
5. Når prototypen er færdig, kan der laves en robusthedsanalyse ved at gennemregne modellen med forskellige scenarier for fordeling af de vanskelige poster, som er opført på checklisten. Hvis de forskellige alternativer giver nogenlunde samme resultat, er der ingen grund til at gøre mere i forbindelse med den overordnede fordelingsmodel. Hvis resultatet påvirkes væsentligt, må fordelingen af posterne overvejes nøjere. Ligeledes vil det være oplagt at se nøjere på dem i forbindelse med forfining af prototypen.

Efter inddelingen i "løn", "lønrelaterede" og "øvrige" omkostninger (jf. også afsnit 4.2.1) skal der vælges en fordelingsnøgle for "løn & lønrelaterede" og en for hver af de større omkostningspuljer i "øvrige" kategorien. Kriterier for valg af disse fordelingsnøgler omtales i de efterfølgende afsnit.

Fordeling af løn & lønrelaterede omkostninger i fællesfunktionerne

De lønrelaterede omkostninger slås sammen med løn og fordeles typisk fra fællesfunktioner til de udførende funktioner med en nøgle som afspejler organisationens størrelse. Man kan fx vælge at bruge de udførende funktioners registrerede tidsforbrug, antal medarbejdere eller årsværk. Det vil ofte give nogenlunde samme resultat.

"Løn i de udførende funktioner" er en lidt speciel fordelingsnøgle, som med god grund har vundet stor udbredelse som fordelingsnøgle imellem fælles- og udførende funktioner. Det vil også i mange tilfælde være det bedste valg af fordelingsnøgle for store dele af omkostningerne i fællesfunktionerne.

Det er svært at dokumentere årsagssammenhænge mellem organisationens kerneprocesser og behovet for "generel ledelse" og "administration". Ligeledes er omkostningerne til en række tværgående støttefunktioner som betjente, reception, IT support mv. ofte næsten uafhængige af, hvad og hvor meget der i øvrigt bliver produceret i institutionen.

Det er med andre ord vanskeligt at finde en fordelingsnøgle, som virkelig afspejler en årsagssammenhæng mellem omkostningerne i fællesfunktionerne og kerneprocesserne.

Alligevel ville det være forkert at sige, at omkostningerne i fællesfunktionerne er "faste". De er ikke upåvirkelige, og de har typisk engang været mindre, end de er i dag. Noget har forårsaget et behov for større fællesfunktioner.

I mange institutioner er den bedste forklaring på denne vækst i fællesfunktionerne, at institutionen er blevet større. Der er kommet flere medarbejdere, og på et tidspunkt bliver belastningen i de tværgående funktioner så store, at man ansætter en person mere.

Der kan selvfølgelig også være nogle dele af omkostningerne i fællesfunktionerne, som opstår i tilknytning til et enkelt fagkontor, eller som retter sig mod et specifikt produkt. Hvis disse omkostninger er væsentlige (i forhold til det modtagende kontor eller produkt), bør man skille denne andel af omkostningerne fra og henføre dem direkte til det, de vedrører.

Hvis man mener, at store dele af fællesfunktionernes omkostninger i store træk hænger sammen med organisationens størrelse, så er det bedste valg af fordelingsnøgle et mål, der korrelerer godt med organisationens størrelse. De almindeligste nøgler er som nævnt ovenfor:

1. løn i de udførende funktioner
2. antal årsværk
3. antal medarbejdere

I en organisation hvor der ikke i udstrakt grad bruges deltidsarbejde, vil det næppe gøre den store forskel på resultatet, om man bruger årsværk eller medarbejderantal. Ligeledes vil løn i mange tilfælde ikke give et væsentligt forskelligt resultat fra de to andre fordelingsnøgler.

Hvis man imidlertid har særdeles mange deltidsansatte, eller meget store forskelle i lønniveauer, kan det dog få en vis betydning hvilke af disse nøgler, man vælger. Det må bero på en konkret afvejning mellem behovet for at få "korrekte" omkostningsinformationer overfor, hvor nemt det vil være at skaffe datagrundlaget om nøglen.

Fordeling af løn & lønrelaterede omkostninger i de udførende funktioner

De lønrelaterede omkostninger slås sammen med løn i de udførende funktioner og fordeles samlet til aktivitetsniveauet. Valget af fordelingsnøgler, når ressourceomkostningerne skal henføres til aktiviteter, er helt grundlæggende spørgsmålet om hvilke aktiviteter, der forårsager ressourceforbruget.

For lønomkostningerne er den primære fordelingsnøgle estimeret eller registreret tidsforbrug. Estimeringer kan fx foretages på baggrund af produktionsstatistikker, personlige vurderinger, eller stikprøver gennem et stykke tid. Tidsregistrering er helt oplagt at bruge som grundlag, hvis det findes i institutionen i forvejen.

Fordeling af "øvrige" omkostninger

For de øvrige, altså ikke-lønrelaterede ressourceomkostninger, må fordelingen til aktiviteter bero på en konkret vurdering af hvilke aktiviteter eller produkter, som giver anledning til forbruget af hver enkelt ressource. Hvis man kan påpege en enkelt aktivitet eller produkt, som er årsag til omkostningen, henføres den blot dertil. Hvis omkostningen indgår i frembringelsen af mere end et produkt, kan oversigten på næste side give inspiration til at finde en relevant fordelingsnøgle.

Fordelingsnøgler fra aktiviteter til produkter

Der findes tre klasser af fordelingsnøgler, som kan anvendes til at fordele aktiviteter til produkter – de såkaldte aktivitetsdrivere

I en udviklingen af hurtig prototype, hvor man gerne må lave basere fordelingerne på ”bedste mands bedste gæt”, kan man lade sig inspirere frit af følgende oversigt. Der er imidlertid grund til at overveje opdatering og administration af fordelingsnøglerne meget nøje, hvis man overveje at sætte et ABC system i løbende drift. Mange forskellige nøgler med en vanskelig ”datafangst” kan være meget ressourcekrævende.

Klasse	Definition	Eksempler	Datagrundlag
Transaktionsnøgler	en fordelingsnøgle baseret på estimater eller optællinger af, hvor ofte en aktivitet udføres, eller hvor stor produktionen er.	antal bogførte bilag, antal kodelinier, antal telefonbesvarelser, antal afsluttede sager, og andre målinger af produktivitet.	Løbende optællinger, oftest som udtræk fra eksisterende IT systemer. Normalt nemme, og dermed billige, at måle.
Bemærk!	Bedste type hvis der ikke er store systematiske forskelle på, hvordan aktiviteterne trækker på ressourcerne, ellers er de upræcise.		
Varighedsnøgler	Fordelingsnøgle som repræsenterer aktivitetens tidsforbrug uden at måle den direkte. Aktiviteterne kan inddeles i grupper med ensartet ressourceforbrug.	Antal sager af type 1, 2 og 3 med hver sin enhedsomkostning; antal operationer for diagnose X, Y og Z med hver deres gennemsnitlige tidsforbrug.	Kræver registrering på ”sagstype” såvel som optælling af hver kategori. Kan ofte hentes ud af sagsbehandlingssystemer. Mere præcis end transaktionsnøgler, men tungere administrativt.
Bemærk!	Egnede når der er stor forskel på, hvor længe det tager at udføre en aktivitet – fx fordi sagers kompleksitet er meget forskellig, eller et bilag kan kræve fra 2 til 10 posteringer, eller telefonsupport skal dække mange forskellige typer af henvendelser		
Intensitetsnøgler, eller direkte sporing	Kontering af ressourceforbrug direkte i en aktivitetskontoplan, dvs. tidsregistrering på aktiviteter.	Konsulenter som registrerer tidsforbrug til fakturering af enkeltprojekter. Postbudes brug af strekkodelæsere.	Løbende registrering i organisationen, og siden udtræk fra tidsregistreringssystem som evt. samkøres med lønoplysninger. Ofte præcis men dyr løsning.
Bemærk!	Intensitetsnøgler er meget dyre i administration. De er mest egnede, når der er store krav til præcis dokumentation og der er store forskelle på tidsforbrug fra sag til sag og omkostninger pr. time for de involverede. Der kan opstå problemer med pålideligheden.		

Kilde: baseret på Kaplan & Atkinson's lærebog ”Advanced Management Accounting”

Bilag 3: Andre omkostningsobjekter end produkter

Valget af omkostningsobjekt er en vigtig designmæssig beslutning, som får betydning for den endelige fordelingsmodel. Det kan være nyttigt at have for øje, om fordelingsmodellen også skal bruges som

- **Internt fordelingsregnskab:** dette kan fremkomme som en mellemregning i fordelingsmodellens første trin. Man kan overveje, om der er behov for at fordelingerne til de udførende funktioner skal "summe" til 100% hvis modellen skal bruges til interne fordelinger. Hvis man vil synliggøre ledig kapacitet, kan man placere omkostningerne for denne i den funktion, som har ansvaret for at reducere den ledige kapacitet. Interne fordelinger kan også bruges som incitement til at reducere forbruget af fælles omkostninger. Se evt. eksemplet i kapitel 7.

Denne vejledning fokuserer udelukkende på, hvorfor og hvordan omkostninger gøres op i forhold til produkter eller ydelser. Det vil i de fleste tilfælde også være et meget relevant "snit" at lægge. Men i princippet er der intet i vejen for at gøre omkostningerne op i forhold til andre omkostningsobjekter, som måtte være relevante at følge op på.

Kriteriet for valg af omkostningsobjekt vil ofte være et spørgsmål om, hvordan indtægter genereres, eller grundlaget for modtagelse af bevillinger. I det følgende gives et par eksempler:

Der kan være gode argumenter for at vurdere omkostninger i forhold til andet end "produkter".

- **Timer:** hvis institutionen modtager betaling for ydelser baseret på faktisk registrerede antal timer og en timepris, er det fornuftigt at følge op på, hvordan den reelle omkostning pr. effektiv time udvikler sig – både i forhold til budget og i forhold til den faktiske kapacitetsudnyttelse. Dette kan suppleres med opfølgning på antallet af fakturerede timer pr. medarbejder.
- **Kunder** kan være et relevant omkostningsobjekt, fx i situationer hvor man leverer flere forskellige produkter til samme kunde, eller hvor knap kapacitet gør det nødvendigt at prioritere mellem opgaver, eller hvor kundernes træk på institutionens ressourcer er meget uhomogen og en segmentering overvejes. Kunderentabilitetsanalyser i private virksomheder viser ofte at over 100 % af overskuddet genereres af mindre end 50 % af kunderne, mens de øvrige kunder har et meget lavt eller endda negativt bidrag til virksomhedens overskud. Den problemstilling gør sig især gældende, hvor omkostningsfordelingsmodellen indeholder store systematiske fejl, som fører til fejlagtig prisfastsættelse. Krydssubsidiering mellem kunder i det offentlige forekommer også.
- **Finansieringskilder:** der kan være særlige krav til bevillingsafregninger, projektrengskaber eller brugerbetaling som gør det nødvendigt at lave omkostningsfordelinger der tager hensyn til finansieringskildernes sammensætning.

Fremgangsmåden ved omkostningsanalyse i forhold til alle omkostningsobjekter er i princippet den samme. I første omgang fordeles ressourcer til aktiviteter og i næste omgang vurderes det, hvorledes det valgte omkostningsobjekt trækker på aktiviteterne. Den mest relevante

fordelingsnøgle ved sporing af aktivitetsomkostninger til kunder vil være anderledes end fra aktiviteter til produkter.

- **Aktiviteter:** fordeling af omkostninger til aktiviteter på et detaljeret niveau kan give værdifulde input til omkostningsanalyser, som laves med henblik på proceseffektiviseringer. Hvis formålet netop er proceseffektiviseringer, vil det måske være tilstrækkeligt at lade fordelingsmodellen omfatte de organisatoriske enheder og aktiviteterne, og dermed udelade produktniveauet.

Afhængig af formålet kan der være behov for et større eller mindre detaljeringsniveau i den måde, omkostningsobjekterne defineres og afgrænses i forhold til hinanden.

Bilag 4: Litteraturliste

- Regeringens moderniseringsprogram **Effektiv opgavevaretagelse i staten**
Finansministeriet, Oktober 2003
- Bukh, Per Nikolaj & Poul Israelsen **Activity based costing** – dansk økonomi-
styring under forvandling, Jurist- og Økonom-
forbundets forlag, 2004
- Bukh, Per Nikolaj & Poul Israelsen **Aktivitetsbaseret økonomistyring** – danske
virksomheders erfaringer med Activity Based
Costing. Jurist- og Økonom-forbundets forlag, 2003
- Cooper, Robin, & Kaplan, Robert, S. **Cost and effect** – using integrated cost
systems to drive profitability and performance
1998, Harvard business school press
- Cokins, Gary **Activity-based cost management in
government**, Management concepts 2002
- Kaplan, Robert & Anthony A. Atkinson **Advanced Management Accounting**
Prentice Hall; 3rd edition, 1998
- Cooper, Robin **The Rise of Activity Based Costing –
Part two: When do I need a an Activity-
Based Cost System?** Journal of Cost
Management, Fall 1988
- Friis, Ivar **Activity based costing og dæknings-
bidragsmodellen: forskelle og ligheder**
Økonomistyring og informatik, årbog 1998

Denne vejledning er især baseret på Kaplan & Atkinson (1998), Bukh & Israelsen (2004) samt Cooper (1988).