

Hvad skal vi med kontoplanen?

Denne anden artikel i serien om standardkontoplanen handler om principperne for kontoplanens opbygning.



KONTOPLAN

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

Der er de sidste par år kommet forøget fokus på aflæggelsen af det eksterne regnskab i henhold til årsregnskabsloven og varmeforsyningsloven.

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 fjernvarmesektoren synes, at økonomistyring og regnskabsaflæggelse er de mest centrale dele af driften af en fjernvarmevirksomhed, har vi alligevel valgt i en række artikler at sætte fokus på, hvordan en fjernvarmevirksomheds økonomistyring kan opbygges – og som en del heraf, hvilke krav dette stiller til de økonomiske registreringer – altså kontoplanen.

I en tidligere artikel (FJERNVARMEN 02/2009, side 32) skitserede vi overordnet, hvilken rolle det eksterne og det interne regnskab samt kontoplanen har i virksomhedens samlede økonomiske model. I denne artikel vil vi gå mere i detaljer med kontoplanen og de principper, der gælder for dens opbygning.

Hvorfor interessere sig for kontoplanen?

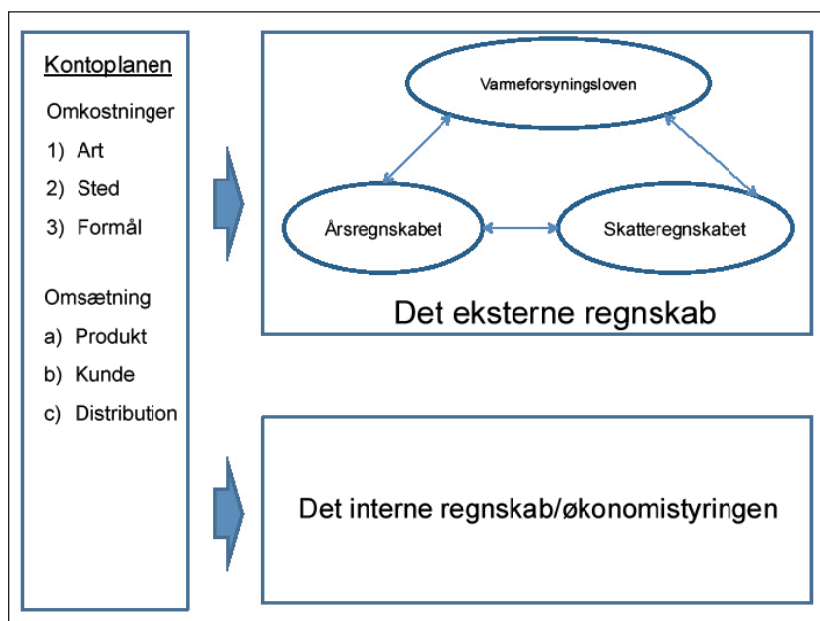
Dansk Fjernvarme har udviklet en standardkontoplan samt en tilhørende konteringsinstruks.

Den kan man principielt vælge at følge uden at bekymre sig nærmere om detaljerne i den, eller hvad det registreringsgrundlag, man dermed har opbygget skal bruges til.

Hvis kontoplanen anvendes korrekt, vil man have det tilstrækkelige 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 nøgletal til en benchmarkingmodel for hele fjernvarmesektoren.

Da det ikke er obligatorisk at anvende standardkontoplanen, vil det givetvis langt fra være alle, der gør dette. Det er der sådan set ikke noget forkert i, hvis man i stedet har udviklet en kontoplan, som passer bedre til virksomhedens behov.

Her tænker vi især på den del af regnskabet, som vi i den tidligere artikel ikke gik i detaljer med – nemlig det interne regnskab – 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 så på baggrund af dette sørge for at registreringerne bygges op på en måde,



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

så de rapporter, der kommer ud af det, kan anvendes af ledelsen.

I den højre side af figur 1 har vi for oven illustreret sammenhængen mellem det eksterne regnskabs tre rapporter, således som vi beskrev det i den tidligere artikel. Nederst i figuren er økonomistyringens komponenter, som vi vender tilbage til i en senere artikel, placeret. Og til venstre i figuren er eksempler på kontoplanens dimensioner vist for henholdsvis registreringen af omkostningerne og omsætningen.

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 forsimplere 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 teoretisk optimale principper.

Det er især vigtigt, at interessere sig for, hvordan omkostningerne håndteres i kontoplanen, idet vi her tager

udgangspunkt i, at registreringen af omsætningen dækkes forholdsvis uproblematisk af Dansk Fjernvarmes standardkontoplan, og at der er størst ensartethed i de regnskabsmæssige krav, alle fjernvarmevirksomheder står overfor på dette punkt.

Ligeledes vil vi i præsentationen ikke adressere den regnskabsmæssige forskel mellem betalinger, udgifter og omkostninger; det lader vi regnskabsfolkene om at have styr på.

Registrering af omsætningen

Hvis der skal foretages en opdeling i virksomhedens omsætning, skal der foretages en tilsvarende registrering, når de indgående betalinger bogføres. I figur 1 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 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, f.eks. varme og køling, 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.

Mens produkter og kunder er to fundamentale registreringsdimensioner, skal den tredje, distributionskanalen, forstås lidt mere abstrakt. Det typiske eksempel er, hvis fysiske varer kan købes på flere måder af de samme kunder. For eksempel via internettet, via melleghandlere 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 fjernvarmevirksomhed betyder det blot, at de vælger at registrere omsætning på de dimensioner, som der er behov for.

Dette kan synes 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 følges ad, således at den automatiske registrering kan indbygges i systemet.

(Fortsættes næste side)

(Fortsat fra forrige side)

Da korrekte registreringer af omsætningen er en forudsætning for at kunne aflægge korrekte eksterne regnskaber, foretage afregninger med myndigheder samt kunne sammenligne regnskaber virksomheder imellem, vil det være en fordel at fastlægge registreringerne af omsætningen på grundlag af en standardkontoplan.

Registrering af omkostninger

Tilsvarende omsætningen skal virksomhedens udgifter/omkostninger registreres.

Princippet er ligeledes her, at alle omkostninger registreres på alle dimensioner, som vist i figur 1. 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. produktion eller administration
- Formål: Hvilke aktiviteter vedrører omkostningerne? F.eks. vedligeholdelse, aflæsning, fælles administration.

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 til denne registreringsdimension, og en korrekt kontering på arter er en nødvendig forudsætning for at kunne aflægge det eksterne regnskab.

Selvom nogle fjernvarmevirksomheder vil vælge en mere detaljeret opdeling i arter end andre, giver Dansk Fjernvarmes standardkontoplan de fælles rammer for dimensionerne.

Registreringen på omkostningssteder vil være afhængig af, hvordan de enkelte fjernvarmevirksomheder er organiseret – og der vil være forskelle i det behov, man har, afhængig af virksomhedens størrelse. Udgangspunktet er, at man følger budgetansvaret samt den faktiske organisering i virksom-

heden. Det kan betyde, at man i de mindre virksomheder med ét produktionsanlæg 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.

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 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, er formålsdimensionens tilrettelæggelse vigtig for, hvilken indsigts man kan opnå i virksomhedens omkostningsstruktur og hvilke data, der kan bruges til f.eks. benchmarking.

Specielt om formålsdimensionen

Arts- og stedsdimensionen fortæller, hvad det er for en type omkostninger, der er afholdt, og hvor de er afholdt. Men den 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.

Formålsdimensionen er derfor først og fremmest et ledelsesværktøj – og den dimension, hvor det er vanskeligt at foretage en "standardisering".

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

FOKUS PÅ KONTOPLANEN

FOKUS PÅ KONTOPLANEN

I dette og en række tilsvarende indlæg i FJERNVARMEN vil professor, Per Nikolaj Bukh, og Erhvervsph.d.-stipendiat, Lars G. Dietrichson, fra Aalborg Universitet stille skarpt på betydningen af kontoplanen i forbindelse med både aflæggelsen af de lovpligtige regnskaber og som grundlag for udviklingen af en økonomistyringsmetode og rapporteringen af benchmarkdata.

I den første artikel gennemgik vi de centrale begreber vedrørende kontoplanen og det interne henholdsvis eksterne regnskab. I denne artikel diskuteres det, hvorledes kontoplanen danner grundlag for arts- og funktionsopdelte regnskaber.

I den næste artikel vil vi gennemgå, hvordan forskellige økonomistyringsmodeller tilsammen udgør det interne regnskab. Endelig vil vi i den sidste artikel vise, hvorledes en omkostningsfordelingsmodel kan indgå i økonomistyringen og danne grundlag for benchmarking.

for 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 driftsrelaterede aktiviteter.

For det andet kompliceres formålsregistreringen af, at det ofte ikke er muligt at registrere alle omkostninger på specifikke aktiviteter.

Det betyder, at en del omkostninger kun kan registreres fælles for flere formål. Det gælder i særdeleshed den formålskategori, der kaldes administration, hvor det i sagens natur er et sekundært formål, som vil være relateret til flere andre primære formål.

Et eksempel kan være lønnen til en administrativ medarbejder, hvor arbejdsopgaverne både omfatter registreringer af forbrugsaflysning, indkøb af brændsel samt kontakt til brugerne i forbindelse med energisparekampagnen.

Mens omkostningsregistreringen kan ske præcist på art og sted, vil grundregistreringen kun kunne ske på det generelle 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 distribution henholdsvis produktion; men den tredje aktivitet udgør et særligt formål, som ganske vist skal dækkes af den indtægt, fjernvarmevirksomheden modtager, men den er ikke "administration" i en traditionel forstand.

I praksis vil man ofte, f.eks. ved budgetlægningen, vurdere, hvorledes de fælles omkostninger - 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.

Afslutning

Som skitseret ovenfor er der forskellige overvejelser om kontoplanens dimensioner, som man skal gøre sig én gang for alle - og som får konsekvenser for den nytte, man efterfølgende vil have af den økonomiske information.

Den mest afgørende del af kontoplanens struktur er, hvorledes omkostninger registreres på formål

- og hvorledes disse formål relaterer sig til den måde, virksomheden skal rapportere eksternt, og til de beslutninger og aktiviteter, som der er ledelsesmæssigt fokus på.

Vi vil i den næste artikel vise, hvorledes man fastlægger principperne for en omkostningsfordeling, således at der kan foretages præcise grundregistreringer på formålsdimensionen, samtidig med, at der anvendes en model for fordeling af omkostninger.

Det sikrer en anvendelig information om virksomhedens omkostningsstruktur samtidig med at der kan rapporteres på hovedfunktionerne - produktion, distribution og administration - så der er sammenlignelighed fjernvarmevirksomhederne imellem.

Det betyder, at der kan anvendes en standardkontoplan for aflæggelsen af det eksterne regnskab, således som det er tanken i Dansk Fjernvarmes standardkontoplan - samtidig med at der kan bevares en udstrakt grad af fleksibilitet i den måde informationen anvendes internt i virksomheden, dvs. i det interne regnskab.

pnb@pnbukh.com
lgd@danskfjernvarme.dk