

Økonomistyringen: Det interne regnskab

Denne tredje artikel i serien om standardkontoplanen går i dybden med det interne regnskab.



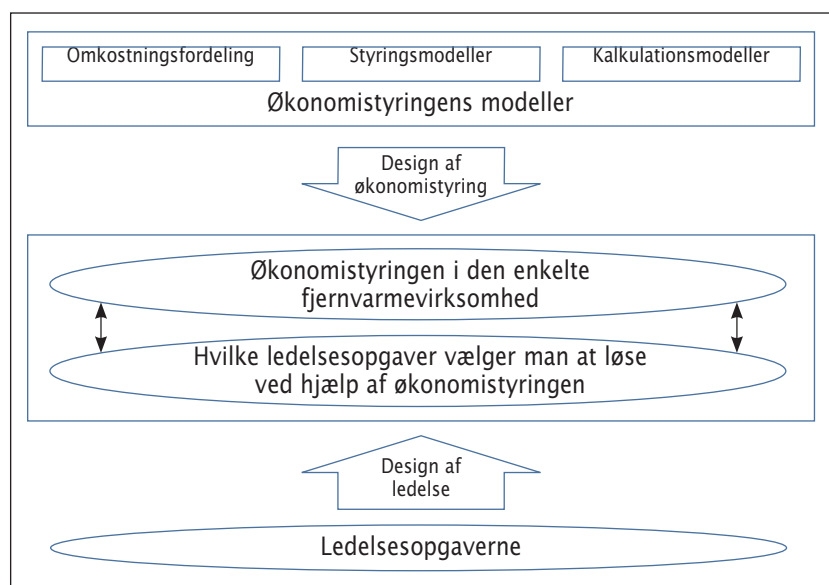
KONTOPLAN

Af professor Per Nikolaj Bukh, Aalborg Universitet og ErhvervsPh.d.-stipendiat Lars Grubbe Dietrichson, Dansk Fjernvarme

Vi har i to tidligere artikler her i FJERNVARMEN (nr. 2/2009 og nr. 3/2009) skitseret, hvorledes det eksterne regnskab, der offentliggøres og indsendes til myndigheder, og det interne regnskab, der anvendes til ledelse af virksomheden, begge tager udgangspunkt i registreringer i virksomhedens kontoplan. I denne artikel vil vi gå i dybden med det interne regnskab og beskrive dets rolle og de komponenter, det består af. Eller rettere sagt *kan* bestå af.

Det er nemlig sådan, at det interne regnskab 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. Derfor vil interne regnskaber i forskellige fjernvarmevirksomheder være forskelligt udformet og bestå af forskellige komponenter.

I den resterende del af denne artikel 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. Endelig afsluttes artiklen med en kortfattet diskussion



Figur 1: Design af en økonomistyringsmodel: Økonomistyringens komponenter i den enkelte fjernvarmevirksomhed løser konkrete ledelsesopgaver.

af, i hvilket omfang, der er behov for at anvende de mere komplicerede og teknisk krævende økonomistyringsteknikker i en fjernvarmevirksomhed.

Økonomistyringens udvikling

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

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, der drejer sig om at lede ved styring med udgangspunkt i de økonomiske data. Sammenlignet hermed er det eksterne regnskab som udgangspunkt "kun" en rapportering til eksterne interessenter, herunder kunder og myndigheder, om hvad resultatet af periodens drift har været (for danske fjernvarmevirksomheder gælder dog, at der som en del af det eksterne regnskab også skal udarbejdes et budget iht. varmforsyningsloven).

I sagens natur er det eksterne regnskab altså mere tilbageskuende, og man hører derfor ofte kritikken, at regnskabet kun siger noget om fortiden og er historieskrivning. 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.

I daglig tale bruges begrebet økonomistyring 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. 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 forhåbentlig 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.

Forskellen mellem det interne og 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 omkostningsmodel, og tilsvarende bruger man ofte begrebet et omkostningsregnskab.

Som supplement til rapporteringen i det interne regnskab laves en række beregninger, f.eks. investeringskalkuler, lønsomhedsberegninger etc., som

har en mere ad hoc karakter. Disse laves på grundlag af kalkulationsmodeller; og det er nok et spørgsmål om smag, om man omfatter disse som en del af det interne regnskab eller definerer kalkuler og inspirationsanalyser som værende netop kalkuler uden for det interne regnskab.

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 styringsmodel. 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

(Fortsættes næste side)

(Fortsat fra forrige side)

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.

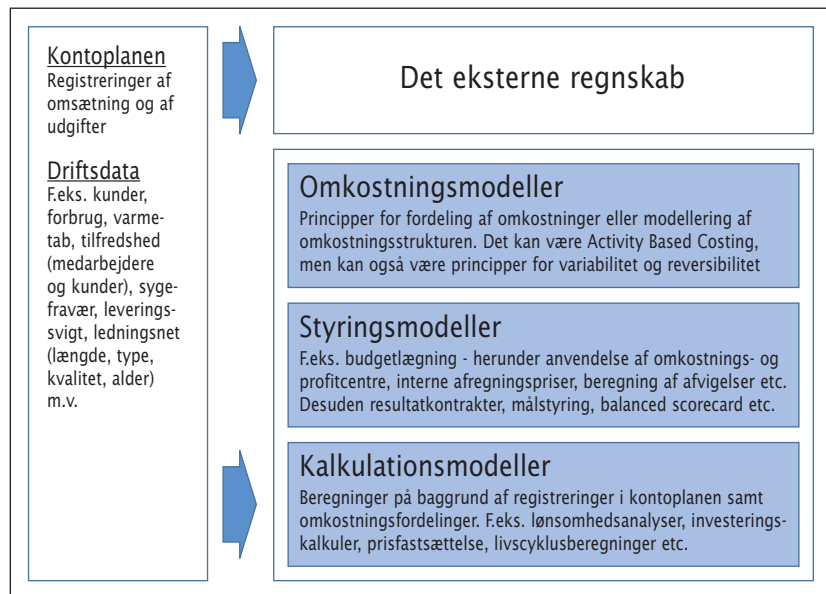
Økonomistyringens rolle

I figur 1 sammenfattes det skitserede perspektiv på økonomistyringen, idet kernen i figuren er, at økonomistyringen i den enkelte fjernvarmevirksomhed 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.

Derfor kan man heller ikke tale om god eller dårlig økonomistyring ved at se isoleret på økonomistyringen eller på, hvad resultaterne er af den. Man ser f.eks. ofte, at budgetoverskridelser i medierne kædes sammen med dårlig 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, hvilke andre styringsmodeller (f.eks. resultatkontrakter) der anvendes osv.

Det, figur 1 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 franskmændene, Henri Fayol, drejer ledelse sig i den moderne litteratur stadig om nogle grundlæggende opgaver, som planlægning, organisering, retningsgivning, koor-



Figur 2: Sammenhængen mellem virksomhedens registreringer, det eksterne regnskab samt økonomistyringens komponenter.

dinering 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, ligesom både planlægning og koordinering kan ske på mange forskellige måder; også uden anvendelse af økonomistyring.

Økonomistyringens komponenter

I figur 2 vender vi tilbage til sammenhængen mellem kontoplanen og henholdsvis det eksterne og interne regnskab. Det interne regnskab består af tre typer modelkategorier: Omkostningsmodeller, styringsmodeller og kalkulationsmodeller.

Omkostningsmodellerne omfatter de metoder, der anvendes til at fordele omkostninger til f.eks. formål, der ikke kan registreres omkostninger direkte på, fordi de afholdte omkostninger er fælles for flere formål. Styringsmodellerne er ud over 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 2, og

de tre dele af økonomistyringen er ikke uafhængige af hinanden. Hvis man f.eks. vil kunne opgøre, om enkelte aktivitetsområder hviler i sig selv, betyder det i økonomistyringsterminologi, at der skal laves en lønsomhedsberegning af dem (underforstået at lønsomheden skal være nul). I så fald skal der være en omkostningsmodel, som sikrer, at fællesaktiviteternes omkostninger, dvs. de sekundære formål (jf. artiklen i FJERNVARMEN 3/2009), kan fordeles på en korrekt måde til de primære formål. Det vender vi tilbage til i en kommende artikel.

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.

Design af økonomistyring

I den mest simple version har man ikke udviklet et særskilt internt regnskab, hvilket betyder, at man vil

benytte det eksterne regnskab som ledelsesgrundlag. Sagt på en anden måde 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. I mange mindre fjernvarmevirksomheder 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. Ønsker man derimod at sammenligne sig med andre værker for at finde områder, hvor man kan forbedre sig, kan der derimod være behov for også at anvende formålsdimensionen.

Men 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 konto-

planen ikke kompliceres unødvendigt. Hvis der er tale om en lidt større virksomhed, vil man herudover ofte have en opdeling i forskellige afdelinger eller budgetteringsenheder, således at budgettet er artsopdelt for de enkelte afdelinger.

Budgettet vil typisk være fordelt på måneder, således at man måned for måned kan følge omkostninger 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. I mange mindre fjernvarmevirksomheder, hvor man har et godt overblik over aktiviteter, hvad arbejdsopgaverne består af etc. - og kun har brug for at vide, om budgettet 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

tilfredsstiller minimumskravene i det eksterne regnskab, således som f.eks. Dansk Fjernvarmes standardkontoplan gør, er dette tilstrækkeligt.

Mens udviklingen af mere avancerede og effektive styringsmodeller er mest relevant i relativt store virksomheder, er alle fjernvarmevirksomheder nødt til at have fokus på, hvorledes omkostningsmodellen bygges op. Det følger ikke blot af lovgivningen, når der skal kunne aflægges et omkostningsbaseret eksternt regnskab. Det forholder sig også sådan, at et velde-signet 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: Følg med i næste nummer af FJERNVARMEN.

pnb@pnbukh.com
lgd@danskfjernvarme.dk