

Effektiv omkostningsregistreringsmodel og valid/dynamisk økonomistyring og ledelsesrapportering i Københavns Kommune i en selvvalgt enhed

(Efficient Cost Registration Model and Valid/Dynamic Management Accounting
and Management Information in a Unit in the City of Copenhagen)



Aflevering: August 2011
Vejleder: Revisionschef, ekstern lektor Carsten Kyhnaug
Udarbejdet af: Vickie Heien Andersen 300180

Sideantal: 96
Satsenheder: 180.908 tegn (med mellemrum)

Executive Summary

The main issue for this thesis is to build an efficient cost registration model and valid/dynamic management accounting and management information in a unit in the City of Copenhagen.

The theories of Activity Based Costing (ABC), Activity Based Management (ABM), and the Balanced Scorecard (BSC) are presented. This is done with the aim of valuing the hypothetical implementation of these systems in the City of Copenhagen. With the size of the organization taken into account, the thesis will focus on the implementation in a single day-care institution.

The findings are that with the ABC it is possible to calculate an estimate of the costs of having a child in a day-care institution, without using arbitrary allocations. Such estimates are likely to be in the interest of the politicians at the City of Copenhagen.

Furthermore the ABM identifies areas with potential of efficiency. To achieve the benefits of an ABC system the City of Copenhagen must invest in technology which can handle this system.

A model for identifying the excess capacity cost and nonvalue-added cost is demonstrated by the findings in the ABC and by creating a fictive benchmark.

In continuation of the findings in the ABC system and the ABM a BSC is created. This is done while having the strategy and the vision of the City of Copenhagen in mind, as the perspectives in the BSC should be supporting those.

The perspectives in the BSC focus on (i) being an attractive workplace, (ii) being an attractive city to live in, and (iii) keeping the budget.

The BSC must be communicated within the organization in an easy accessible way, so the employees do not have to spend inappropriate amounts of time translating the figures.

When deciding whether or not to implement the ABC, ABM, and BSC it is important to consider the economic costs of doing so compared to the economic benefits. In this consideration the needs of the politicians and the board of management, should also be taken into account.

Indholdsfortegnelse

1.0 Indledning.....	4
1.1 Problemformulering	5
1.1.1 Problemstilling	6
1.1.2 Formål	7
1.2 Struktur, teoretiske modeller og metodevalg	7
1.2.1 Afhandlingens struktur	7
1.2.2 Valg, anvendelse og begrundelse for valg af teoretiske modeller.....	9
1.2.3 Metodevalg.....	10
1.3 Afgrænsning	11
2.0 Københavns Kommune	13
2.1 Offentlig virksomhed vs. privat virksomhed.....	13
2.2 Økonomien i Københavns Kommune	14
2.3 Københavns Kommunes organisationsstruktur.....	17
2.4 Københavns Kommunes syv udvalg	20
2.4.1 Økonomiudvalget	21
2.4.2 Kultur- og Fritidsudvalget	22
2.4.3 Børne- og Ungdomsudvalget	22
2.4.4 Sundheds- og Omsorgsudvalget.....	22
2.4.5 Socialudvalget	23
2.4.6 Teknik- og Miljøudvalget.....	23
2.4.7 Beskæftigelses- og Integrationsudvalget.....	23
2.5 Økonomiforvaltningen	24
2.6 Sammenfatning.....	24
3.0 Teoretisk tilgang til omkostningsregistrering, økonomistyring samt ledelsesrapportering	25
3.1 Activity Based Costing.....	25
3.1.1 Forudsætninger inden udarbejdelsen af ABC	27
3.1.2 Trin 1 – Identificere aktiviteterne.....	28
3.1.3 Trin 2 og 3 – Ressourcer	30
3.1.4 Trin 4 – Informationsindsamling om de valgte activity cost drivers	32
3.1.5 Trin 5 – Beregne omkostningerne pr. aktivitetsenhed	34
3.1.6 Trin 6 – Lokalisere omkostningerne til omkostningsobjekter via antallet af cost driver enheder.....	34
3.1.7 Begrænsninger i ABC	35
3.2 Activity Based Management	36
3.2.1 Begrænsninger i ABM	40
3.3 Delkonklusion på ABC/ABM	42
3.4 The Balanced Scorecard.....	42
3.4.1 Økonomiperspektivet	44
3.4.2 Kundeperspektivet.....	44
3.4.3 Interne forretningsprocesser-perspektivet	45
3.4.4 Læring og vækst-perspektivet	47
3.4.5 BSC strategikort	48
3.4.6 Begrænsninger i BSC	48
3.5 Delkonklusion på BSC	48
4.0 Nuværende omkostningsregistrering, økonomistyring samt ledelsesrapportering i Københavns Kommune	50
4.1 Omkostningsregistrering	50
4.1.1 Kontoplansegmenter og kontering	51

4.2 Økonomistyring.....	55
4.3 Ledelsesrapportering	58
4.4 Delkonklusion	60
5.0 Fra teori til praksis.....	62
5.1 ABC-system til omkostningsregistrering	62
5.1.1 Opdeling i variable og faste omkostninger	62
5.1.2 Inddeling af de variable omkostninger ud fra de fire registreringsdimensioner	63
5.1.3 Identificering af kapacitetsomkostninger	64
5.1.4 Trin 1 – Identificere aktiviteterne.....	66
5.1.5 Trin 2 – Etablere ressourceomkostningssteder (ressource cost pools).....	68
5.1.6 Trin 3 – Spore omkostningerne til aktivitetsomkostningsstederne (activity cost pools) ved brug af ressource (cost) drivers	68
5.1.7 Trin 4 – Informationsindsamling om de valgte activity cost drivers	70
5.1.8 Trin 5 – Beregne omkostningerne pr. aktivitetsenhed	71
5.1.9 Trin 6 – Lokalisere omkostningerne til omkostningsobjekter via antallet af cost driver enheder.....	71
5.2 ABM til økonomistyring	72
5.3 BSC til ledelsesrapportering.....	76
5.3.1 Læring og vækst	76
5.3.2 Interne forretningsprocesser	78
5.3.3 Kunder	80
5.3.4 Økonomi.....	81
5.3.5 Kommunikation af BSC	82
5.4 Delkonklusion	83
6.0 Konklusion	85
7.0 Litteratur/Kilder	88
7.1 Artikler	88
7.2 Bøger	88
7.3 Online	89

Bilagsfortegnelse

Bilag 1: Oversigt over Københavns Kommunes syv udvalg

Bilag 2: Fordelingen af service- og anlægsudgifter fordelt på udvalg

Bilag 3: Sekundære, tilbagevendende aktiviteter i en daginstitution

Bilag 4: Fordeling af lønomkostninger på de enkelte medarbejdergrupper i en given daginstitution

1.0 Indledning

Der er meget fokus på at gennemføre effektiviseringer i kommunerne for tiden, hvor fokus især er at nedbringe administrationsomkostningerne således, at der kan tilføres flere midler til f.eks. forbedring af skolerne, bedre tilbud i daginstitutionerne og bedre ældrepleje, dvs. tilførsel af midler til den direkte serviceproduktion, som borgerne kan se og drage nytte af.

Blandt den danske befolkning er der en vis udbredt opfattelse af, at kommunerne har ”plads” til at øge effektiviteten, herunder at de administrative medarbejdere laver for lidt (Artikel: Tilliden til det offentlige er i bund).

Effektiviseringsfokusset skal ikke opfattes som en erkendelse af, at kommunerne er organiseret ineffektivt, men derimod at der er tale om en erkendelse af, at kommunerne befinder sig i en dynamisk verden, hvor der hele tiden er brug for at tilpasse sig omgivelserne.

Mit nuværende arbejde i Økonomiforvaltningen i Københavns Kommune har øget min interesse for og mit kendskab til økonomistyringen i kommunalt regi. Der bliver dagligt talt om effektiviseringer blandt kollegerne, og det er derfor spændende at få muligheden for at give et bidrag til debatten og til belysningen af nogle af de problematikker, der er i Københavns Kommune.

Det, der er nemmest at forholde sig til, er effektiviseringer på overordnet niveau, f.eks. som ovenfor nævnt effektiviseringer inden for administration. Dette er dog ikke konkret nok til, at kommunen på operationelt niveau kan handle derudfra.

Dog er det uomtvisteligt, at kommunerne vil kunne grave dybere ned i materien og fokusere på lønomkostninger, transportomkostninger og lokaleomkostninger mv. for at opnå en bedre økonomistyring. Men selv her bliver kommunen nødt til at specificere, hvilket område der skal underlægges effektiviseringer.

For kommunerne er det især vigtigt at have et validt økonomi- og ledelsesinformationssystem, som kan give et retvisende/rigtigt billede af den samlede økonomi, herunder likviditet, specielt i en tid hvor der er finanskrisen.

Under en finanskrisen øges udgifterne til kontanthjælp, aktivering og lign. og tærer derved på kommunernes samlede økonomi.

Det øgede serviceniveau sker uden tilsvarende stigninger i indtægterne. Uden en effektiv omkostningsregistreringsmodel samt en valid/dynamisk økonomistyring og ledelsesrapportering, har kommunen ikke rettidigt mulighed for at gribe ind.

I kraft af mit studie i finansiering og regnskab er jeg blevet udstyret med forskellige teorier inden for økonomistyring, herunder Activity Based Costing, Activity Based Management og Balanced Scorecard.

Disse teorier er velegnede til at udforske mulighederne for:

opbygningen af en effektiv omkostningsregistreringsmodel med henblik på en valid/dynamisk økonomistyring og ledelsesrapportering.

Derfor finder jeg det spændende at få lov til at ”jonglere” med disse i en så speciel virksomhed som Københavns Kommune.

1.1 Problemformulering

Center for Økonomi og HR (CFØHR) er en del af Økonomiforvaltningen i Københavns Kommune. CFØHR skal i samarbejde med kommunens øvrige forvaltninger sikre det bedst mulige beslutningsgrundlag for, at Økonomiudvalget (ØU) og Borgerrepræsentationen (BR) kan opretholde en langsigtet bæredygtig økonomisk politik og en effektiv ressourceudnyttelse i kommunen.

Centeret skal endvidere sikre en løbende opfølgning på og kontrol med ressourceforbruget i kommunen (Københavns Kommune – Fakta om Kommunen).

De udfordringer CFØHR bliver stillet over for er mange og varierede. Det være sig konsekvensen af at være en offentlig virksomhed frem for en privat. Her tænkes især på de regelsæt en offentlig virksomhed er underlagt, samt det at CFØHR er underlagt politiske beslutninger. Af regelsæt kan blandt andet nævnes Styrelsesvedtægt for Københavns Kommune, Kommunestyrelsesloven samt Budget og regnskabssystem for kommuner.

Et eksempel på en politisk beslutning er kravet om, at det fra Regnskab 2005 blev obligatorisk at omkostningsregistrere alle (amts)kommunale områder (Det Kommunale Regnskab 2004), hvor normal praksis har været udgiftsbaserede registreringer.

Et skræmmende eksempel på hvor svært det nogle gange kan være at styre økonomien, er byggeriet vedrørende tre underjordiske parkeringsanlæg i København, som nu er endt med et budget på over 500 mio. kr. Her har kommunen op til flere gange været nødt til at bevilge yderligere penge til projektet på grund af uforudsete udgifter (Artikel: Nye parkeringsanlæg koster København dyrt).

1.1.1 Problemstilling

Med udgangspunkt i det ovenstående vil afhandlingen belyse følgende spørgsmål:

Hvordan opbygges og implementeres en effektiv omkostningsregistreringsmodel
i Københavns Kommune med henblik på en valid/dynamisk
økonomistyring og ledelsesrapportering?

Problemstillingen søges belyst ved hjælp af følgende underpunkter:

- A. Med udgangspunkt i teorien bag Activity Based Costing (ABC) søges opbygget en model for strategisk og operationel effektiv omkostningsregistrering for Københavns Kommune. Dette vil blive besvaret ved at følge de seks trin til implementering af ABC:
1. Identificere aktiviteterne
 2. Etablere ressourceomkostningssteder (ressource cost pools)
 3. Spore omkostningerne til aktivitetsomkostningsstederne (activity cost pools) ved brug af ressource (cost) drivers
 4. Informationsindsamling om de valgte activity cost drivers
 5. Beregne omkostningerne pr. aktivitetsenhed
 6. Lokalisere omkostningerne til omkostningsobjekter (produkter, kunder etc.) via antallet af cost driver enheder.
- B. Dernæst fokuseres på, hvordan elementerne fra Activity Based Management skal/kan indgå i økonomistyringen i Københavns Kommune for at identificere effektiviseringspotentialet fra en effektiv omkostningsregistreringsmodel.
- Er der nogle processer vedrørende omkostningsregistreringen, der bør optimeres?

- Kræver det investering i nye it-systemer eller anden teknologi for at udnytte potentialet i omkostningsregistreringsmodellen?
- Hvilke registreringsdimensioner anvendes? (art, proces, formål og informationsindgang)

C. Afslutningsvis ses på, hvordan god ledelsesinformation udformes i Københavns Kommune via teorien bag Balanced Scorecard med henblik på opbygningen af en effektiv omkostningsregistreringsmodel.

- Hvordan skal et Balanced Scorecard for Københavns Kommune udformes, herunder hvilke kritiske aktiviteter, mål, targets og initiativer skal indgå under de fire perspektiver: økonomi, kunder, interne forretningsprocesser samt læring og vækst?
- Hvad skal der til for at sikre en god implementering og kommunikation af et Balanced Scorecard?

1.1.2 Formål

Formålet med denne afhandling er at udarbejde et forslag til en optimering af den samlede økonomistyring, og herunder specifikt omkostningsregistreringen i Københavns Kommune.

Effektivisering er et af de store emner i Københavns Kommune, derfor er det i god tråd med politikernes ønsker, at forbedre omkostningsregistreringen og derved opnå effektiviseringer inden for dette område.

Afhandlingen vil koncentrere sig om at sikre, at CFØHR får de bedst mulige data til økonomistyring og ledelsesrapportering i forhold til den overordnede økonomi i Københavns Kommune til direktionen og politikerne. Dette skal ske med hensyntagen til de ressourcer, der er økonomisk hensigtsmæssigt at bruge på arbejdet omkring omkostningsregistrering.

1.2 Struktur, teoretiske modeller og metodevalg

I dette kapitel gives en kort introduktion til afhandlingens struktur, efterfulgt af valget af teoretiske modeller og metode.

1.2.1 Afhandlingens struktur

Afhandlingens struktur er vist i figur 1.1. Som det fremgår af figur 1.1 gives læseren et overblik over afhandlingens indhold i Executive Summary.

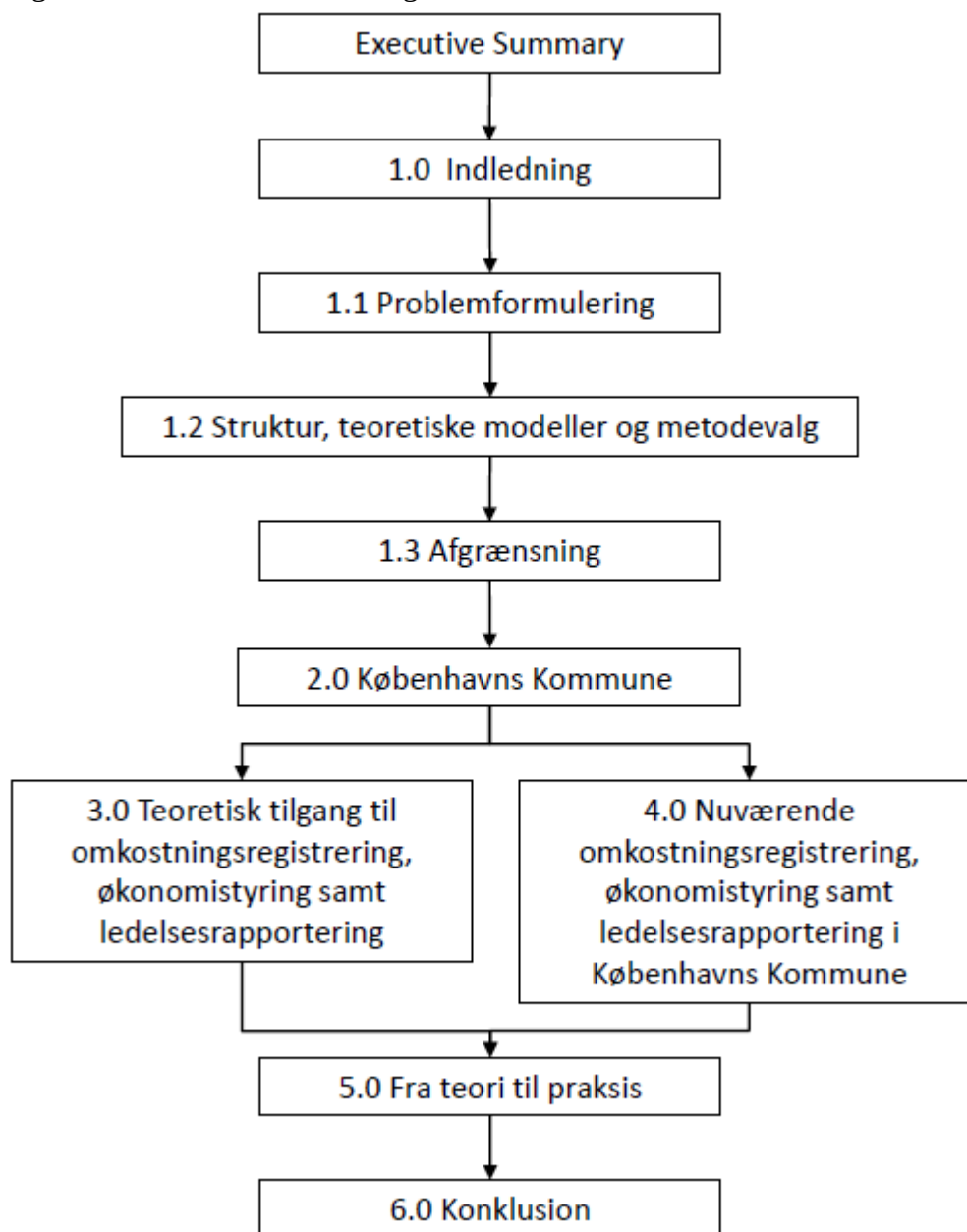
Herefter ledes læseren gennem afhandlingens kapitel 1, der indeholder Indledning, Problemformulering, Struktur, teoretiske modeller og metodevalg samt Afgrænsning.

Dette efterfølges af kapitel 2, der præsenterer den valgte empiri, her Københavns Kommune.

Litteraturstudiet i kapitel 3 belyser de udvalgte teorier, og kapitel 4 beskriver hvorledes processerne for Københavns Kommunes omkostningsregistrering, økonomistyring og ledelsesrapportering foregår.

Kapitel 3 og 4, teori og praksis føres sammen i kapitel 5, der belyser, hvorvidt der kan ske en forbedring af omkostningsregistreringen, økonomistyringen og ledelsesrapporteringen, herunder om de fremfundne teorier fra kapitel 3 kan implementeres i Københavns Kommune. Svarene på de opstillede spørgsmål i problemformuleringen vil blive summeret i konklusionen i kapitel 6, som afslutter afhandlingen.

Figur 1.1 Struktur for afhandlingen



Kilde: Egen tilvirkning

1.2.2 Valg, anvendelse og begrundelse for valg af teoretiske modeller

I det følgende introduceres de anvendte teoretiske modeller.

Activity Based Costing (ABC): ABC har den styrke, at det bliver muligt at fordele indirekte omkostninger ud på de enkelte aktiviteter, uden at det sker med udgangspunkt i en arbitrær fordelingsnøgle.

Det medfører, at det bliver muligt at måle de samlede omkostninger – både de direkte og indirekte – for det enkelte produkt eller den enkelte serviceydelse. ABC-modellen vil blive anvendt til opbygningen af en effektiv omkostningsregistreringsmodel.

Activity Based Management (ABM): I forlængelse af anvendelsen af ABC er det oplagt at anvende ABM. ABM bygger videre på resultaterne fra ABC, og giver ledelsen mulighed for at identificere steder, hvor der er effektiviseringspotentiale. Økonomistyringen vil tage udgangspunkt i teorien bag ABM.

Balanced Scorecard (BSC): BSC kan bruges til at kommunikere Københavns Kommunes vision og strategi ud (både internt og eksternt) inden for fire områder, fremover benævnt perspektiver: økonomi, kunder, interne forretningsprocesser samt læring og vækst.

Da der er tale om en offentlig virksomhed, vil der dog være mindre fokus på kunder. Modellen har den styrke, at mindre håndgribelige områder bliver gjort kvantitative. Denne model vil blive anvendt til udarbejdelsen af ledelsesinformation.

1.2.3 Metodevalg

Problemstillingen vil blive søgt besvaret via et litteraturstudie og i samarbejde med Københavns Kommune, herunder særligt CFØHR i Økonomiforvaltningen.

Ved hjælp af litteraturstudiet vil baggrunden for krav til en effektiv omkostningsregistreringsmodel blive belyst.

Samarbejdet med CFØHR vil hjælpe med at belyse, hvordan den nuværende omkostningsregistrering, økonomistyring og ledelsesrapportering er foregået hidtil. Herunder hvilke forretningsgange og retningslinjer, der ligger til grund for dette, samt hvilke mangler CFØHR selv ser ved den nuværende håndtering.

Det vil herefter blive belyst, hvordan der kan implementeres en effektiv omkostningsregistreringsmodel i forhold til empirien, og de i litteraturstudiet fundne teorier, i Københavns Kommune.

Der anvendes overvejende kvalitative metoder til dataindsamlingen. De er nærmere beskrevet i det følgende.

Den empiriske beskrivelse af Københavns Kommune er baseret på sekundære data fra blandt andet Københavns Kommunes egen hjemmeside samt diverse love og vedtægter.

Det er overvejende et faktuel kapitel i afhandlingen, derfor er denne type dataindsamling valgt. Det vurderes, at Københavns Kommune er en valid kilde, blandt andet fordi det er en stor offentlig virksomhed med mediernes konstante bevågenhed, hvorfor der ikke er motivation for at publicere mindre valide informationer.

Litteraturstudiet baseres også på sekundære data, her i form af diverse lærebøger og videnskabelige artikler inden for emnet.

Den information, der er indsamlet vedrørende processen omkring omkostningsregistrering, økonomistyring og ledelsesrapportering er primært baseret på primære data i form af delvist strukturerede interviews med CFØHR.

Denne form for indsamling af information er valgt for ikke at overse CFØHRs synsvinkler og for at få del i deres indgående viden om processerne. Derudover synes det ikke muligt at få tilstrækkeligt med information vedrørende processerne på anden vis end gennem interviews med de centralt placerede medarbejdere.

Derudover er der også anvendt sekundære data i form af retningslinjer fra eksempelvis Indenrigs- og Sundhedsministeriet samt Københavns Kommunes Kasse- og Regnskabsregulativ.

1.3 Afgrænsning

Følgende afgrænsninger af afhandlingen er foretaget:

Læseren/modtageren: Denne afhandling skal ses som inspiration til de ansatte i Københavns Kommune, der arbejder med økonomistyring, herunder omkostningsregistrering, i det daglige.

Afhandlingen skal give læseren en kobling mellem de informationer, der eksisterer i den enkelte institution via den medarbejder, der sidder i CFØHR og skal sikre en omkostningsregistrering, som der kan styres efter til direktionen, der skal agere strategisk ud fra de informationer, ledelsesrapporteringen bidrager med.

Teorivalg: Emnet bliver belyst ud fra følgende teorier: Activity Based Costing, Activity Based Management og Balanced Scorecard. Disse teorier er valgt, da de fungerer godt sammen, og kan give løsninger inden for økonomistyring på både operationelt og organisatorisk niveau. Denne afgrænsning har været nødvendig, da det ikke er muligt at behandle flere teorier i dybden ud fra de givne rammer for afhandlingen.

Datamængde: Skulle emnet behandles fuldstændigt, ville det kræve en meget omfattende datainsamling og derefter bearbejdning af en stor mængde data.

Derfor vil denne afhandling begrænse sig til at tage udgangspunkt i en fiktiv daginstitution, med inddragelse af faktuelle oplysninger fra en eksisterende daginstitution i Børne- og Ungdomsforvaltningen i Københavns Kommune. Dette gøres under en forudsætning om, at en sådan afgrænsning ikke vil have en væsentlig indvirkning på den endelige konklusion efter behandlingen af emnet.

Efterfølgende muligheder: Denne afhandling vil ikke beskæftige sig med, hvorledes eventuelle frigivne midler, som resultat af implementering af en effektiv omkostningsregistreringsmodel samt en valid/dynamisk økonomistyring og ledelsesrapportering, skal anvendes. En sådan analyse vil være af et sådant omfang, at det ikke vil kunne blive behandlet retmæssigt inden for de givne rammer.

2.0 Københavns Kommune

Der er væsentlige forskelle mellem det at være en offentlig og privat virksomhed. For at gøre det klart hvilke forhold, der gør sig gældende for Københavns Kommune, introduceres dette kapitel med en sontring mellem det at være en offentlig og privat virksomhed.

Efterfølgende introduceres Københavns Kommune, herunder udviklingen i økonomien i perioden 2005 til 2009, hvordan kommunen er organisatorisk opbygget og hvilke arbejdsområder de beskæftiger sig med i de forskellige udvalg, herunder forvaltninger, i kommunen.

2.1 Offentlig virksomhed vs. privat virksomhed

Det er vigtigt at have for øje, at der er væsentlige forskelle på offentlige og private virksomheder, hvad angår regnskabsaflæggelse og de øvrige vilkår de opererer under. Som tidligere nævnt skal kommunerne aflægge omkostningsbaserede regnskaber. Omkostningsbaseret regnskabsføring er ikke 100 pct. implementeret endnu, hvorfor kommunerne stadig aflægger et udgiftsbaseret regnskab.

De væsentligste forskelle mellem det udgiftsbaserede regnskab og det omkostningsbaserede regnskab er, at der i det omkostningsbaserede regnskab foretages nedskrivninger på tilgodehavender, afskrivninger på aktiver over 100 t. kr. samt at det er tilladt at foretage hensættelser. I det udgiftsbaserede regnskab er det tilladt at foretage afskrivninger på uerholdelige tilgodehavender.

Der styres ikke efter de omkostningsbaserede principper over året i Københavns Kommune, og der er derfor primært fokus på det omkostningsbaserede regnskab ved aflæggelsen af årsregnskabet.

For så vidt angår budgettering i kommunerne, foregår dette stadig kun efter de udgiftsbaserede principper; men inden for de kommende år er planen, at der skal budgetteres, herunder gives bevillinger ud fra de omkostningsbaserede principper. Private virksomheder styrer, herunder budgetterer, og aflægger regnskaber efter de omkostningsbaserede principper, som hovedregel.

Der er flere elementer, der adskiller den offentlige virksomhed fra den private virksomhed. Som eksempler kan nævnes, at den private virksomhed står over for udfordringen med at sikre konkurrencedygtighed og profit, således at interessenterne får det krævede afkast. Derudover skal den private virksomhed skaffe kapital på markedsvilkår.

Den offentlige virksomheds udfordringer er f.eks., at det skal sikres, at der ikke bliver brugt flere midler end der er bevilget, samt at de opgaver politikerne ønsker udført bliver realiseret. Den offentlige virksomhed skal ikke ”bekymre” sig om fremskaffelsen af kapital, så snart et projekt er blevet bevilget midler. Den skal dog sørge for at overholde budgettet til det enkelte projekt.

Den offentlige virksomhed er helt afhængig af de skatteindtægter, der opkræves, hvilket er en udfordring med det nuværende skattestop, som regeringen har indført. Den private virksomhed er derimod ikke underlagt indtægtsmæssige restriktioner. Den offentlige virksomhed har til gengæld den fordel, at den kan skaffe kapital på favorable vilkår, da den har samme status som staten.

Det skal bemærkes, at egenkapitalen i kommunen ikke er helt at sidestille med egenkapitalen i en privat virksomhed. Kommunen har ikke aktionærer eller andre interessenter, som stiller kapital til rådighed mod en forventning om et direkte positivt afkast af den investerede kapital. Egenkapitalen er, som i en privat virksomhed, beregnet ud fra de samlede aktiver fratrullet de samlede forpligtelser.

Fælles for både den offentlige og den private virksomhed er, at de hver især skal identificere, hvor meget overskudslikviditet der kræves for, at virksomheden ikke risikerer at mangle likviditet. Derudover skal de vurdere, hvordan det er mest hensigtsmæssigt at placere eventuelt resterende midler.

2.2 Økonomien i Københavns Kommune

Københavns Kommune er en af Danmarks største arbejdspladser med mere end 45.000 ansatte og et budget for 2010 på 31,5 mia. kr.

I tabel 2.1 er den økonomiske udvikling i Københavns Kommune for perioden 2005-2009 vist. Som tidligere nævnt aflægger kommunen regnskab efter både de udgiftsbaserede og de omkostningsbaserede principper, og årets resultat for begge regnskabsprincipper er vist i tabel 2.1.

Af tabellen fremgår det, at der kan være markant forskel på årets resultat alt afhængig af de valgte regnskabsprincipper. Se eksempelvis resultatet for år 2006, her viser det omkostningsbaserede resultat et overskud på 3.406 mio. kr., mens det udgiftsbaserede resultat viser et underskud på -2.678 mio. kr. I det følgende vil fokus være på den omkostningsbaserede regnskabsaflæggelse, for at bevare sammenligneligheden med private virksomheder.

Det skal nævnes, at strukturreformen trådte i kraft pr. 2007, hvilket gør regnskaberne fra før 2007 mindre sammenlignelige med regnskaberne for 2007 og fremefter, da der skete et skift i opgavedelingen mellem kommunerne og regionerne.

Som det fremgår af tabel 2.1 har årets resultat varieret meget de seneste fem år. Bedst så det ud i 2007 med et resultat på 8,1 mia. kr.

Det stærkt faldende resultat i årene efter afspejler den generelle udvikling i den danske økonomi, hvor 2009 landede på et resultat på -1,5 mia. kr. En del af årsagen til den faldende tendens kan ses i de samlede indtægter, som ligeledes har haft et markant fald over den samlede periode. Udviklingen i årets resultat og samlede indtægter er grafisk illustreret i figur 2.1.

Med et så markant fald i årets resultat over den femårige periode er det interessant at se på samme periodes udgifter.

De større grupper af udgifter i kommunen er oplistet i tabel 2.1 og udviklingen er gengivet grafisk i figur 2.2. Som det fremgår af tabel 2.1 lå anlægsudgifterne på 1,0 mia. kr. i 2005 og faldt til 0,6 mia. kr. i 2007. Efter 2007 er anlægsudgifterne steget markant og lå i 2009 på 2,4 mia. kr. Som det fremgår af figur 2.2 har de øvrige udgifter (service og overførsler) slet ikke udviklet sig i samme grad som anlægsudgifterne.

Denne udvikling i de forskellige udgifter afspejler politikernes beslutninger godt, idet der har været fokus på at få gang i økonomien igen, samt at skaffe arbejdspladser. Dette kræver en større indsats på anlægsområdet.

Samtidig har der været fokus på at holde serviceudgifterne, f.eks. administration nede, da disse ikke i samme grad bidrager til en sundere økonomi. Serviceudgifterne udgør dog den største andel af de samlede udgifter med 21,8 mia. kr. i 2009, jf. tabel 2.1.

Den vigtigste indtægtskilde for kommunen er skatterne, primært indkomstskatten. Ud af de samlede skatteindtægter på 22,5 mia. kr. i 2009, udgjorde indkomstskatten 17,3 mia. kr. De resterende indtægter kom fra henholdsvis ejendomme og selskaber.

Københavns Kommune havde i 2009 den niende laveste indkomstskatteprocent i Danmark. Indkomstskatteprocenten på 23,8 er fastholdt i 2010. Landsgennemsnittet for 2009 var på 24,8 pct. Dette er med til at gøre det attraktivt at bo i Københavns Kommune, hvilket også er en del af den politiske dagsorden.

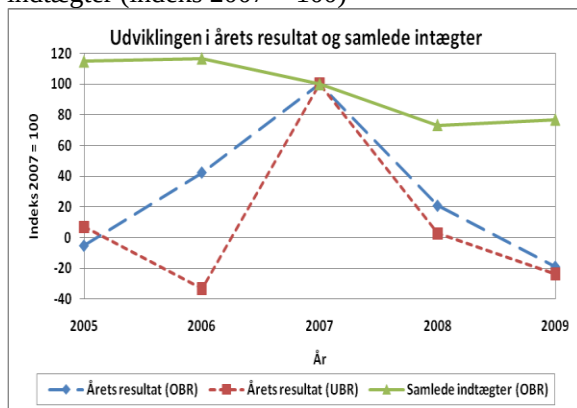
Tabel 2.1 Den økonomiske udvikling i København Kommune for perioden 2005-2009

Udvalgte regnskabsposter (mio. kr.)	2005	2006	2007	2008	2009
Årets resultat (OBR)	-403	3.406	8.029	1.679	-1.499
Årets resultat (UBR)	565	-2.678	8.092	225	-1.906
Samlede indtægter (OBR)	39.904	40.580	34.733	25.433	26.685
Serviceudgifter	22.950	16.336	19.731	19.488	21.805
Anlægsudgifter	1.025	884	616	2.196	2.362
Overførselsudgifter	-	4.237	4.251	4.347	5.046
Administration mv.*	3.150	3.346	3.984	4.657	4.529
Kommunal indkomstskatteprocent	24	24	24	24	23,8

Note: *Administration mv. er vist separat, men beløbet indgår også under service- og anlægsudgifter.

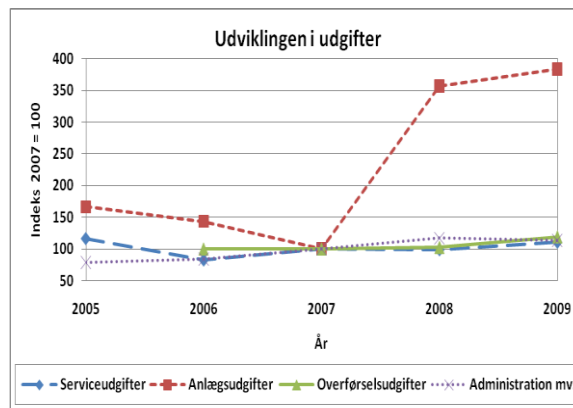
Kilde: Egen tilvirkning, Københavns Kommunes regnskab 2005-2009

Figur 2.1 Udviklingen i årets resultat og samlede indtægter (indeks 2007 = 100)



Kilde: Egen tilvirkning

Figur 2.2 Udviklingen i udgifter (indeks 2007 = 100)



Kilde: Egen tilvirkning

Den samlede balancesum steg markant i 2007 fra 45,7 mia. kr. året før til 61,5 mia. kr. (se tabel 2.2). En del af forklaringen er ændret regnskabspraksis vedrørende de materielle anlægsaktiver.

Året efter falder balancesummen til 53,8 mia. kr., hvilket hovedsageligt skyldes, at der blev foretaget en ny aktuarberegning vedrørende tjenestemandspensionsforpligtelsen, således at de samlede hensatte forpligtelser faldt fra 23,9 mia. kr. i 2007 til 17,5 mia. kr. i 2008.

Stigningen i egenkapitalen fra 12,8 mia. kr. i 2006 til 27,0 mia. kr. i 2007 skyldes hovedsageligt årets resultat på 8,1 mia. kr. Derudover skete der direkte posteringer på balancen for 4,5 mia. kr. vedrørende aktier og andelsbeviser mv. De efterfølgende år har egenkapitalen ikke haft større bevægelser.

På baggrund af ovenstående udvikling i balancen er Københavns Kommunes soliditet steget væsentligt, hvilket også fremgår af tabel 2.2. I 2005 var soliditetsgraden på 30 pct. mens den i 2009 er helt oppe på 48 pct.

Dette betyder, at kommunens økonomi er styrket i perioden, fordi den langsigtede likviditetsrisiko er faldet, da egenkapitalen udgør en forholdsvis større andel af den samlede balancesum end tidligere.

Tabel 2.2 Balancen i Københavns Kommune for perioden 2005-2009

	2005	2006	2007	2008	2009
Balancesum (mio. kr.)	46.637	45.735	61.450	53.779	53.625
Egenkapital (mio. kr.)	14.215	12.838	26.982	24.772	25.822
Soliditetsgrad (pct.)	30	28	44	46	48

Kilde: Egen tilvirkning, Københavns Kommunes regnskab 2005-2009

2.3 Københavns Kommunes organisationsstruktur

Styreformen i Københavns Kommune er som følger:

*”Den københavnske styreform kaldes et mellemformstyre med delt administrativ ledelse.
Denne styreform blev indført som erstatning for det gamle
magistratsstyre den 1. januar 1998.*

*Mellemformstyret med delt administrativ ledelse dækker over en kommunalbestyrelse
(Borgerrepræsentationen), et økonomiudvalg og 6 fagudvalg, hvor
udvalgsmedlemmerne og formændene for udvalgene,
som kaldes borgmestre, er valgt af den
samlede Borgerrepræsentation
ved forholdstalsvalg.*

*Udvalgsstyret giver mulighed for en hurtigere og mere effektiv behandling af sager,
fordi der bliver kortere vej til beslutningerne.*

*Styreformen betyder nemlig, at udvalgene kan tage beslutninger på deres områder.
Samtidig inddrages flere politikere i beslutningerne, fordi udvalgene
ikke længere blot har rådgivende funktion.”
(Københavns Kommune – Fakta om Kommunen)*

Kommunens styreform besluttet af kommunalbestyrelsen så længe valget af styrform ikke fraviger de grundprincipper som fremgår af kommunestyrelsesloven.

Ønsker kommunalbestyrelsen at fravige grundprincipperne skal der søges dispensation hos Indenrigs- og Sundhedsministeren.

Københavns Kommunes styreform er til stadig debat. I efteråret 2009 blev der afholdt en konference om netop dette emne, hvor der blev talt både for og imod den nuværende styreform.

En gentaget holdning var, at mellemformstyret er en hæmsko for at få implementeret politikker og projekter på tværs af forvaltningerne. Derudover er administrationsområdet unødigt ressourcekrævende i Københavns Kommune i forhold til de andre kommuner i Danmark, blandt andet på grund af styreformen.

Mellemformstyret sikrer en høj grad af ligevægt i beslutningsprocesserne, hvilket synes godt ud fra et demokratisk synspunkt. Men det bliver problematisk, når der på grund af den delte administrative ledelse på det politiske og det administrative niveau opstår parallelle styrings- og ledelsesmodeller, der ikke nødvendigvis harmonerer med hinanden.

Ydermere bruges der i den enkelte forvaltning ressourcer på at kontrollere materiale, der er modtaget fra andre forvaltninger.

Styreformen har den ulempe, at det er svært for den enkelte borger at vide, om det er den enkelte borgmesters beslutninger eller det politiske flertal bag en budgetmæssig beslutning, der er skyld i de resultater, der leveres. Det er endvidere svært for borgeren at gennemskue, hvem der reelt sidder med magten.

På nuværende tidspunkt er lovgivningen til hinder for større ændringer af styreformen i Københavns Kommune. I rapporten fra konferencen i 2009 udtrykker Hans Engell andre forhindringer end blot lovgivningen i sig selv. Han mener, at det meget vel kan være, at mindretallet ikke vil afgive magt og borgmesterposter til fordel for en mere handlekraftig daglig politisk ledelse, og hvad det derudover medfører at få flertalsstyre.

Ydermere kan Folketinget og regeringen frygte, at Københavns Kommune bliver i stand til at komme med et for stærkt modspil, hvis styreformen ændres. Kommunernes Landsforening og de øvrige kommuner kan frygte at Københavns Kommune bliver en for stor magtfaktor.

Alt dette taler for, at det ikke bliver nemt at ændre lovgivningen så Københavns Kommunes beslutningskraft styrkes, og den politiske ansvarsfordeling fremstår mere klar via et skift til flertalsstyre.

Kritikken af flertalsstyre er, udover svækkelsen af demokratiet, risikoen for at der rent politisk vil ske store skift ved overgangen til en ny valgperiode, da de forskellige partier har forskellige dagsordener. Hyppige kursændringer vil skade kommunen og gøre det umuligt at skabe langsigtede løsninger. (Københavns Kommunes styreform)

Rambøll Management havde forinden ovennævnte konference udarbejdet en analyse af det administrative område i Københavns Kommune, hvori virksomheden er enig i de mange kritikpunkter, der hersker under den nuværende styreform.

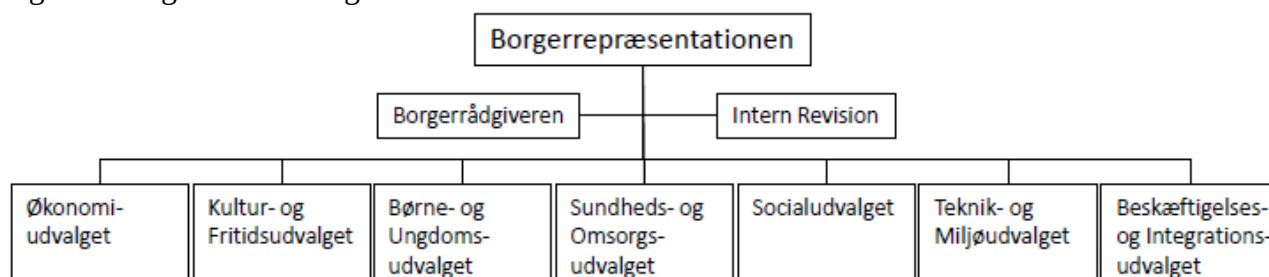
Rambøll Management mener dog, at det er muligt via en reorganisering under den nuværende styreform at opnå de fordele, som et flertalsstyre vil åbne op for. Hermed bevares den høje grad af demokrati, som mellemformstyret bidrager med. (Københavns Kommunes styreform og udgifter til administration)

Da der endnu ikke foreligger konkrete planer for ændring af styreformen i Københavns Kommune, og et effektiviseringsbehov er identificeret, må kommunen søge effektiviseringer inden for den nuværende styreform, herunder organisationsstrukturen.

Figur 2.3 viser Københavns Kommunes organisationsstruktur. Tilsammen skal de syv udvalg varetage forvaltningen af kommunens anliggender (Kommunestyrelsesloven).

Borgerrepræsentationen består af 55 medlemmer, og det er disse medlemmer, der vælger en formand (omtales overborgmester) samt en første og en anden næstformand. Formanden for Borgerrepræsentationen er også formand for Økonomiudvalget.

Figur 2.3 Organisationsdiagram - Københavns Kommune



Kilde: Københavns Kommune – fakta om Kommunen

Direkte under Borgerrepræsentationen er Borgerrådgiveren og Intern Revision. Borgerrådgiverens opgave er at

”... bistå Borgerrepræsentationen med dennes tilsyns- og kontrolfunktioner i forhold til udvalg, borgmestre og forvaltninger samt varetage nærmere af Borgerrepræsentationen fastsatte opgaver om borgerrådgivning og borgervejledning.”
(Styrelsesvedtægt for Københavns Kommune, § 24, stk. 2.)

Intern Revisions opgave er at

”... bistå kommunens revisor i dennes revision af kommunens regnskaber, samt understøtte Borgerrepræsentationen i dennes tilsyn med forvaltningen af kommunens økonomiske midler.”
(Styrelsesvedtægt for Københavns Kommune, § 26, stk. 2.)

Udover Økonomiudvalget er der følgende stående udvalg:

1. Kultur- og Fritidsudvalget,
2. Børne- og Ungdomsudvalget,
3. Sundheds- og Omsorgsudvalget,
4. Socialudvalget,
5. Teknik- og Miljøudvalget samt
6. Beskæftigelses- og Integrationsudvalget.

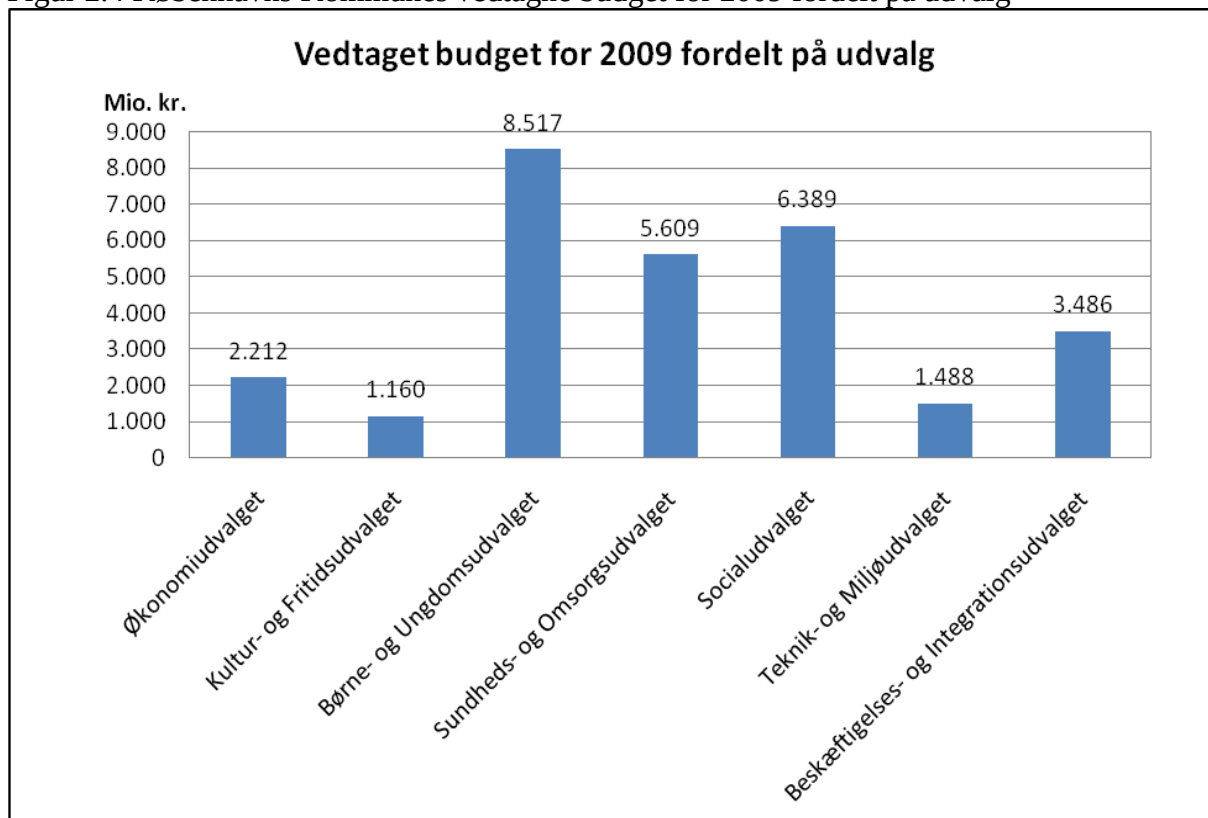
Formændene for de seks stående udvalg benævnes, som ovenfor citeret, borgmestre. Udvalgene har ansvaret for forvaltningen af hvert deres fagområde, hvorfor der er en decideret forvaltning for hvert udvalg, som løser opgaver inden for det pågældende udvalgs fagområde.

2.4 Københavns Kommunes syv udvalg

Det følgende er en kort gennemgang af de enkelte udvalg i Københavns Kommune. Figur 2.4 giver et indtryk af udvalgenes størrelse ved at illustrere det vedtagne budget fordelt på udvalgene.

Det fremgår tydeligt, at Børne- og Ungdomsudvalget, Sundheds- og Omsorgsudvalget samt Socialudvalget er de økonomisk største udvalg. Til sammen udgør de 71 pct. af det samlede vedtagne budget.

Figur 2.4 Københavns Kommunes vedtagne budget for 2009 fordelt på udvalg



Kilde: Egen tilvirkning, Københavns Kommunes regnskab 2009

Hver forvaltning varetager den daglige administration af de opgaver, der ligger under det respektive udvalg. (Bilag 1 giver en komplet oversigt over udvalgenes ansvarsområder og forvaltningernes arbejdsområder, enheder og antal ansatte. Bilag 2 viser fordelingen af service- og anlægsudgifter på udvalg.)

2.4.1 Økonomiudvalget

Ved Københavns Kommunes styrelses- og forvaltningsreform i 1938 blev overborgmesterposten oprettet. Frem til og med i dag har denne post været besat af en socialdemokrat, og pt. er det Frank Jensen, der besidder posten, hvilket betyder, han er formand for Økonomiudvalget. Dette har han været siden januar 2010 (Den Store Danske). Økonomiudvalget har følgende ansvarsområder:

”Økonomiudvalget har ansvaret for den overordnede koordinering af kommunens anliggender.

De større opgaver er kommunens økonomiske planlægning, kommuneplanlægning og andre overordnede planlægningsopgaver som kommunens fælles it- og informationsvirksomhed og løn- og personaleforhold.

Derudover har udvalget ansvaret for opgaver som køb og salg af ejendomme, erhvervs-service, turisme og internationale anliggender, overordnet trafikplanlægning, kommunens borgerservice og den overordnede demokratiudvikling.”
(Københavns styre)

2.4.2 Kultur- og Fritidsudvalget

Borgmester Pia Allerslev (Venstre) er formand for Kultur- og Fritidsudvalget, som har følgende ansvarsområder:

”Kultur- og Fritidsudvalget har ansvaret for kommunens opgaver på kultur- og fritidsområdet.

De større opgaver er biblioteker, idræts- og fritidsfaciliteter, kulturhuse, museer og folkeoplysning samt administration af kommunens ejendomme.

Herudover tager udvalget sig af sager om offentlige valg, borgerlige vielser, legater, Huslejenævn, Taxinævn, næringsbreve og alkoholbevillinger.”
(Københavns styre)

2.4.3 Børne- og Ungdomsudvalget

Formanden for Børne- og Ungdomsudvalget er borgmester Anne Vang (Socialdemokratiet), herunder ligger følgende ansvarsområder:

”Børne- og Ungdomsudvalget koordinerer og planlægger den samlede indsats for børn og unge mellem 0 og 18 år i Københavns Kommune.

De større opgaveområder er vuggestuer, børnehaver, folkeskoler inklusive specialskoler, fritidsinstitutioner, klubber og specialinstitutioner.

Derudover har udvalget ansvaret for en lang række bydækkende opgaver som Pædagogisk Psykologisk Rådgivning, Sundhedsplejen, Børne- og Ungdomstandplejen, Kommunallægeordningen, Ungdommens Uddannelsesvejledning og Ungdomsskolen.”
(Københavns styre)

2.4.4 Sundheds- og Omsorgsudvalget

Borgmester Ninna Thomsen (Socialistisk Folkeparti) er formand for Sundheds- og Omsorgsudvalget, som har følgende ansvarsområder:

”Sundheds- og Omsorgsudvalget har ansvaret for kommunens sundhedsmæssige, omsorgsmæssige og sociale opgaver i forhold til ældre.

De større opgaver er omsorgsydelser, sundhedsydelser, plejeegnede boliger og kontantydelse til ældre.

*Udvalget har også ansvaret for forebyggelse og sundhedsfremme
for alle byens borgere. ”*
(Københavns styre)

2.4.5 Socialudvalget

Formanden for Socialudvalget er borgmester Mikkel Warming (Enhedslisten). Socialudvalget har følgende ansvarsområder:

”Socialudvalget har ansvaret for kommunens sociale opgaver for børn, unge og voksne.

*Herunder også de forebyggende sociale foranstaltninger, indkomstoverførsler
fx førtidspension og økonomisk hjælp i særlige situationer.*

*Desuden døgnanbringelser af børn og unge, servicetilbud til handicappede, psykisk syge
og alkohol- og stofmisbrugere samt det boligsociale arbejde og boliganvisning.”*
(Københavns styre)

2.4.6 Teknik- og Miljøudvalget

Borgmester Bo Asmus Kjeldgaard (Socialistisk Folkeparti) er formand for Teknik- og Miljøudvalget, herunder ligger følgende ansvarsområder:

*”Teknik- og Miljøudvalget forvalter kommunens opgaver på lokalplan-, byfornyelse,
miljø- og byggeområdet og andre opgaver på det tekniske område.*

*Det gælder bl.a. anlæg og drift af veje og parker, parkering,
drift af kirkegårde og renholdelse af byen.*

*Derudover er udvalget ansvarlig for kontakten til interessent-selskaber
på forsyningsområdet.”*
(Københavns styre)

2.4.7 Beskæftigelses- og Integrationsudvalget

Formanden for Beskæftigelses- og Integrationsudvalget er borgmester Anna Mee Allerslev Andersson (Radikale Venstre). Under dette udvalg er følgende ansvarsområder:

*”Beskæftigelses- og Integrationsudvalget har ansvaret for kommunens opgaver, der vedrører
beskæftigelsesindsats, forsørgelsesydelse og tværgående integration.*

*Herunder bl.a. jobsøgning og formidling, opkvalificerende beskæftigelsesindsats, drift af
Jobcenter København, indkomstoverførsler (kontanthjælp, sygedagpenge,
revalidering, dagpenge m.v.), modtagelse af nye udlændinge og
danskuddannelse til voksne udlændinge.*

*Udvalget har ansvaret for koordination af kommunens tværgående integrationsindsats,
samt revision og opfølgning på kommunens samlede integrationspolitik.”*
(Københavns styre)

2.5 Økonomiforvaltningen

Jf. Styrelsesvedtægt for Københavns Kommune § 12, stk. 4 varetager Økonomiudvalget kommunens økonomiske planlægning. Jf. § 14 fører Økonomiudvalget tilsyn med:

- ”at forvaltningen af økonomiske midler sker i overensstemmelse med Borgerrepræsentationens beslutninger og i øvrigt på forsvarlig måde,
- at forvaltningen af kommunens kasser og kommunens regnskabsføring er forsvarlig,
- at de på årsbudgettet meddelte bevillinger og rådighedsbeløb samt de ved særskilt beslutning bevilgede beløb ikke overskrides uden Borgerrepræsentationens samtykke...”

Et af centrene i Økonomiforvaltningen er CFØHR, som har følgende opgaver:

”Center for Økonomi og HR varetager den overordnede økonomiske styring af kommunen, herunder den centrale budget- og regnskabsproces, og udviklingen af Københavns Kommune som en attraktiv arbejdsplads med konkurrencedygtige løn- og ansættelsesvilkår.”

”Vores (CFØHR red.)opgave består derfor i at sikre en kommune med en sund økonomi, og en virksomhed, der har løbende fokus på effektivisering af forrentningen samt udvikling af medarbejderne. Det er en opgave vi løser i tæt samarbejde med forvaltningerne og eksterne interessenter som KL(Kommunernes Landsforening red.).”
(Københavns Kommune – Fakta om Kommunen)

Det er således CFØHRs opgave at sikre den overordnede økonomistyring, herunder at der sker passende ledelsesrapportering til Direktionen og politikerne i Borgerrepræsentationen vedrørende Københavns Kommunes økonomi. Det er CFØHR, der samler data fra samtlige forvaltninger til videre rapportering.

2.6 Sammenfatning

Som det fremgår af ovenstående afsnit, er der identificeret nogle udfordringer med den nuværende styreform i Københavns Kommune, herunder at der bruges forholdsmæssigt flere ressourcer på administration i Københavns Kommune set i forhold til kommunerne i resten af landet.

Det er ligeledes vist, hvor forskellige forvaltningerne er, både hvad angår budgetternes størrelse, men også de forskellige borgmestres politiske overbevisning samt opgaveområder.

Københavns Kommune er således en meget kompleks organisation og stiller derfor store krav til et omkostningsregistreringssystem.

3.0 Teoretisk tilgang til omkostningsregistrering, økonomistyring samt ledelsesrapportering

I det følgende præsenteres teorien der er anvendt i kapitel 5 til opbygningen af en effektiv omkostningsregistreringsmodel med henblik på en valid/dynamisk økonomistyring og ledelsesrapportering.

Kapitlet indledes med en gennemgang af teorien bag Activity Based Costing (ABC) og en kort introduktion af den historiske udvikling af omkostningsmodeller. ABC-modellen skal bruges til at opbygge en effektiv omkostningsregistreringsmodel.

Teorien bag Activity Based Management (ABM) gennemgås med henblik på at videreføre resultaterne fra ABC-modellen til økonomistyring. Slutteligt gennemgås teorien bag Balanced Scorecard (BSC) for at kunne opbygge et ledelsesinformationssystem i forlængelse af arbejdet med ABC og ABM.

De primære kilder i nærværende kapitel er Advanced Management Accounting og Cost & Effect. Hvor anden kilde ikke er nævnt er det de ovenstående der er anvendt. Der sondres ikke mellem disse to kilder da de gengiver teorierne i ens vendinger.

3.1 Activity Based Costing

Gennem tiden har der været en udvikling i den måde, virksomhederne har belyst omkostninger på. I udgangspunktet blev dækningsbidragsmodellen anvendt. Dette er en meget simpel måde at tilgå omkostningerne på, hvor virksomheden blot tager sin omsætning og fratrækker de variable omkostninger. Et positivt dækningsbidrag betragtes som en profitabel forretning. Denne model passer bedst til økonomistyring på kort sigt.

En af svaghederne omkring dækningsbidragsmodellen er, at den ikke tager højde for kapacitetsomkostninger. Her kommer selvkost i spil, da den udbygger dækningsbidragsmodellen med kapacitetsomkostninger – både de direkte og de indirekte. Selvkost fordeler omkostningerne ud fra volumen, f.eks. antal producerede enheder, antal kunder.

Ved anvendelsen af selvkost kan der meget let forekomme arbitrære fordelinger af kapacitetsomkostningerne. Dette leder hen til ABC. ABC søger at estimere, hvor meget den enkelte aktivitet forbruger frem for at anvende arbitrære allokeringer af omkostningerne. Fokus er på ressourceforbrug frem for udgifter.

Activity based cost: opgørelse af omkostninger pr. aktivitet
(f.eks. pr. kunde eller markedssegment).
(Engelsk-Dansk Økonomisk ordbog)

I forlængelse af ABC er der kommet et begreb, der hedder Time-driven ABC (TABC). TABC benytter sig af såkaldte ”tids ligninger”, hvilket betyder, at der fokuseres på omkostninger pr. tidsenhed, f.eks. minutter eller timer. TABC forudsætter dermed, at aktiviteterne er ensartede og, at de varierer med tid.

Traditionel omkostningsregnskabsføring og omkostningsstyring er udviklet til brug for regnskabsaflæggelse, herunder ekstern regnskabsaflæggelse. De traditionelle systemer beskæftiger sig med det direkte anvendte ressourceforbrug i form af materialer og arbejdskraft. Supportaktiviteterne, der skal være til stede for at muliggøre produktionen af virksomhedens produkter, bliver ikke medregnet i den traditionelle omkostningsregnskabsføring.

Som eksempler på supportaktiviteter kan nævnes administration, indkøb, afskrivninger på bygninger og forsikringer. Dette betyder, at traditionel omkostningsregnskabsføring er uhenigtsmæssig, hvis det ønskes at få identificeret de enkelte produkters/processers omkostninger og kan ikke bruges i forbindelse med operationel omkostningsstyring.

Derudover kommer informationerne i det traditionelle system for sent og for aggregeret ved den traditionelle omkostningsregnskabsføring til, at de kan bruges til at identificere de enkelte produkters/processers omkostninger og i den operationelle omkostningsstyring.

Endnu en uhenigtsmæssighed er omkostningsfordeling baseret på mængde, når der er tale om forskellige produkter, hvad angår både produkternes udformning og mængden, der produceres. Omkostninger, der er uafhængige af den mængde, der produceres, giver det ikke mening at allokere ud på de enkelte produkter.

Beregning af det enkelte produkts omkostninger ud fra kortsigtet variabilitet i omkostningerne er endnu en uhenigtsmæssighed. Det skyldes, at der kan være udsving i omkostningerne, som ikke nødvendigvis er varige, og derfor ikke giver et retvisende billede af, hvad det enkelte produkt koster at producere. Det er derfor vigtigt, at beregningsgrundlaget er stort nok til, at ikke-varige udsving bliver udjævnet.

Som det fremgår af nedenstående afsnit vil ABC implementeret korrekt tage højde for ovenstående uhenigtsmæssigheder.

Det overordnede formål med ABC er at fordele så mange som muligt, og så ”rigtigt” som muligt af de indirekte omkostninger ud på produkter og serviceydelser uden at anvende arbitrære fordelingsnøgler – sikre den mest valide tilgang til vurdering af de ”samlede” omkostninger.

Det betyder, at ikke alle omkostninger hverken kan eller skal fordeles ned til det enkelte produkt eller serviceydelse, men der hvor det giver mening, skal de. ABC drejer sig om at undgå arbitrære allokeringer af omkostninger.

Dette resulterer ikke nødvendigvis i et meget præcist omkostningssystem, men derimod i et omkostningssystem, der er nogenlunde korrekt, og hvor der tages højde for, at anvendelsen af ressourcer til at implementere og vedligeholde et ABC-system skal stå mål med de efterfølgende fordele ved et sådant system.

3.1.1 Forudsætninger inden udarbejdelsen af ABC

Før arbejdet med udarbejdelsen af et ABC-system påbegyndes skal virksomheden have overblik over nogle helt basale ting omkring omkostningerne.

I udgangspunktet skal der skelnes mellem variable og faste omkostninger. Denne sondring er elementær, da ABC går ud på at spore de faste omkostninger, mens de variable omkostninger bliver fordelt gennem det traditionelle omkostningssystem.

For de variable omkostninger er der fire registreringsdimensioner, der bør benyttes: art, proces, formål og informationsindgang. Disse fire dimensioner bidrager med et overblik over, hvor virksomhedens ressourcer bliver forbrugt. Meget simpelt stillet op skal dimensionerne besvare spørgsmålene hvad, hvordan, hvorfor og hvor/hvem.

Artsinddelingen vedrører at fordele ressourcerne ud på art, såsom indirekte arbejde, rejseomkostninger, vedligeholdelse etc. Ligeledes for de øvrige dimensioner bliver ressourcerne fordelt ud på, hvilke processer de indgår i, såsom håndtering af ordrer, vedligeholdelse af maskiner etc.; hvilke formål ressourcerne indgår i, såsom slutprodukter, serviceydelser etc.; samt hvilke afdelinger eller medarbejdere i virksomheden der forbruger ressourcerne (informationsindgang).

Ved kortlægningen af ovennævnte registreringsdimensioner opnås et overblik over samspillet mellem de fire dimensioner.

Det bliver hermed muligt at opstille oversigter der inddrager op til flere af dimensionerne, hvilket bidrager med et mere nuanceret billede af omkostningerne. Dette overblik er essentielt for opnåelsen af god økonomistyring.

De faste omkostninger skal herefter kategoriseres. På denne måde får virksomheden identificeret, hvilke omkostninger det er muligt at spore til forskellige aktiviteter, og hvilke det ikke er muligt at spore/fordele. Til denne kategorisering benyttes tre begreber:

1. særbestemte kapacitetsomkostninger, hvilket er omkostninger, der kan henføres til et enkelt segment (produkt/serviceydelse),
2. sambestemte, direkte kapacitetsomkostninger, hvilket er omkostninger, der kan henføres til flere forskellige segmenter (produkt/serviceydelse), og som kan opgøres på en pålidelig måde, således, at der ikke sker en arbitrær allokering,
3. sambestemte, indirekte kapacitetsomkostninger, hvilket er omkostninger, der ikke kan henføres direkte til segmenterne (produkt/serviceydelse).

Ved implementeringen af ABC foreslås det i Advanced Management Accounting at det sker gennem følgende seks trin:

1. Identificere aktiviteterne
2. Etablere ressourceomkostningssteder (resource cost pools)
3. Spore omkostningerne til aktivitetsomkostningsstederne (activity cost pools) ved brug af ressource (cost) drivers
4. Informationsindsamling om de valgte activity cost drivers
5. Beregne omkostningerne pr. aktivitetsenhed
6. Lokalisere omkostningerne til omkostningsobjekter (produkter, kunder etc.) via antallet af cost driver enheder.

3.1.2 Trin 1 – Identificere aktiviteterne

Det er vigtigt at kende virksomhedens aktiviteter for at kunne udarbejde et ABC-system. Aktiviteterne i de enkelte enheder bør kortlægges således, at det fremgår dels hvilke aktiviteter, der udføres i den enkelte enhed, og dels hvor mange ressourcer det kræver at udføre den enkelte aktivitet.

Her er det vigtigt at have fokus på de primære tilbagevendende aktiviteter, da det ikke er hensigtsmæssigt at prøve at fordele virksomhedens omkostninger ud på diverse ad hoc opgaver. De primære tilbagevendende aktiviteter skal som tommelfingerregel udgøre minimum 5 pct. af den enkelte medarbejders tid, førend de skal medtages.

Det er her det bliver muligt at få identificeret ikke blot aktiviteterne, der relaterer til de direkte omkostninger, men også supportaktiviteterne. Er der tale om en servicevirksomhed, vil de fleste aktiviteter være af supportmæssig karakter.

Det har tidligere været problematisk for servicevirksomheder at identificere alle omkostningerne ved de enkelte serviceydelser, men med inddragelsen af supportaktiviteter bliver der dannet et helhedsbillede af virksomhedens ressourcetræk fordelt på de enkelte serviceydelser.

Det er ikke alle omkostninger, der kan spores direkte ned til det enkelte produkt, derfor oprettes der en form for hierarki ved omkostningsfordelingen med virksomhedsbevarende aktiviteter øverst, efterfulgt af produktbevarende aktiviteter, batch aktiviteter, og nederst i hierarkiet er enhedsaktiviteterne. Tabel 3.1 viser dette hierarki med dertilhørende beskrivelse af den enkelte type aktivitet og eksempler herpå.

Tabel 3.1 Aktivitetskategorier

Kategori	Beskrivelse	Eksempler	Fordeling af omkostninger
Virksomhedsbevarende aktiviteter	De fysiske rammer, der skal være til stede for produktionen.	Fabriksanlæg, ledelse, el og varme, bygninger og grunde.	Skal ikke spores til produktet, kunden eller serviceydelser, men kan spores til produktlinjer, afdelinger eller distributionskanaler.
Produkt- og kundebevarende aktiviteter	Aktiviteter, der skal udføres for at sikre produktionen af de forskellige produkter og serviceydelser. Disse aktiviteter er uafhængige af produktion og salg.	Produktforbedringer, produktspecifikationer, teknisk support på produkter, kundeservice.	Skal nogle gange spores til produktet, kunden eller serviceydelser.
Batch aktiviteter	Aktiviteter, der er uafhængige af mængden, der produceres.	Flytning af materialer, håndtering af ordrer, inspektioner, passe/tilse børn.	Skal altid spores til produktet, kunden eller serviceydelser.
Enhedsaktiviteter	Aktiviteter, der udføres for hvert enkelt produkt eller serviceydelse, der produceres. (Typisk anvendt i traditionelle omkostningssystemer.)	Direkte arbejdskraft, materialer, maskintimer, energiforbrug.	Skal altid spores til produktet, kunden eller serviceydelser.

Kilde: Egen tilvirkning, Advanced Management Accounting

Som det ses af tabel 3.1 tages der ved omkostningsfordelingen højde for, at nogle omkostninger kan fordeles helt ned på enhedsniveau, såsom direkte arbejdskraft, materialer, maskintimer, energiforbrug og lign., mens andre kun kan fordeles ned på batchniveau, såsom flytning af materialer, håndtering af ordrer, inspektioner og lign. Der er dog tale om omkostninger, der altid skal spores ned til produktet.

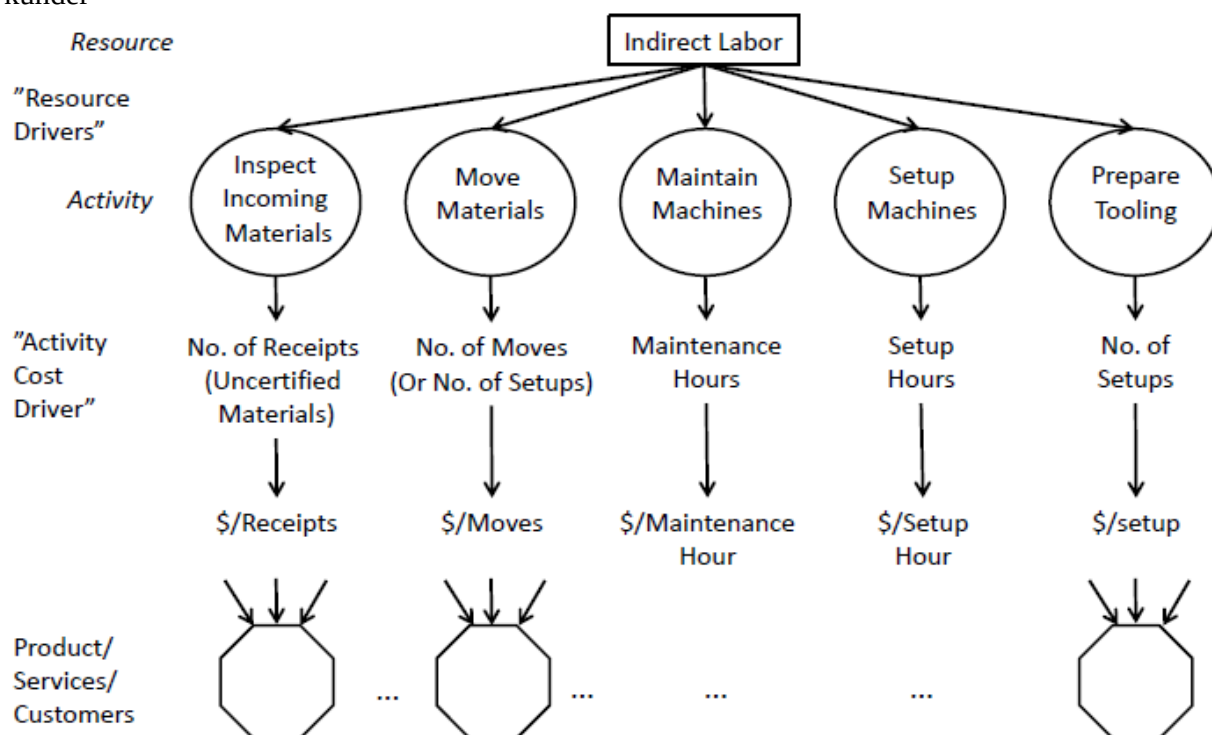
Grunden til, at de omkostninger der vedrører de produkt- og kundebevarende aktiviteter ikke altid skal spores ned til produktet, til trods for, at det som udgangspunkt er nemt at spore hvilke aktiviteter, der bruges på hvilke produkter er, at det ikke altid er muligt at kvantificere de ressourcer, der er brugt på aktiviteten i forhold til det enkelte produkt.

Øverst i hierarkiet finder vi som ovenfornævnt de virksomhedsbevarende aktiviteter, såsom fabriksanlæg, ledelse, el og varme, bygninger og grunde og lign. Disse aktiviteter skal ikke spores til de enkelte produkter, serviceydelser eller kunder. Men virksomheden kan vælge at spore omkostningerne til produktlinjer, afdelinger eller distributionskanaler såfremt det er muligt og meningsgivende.

3.1.3 Trin 2 og 3 – Ressourcer

Trin 2-6 i ABC-modellen er illustreret i figur 3.1. Figuren tager udgangspunkt i ressourceomkostningsstederne vedr. supportaktiviteterne, trin 2 i ABC, her illustreret ved indirekte arbejde. Andre eksempler på ressourceomkostningssteder er gager/lønninger, overtidbetaling, transport-/rejseomkostninger, it-arbejde, lokaleomkostninger, rengøringservice og vedligeholdelse.

Figur 3.1 ABC: Omkostningsflow fra ressourcer til aktiviteter til produkter, serviceydelser og kunder



Kilde: Advanced Management Accounting, s. 98

Når ressourceomkostningsstederne er identificeret, skal ressourceomkostningerne spores til aktivitetsomkostningsstederne, trin 3. Denne sporing foretages ved hjælp af ressource (cost) drivers jf. figur 3.1. Disse drivers skaber en kobling mellem virksomhedens omkostninger, jf. bogholderiet, til de udførte aktiviteter. Eksempler på ressource drivers er materialer, løn, husleje og forsikringer.

Estimering af omkostningerne pr. aktivitet kan gøres ved, at den enkelte medarbejder oplyser, hvor meget tid han/hun bruger på hvilke aktiviteter, hvorefter f.eks. lønninger kan fordeles ud på de angivne aktiviteter med udgangspunkt i medarbejdernes angivne tidsforbrug. Samme resultat kan opnås ved et effektivt tidsregistreringssystem. Strømforbrug kan ligeledes fordeles ud fra, hvor mange timer de enkelte maskiner er i drift etc. I figur 3.2 er vist et eksempel på sporing/estimering af omkostningerne til aktiviteterne.

Figur 3.2 Sporing af omkostninger til aktiviteter

Salaries and Fringes \$313,000	Activity-Based Costing	Activity	Salaries and Fringes	Occupancy	Equipment and Technology	Materials and Supplies	Total
		Process Customer Orders	\$ 31,000	\$ 5,300	\$ 12,600	\$ 800	\$ 49,700
		Purchase Materials	34,000	6,900	8,800	1,500	51,200
		Schedule Production Orders	22,000	1,200	18,400	300	41,900
		Move Materials	13,000	2,100	22,300	3,600	41,000
		Set Up Machines	42,000	700	4,800	200	47,700
		Inspect Items	19,000	13,000	19,700	800	52,500
		Maintain Product Information	36,000	2,800	14,500	400	53,700
		Perform Engineering Changes	49,000	32,000	26,900	2,400	110,300
		Expedite Orders	14,000	900	700	500	16,100
		Introduce New Products	35,000	44,000	16,100	18,700	113,800
		Resolve Quality Problems	18,000	2,100	1,200	800	22,100
		Total	\$313,000	\$111,000	\$146,000	\$30,000	\$600,000

Total \$600,000

Kilde: Cost & Effect, s. 87

Når den enkelte medarbejder angiver, hvor meget tid der bruges på de enkelte aktiviteter, vil der sandsynligvis opstå en difference mellem det anvendte tidsforbrug og den tid, medarbejderen er ansat til at skulle arbejde. Det samme vil være gældende for en maskine; den kan eksempelvis køre 24 timer i døgnet, men vil stå stille en gang imellem på grund af vedligeholdelse eller reparation. Der skelnes derfor mellem følgende former for kapacitet:

- Teoretisk kapacitet: Dette er den maksimalt anvendelige kapacitet, f.eks. 37 timer om ugen pr. medarbejder, 24 maskintimer i døgnet

- **Praktisk kapacitet:** Dette er den kapacitet, der står til rådighed til udførelse af virksomhedens opgaver, det vil sige her fratrækkes fravær, pauser og lign. fra den enkelte medarbejders 37 timer.
Tid, der bruges på vedligeholdelse af maskinerne, trækkes fra de 24 maskintimer fra den teoretiske kapacitet.
- **Anvendt kapacitet:** Dette er den reelt anvendte kapacitet, der bruges på at udføre virksomhedens opgaver. Denne kapacitet er mindre end den praktiske kapacitet. Hvor meget mindre afhænger dog af arbejdstilrettelæggelsen.

Uden denne identificering af kapaciteten er det ikke muligt at opbygge et retvisende ABC-system. Det er nødvendigt at finde den anvendte kapacitet for at få belyst, hvor meget tid der reelt bruges på at udføre de enkelte opgaver i organisationen. Det er også ved en sådan opdeling, det bliver muligt at identificere eventuelle effektiviseringsmuligheder. F.eks. få belyst hvad der skyldes forskellen mellem den praktiske og den anvendte kapacitet.

3.1.4 Trin 4 – Informationsindsamling om de valgte activity cost drivers

Et ABC-system indeholder activity cost drivers (aktivitets omkostningsfaktorer) jf. figur 3.1. En activity cost driver defineres ved at være en kvantitativ måling af outputtet af en aktivitet. En activity cost driver's egenskab er, at den kan spore de i tabel 3.1 nævnte aktiviteter til det enkelte produkt.

Activity cost drivers kan deles op i tre kategorier: transaction drivers, duration drivers og intensity drivers. Disse kategorier er beskrevet i tabel 3.2.

Tabel 3.2 Kategorier for activity cost drivers

Kategori	Beskrivelse	Eksempler
Transaction drivers	Baseret på antallet af foretagne aktiviteter. Forudsætter at der bruges samme mængde ressourcer hver gang en given aktivitet gennemføres. Disse er de mest simple former for drivers.	Antal kundebesøg, antal setups, antal ordrer
Duration drivers	Baseret på den tid det tager at gennemføre en given aktivitet. Disse er anvendelige når der er tale om aktiviteter der varierer betydeligt i tidsforbrug.	Setup-timer, inspektions-timer, direkte arbejdstimer
Intensity drivers	Baseret på direkte beregning. De vil ofte blive brugt i forbindelse med meget dyre ressourcer, og hvor ressourceforbruget varierer hver gang en given aktivitet gennemføres. Disse drivers bruges sjældent.	(Direkte beregning af ressourceforbrug)

Kilde: Egen tilvirkning, Advanced Management Accounting

Det er vigtigt at være opmærksom på, at transaction drivers forudsætter, at der bruges den samme mængde ressourcer hver gang en given aktivitet gennemføres, da de er baseret på antallet af foretagne aktiviteter.

Hvis dette ikke er tilfældet, og det alligevel vælges at bruge transaction drivers, mister drivers'ne deres anvendelighed, da de ikke giver et retvisende billede af omkostningerne, der er forbundet med produktionen af det enkelte produkt. Det er dog meget tiltalende at bruge disse drivers, da de er de mest simple, og dermed de billigste drivers at implementere.

Ønskes et præcist billede af de omkostninger, der er forbundet med produktionen af et givet produkt, kan der i stedet bruges intensity drivers.

Disse giver en præcis beregning af omkostningerne for hver enkelt produktion. Den store ulempe ved denne type drivers er omkostningerne, der er forbundet med disse beregninger. Derfor kan det ikke anbefales at bruge intensity drivers, medmindre der er tale om anvendelsen af meget dyre ressourcer i produktionen og stor variation i ressourceforbruget hver gang en given aktivitet gennemføres.

Midt i mellem disse yderpunkter af drivers ligger duration drivers, som er baseret på den tid, det tager at gennemføre en given aktivitet. Duration drivers er mere præcise end transaction drivers, men koster også mere at implementere, hvorfor det er vigtigt at afveje om de ekstra omkostninger ved at anvende duration drivers frem for transaction drivers opvejes af gevinsten ved mere præcise beregninger.

Det er også muligt at tilføje et kompleksitetsindeks til de forskellige activity drivers. Dette indeks bruges til at vægte de forskellige aktiviteter således, at f.eks. en transaction driver får ganget en faktor på alt efter varigheden af den enkelte aktivitet, og dermed kan erstatte en duration driver. Ligeledes kan en duration driver, ganget med en passende faktor, der udtrykker kompleksiteten for den enkelte aktivitet, erstatte en intensity driver.

En vigtig egenskab ved valget af activity cost drivers er, at det skal være muligt at fastsætte kvantiteten af den enkelte driver for hvert produkt, serviceydelse eller kunde, eksempelvis antal ordrer eller antal direkte arbejdstimer.

For at samle nogle af de begreber, der er blevet introduceret i det foregående, er her et lille eksempel: *Ressourcen* 'direkte arbejde' forbruges, når en maskine kører (under forudsætning af der skal være minimum en medarbejder til at betjene maskinen, når den er i gang), og *resource driver'en* til dette er løn. Det er en *aktivitet* at have en maskine kørende, helt præcist er det en *batchaktivitet*. *Activity cost driver'en* til denne aktivitet er 'antal maskintimer', hvilket er en *transaction driver*.

3.1.5 Trin 5 – Beregne omkostningerne pr. aktivitetsenhed

Når activity cost drivers'ne er identificeret og kvantificeret, og virksomhedens omkostninger er sporet til aktiviteterne, er det let at beregne omkostningerne pr. aktivitetsenhed. Formlen til denne beregning er følgende:

$$\frac{\text{aktivitetsomkostninger}}{\text{kvantitet af activity cost driver}} = \text{omkostninger pr. aktivitetsenhed}$$

Omkostninger pr. aktivitetsenhed betegnes også 'activity cost driver rate'.

3.1.6 Trin 6 – Lokalisere omkostningerne til omkostningsobjekter via antallet af cost driver enheder

Produkter, serviceydelser og kunder er omkostningsobjekter. Disse kan brydes ned i f.eks. produktvarianter, forskellige serviceydelser og forskellige kundegrupper.

Kompleksiteten i at lokalisere omkostningerne til omkostningsobjekter afhænger af kompleksiteten af det enkelte omkostningsobjekt. Det vil sige hvor mange forskellige aktiviteter, der indgår i det enkelte omkostningsobjekt, samt hvor mange enheder af hver aktivitet, der indgår. Derudover afhænger det også af, hvor mange forskellige omkostningsobjekter virksomheden har.

Ved virksomheden hvilke aktiviteter der indgår, og med hvor mange enheder i hvert omkostningsobjekt, kan lokaliseringen af omkostningerne til det enkelte omkostningsobjekt ske ved hjælp af følgende formel:

$$\text{activity cost driver rate} \times \text{kvantitet af activity cost driver for omkostningsobjekt} \\ = \text{omkostninger pr. omkostningsobjekt}$$

Følger virksomheden de seks gennemgåede trin, har virksomheden mere eller mindre implementeret ABC.

Fuld implementering kræver, at virksomheden inddrager alle ansatte i ABC-tankegangen og sikrer, at ABC-systemet bliver opdateret hver gang der sker væsentlige ændringer i f.eks. de serviceydelser, der produceres/ydes, de interne processer effektiviseres og lignende.

3.1.7 Begrænsninger i ABC

Som det fremgår af ovenstående gennemgang er der en række fordele ved ABC-modellen. Ved korrekt implementering opnås der en fordeling af de indirekte kapacitetsomkostninger, uden brug af arbitrære fordelingsnøgler.

Dette vil give et mere retvisende billede af, hvilke omkostninger der er afledt af det enkelte omkostningsobjekt set i forhold til de traditionelle modeller til omkostningsfordeling. Der er også visse begrænsninger i modellen, eksempler herpå bliver nævnt i det følgende.

For at implementere ABC skal det blandt andet være muligt at få fuld indsigt i virksomhedens omkostninger og rentabilitet, at rapporteringen omkring omkostningerne giver fuld indsigt for forbedring af økonomiske resultater, samt at budgetteringen afspejler det reelle forbrug i driften. Ikke alle virksomheder kan leve op til disse krav, og de skal derfor begynde med at få klarlagt disse, inden de kan tage fat på at implementere ABC (Artikel: The ABCs of Activity-Based Costing).

Dette vil alt andet lige medføre, at det bliver dyrere at implementere et ABC-system, da de grundlæggende krav ikke er opfyldt. I Københavns Kommune forventes regnskaberne at være meget åbne, og denne kritik er således ikke en væsentlig begrænsning for opbygningen af ABC i Københavns Kommune.

ABC har fokus på administrationsomkostninger og favner ikke kapitalomkostninger, hvorfor det ikke giver et komplet billede af omkostningerne, når modellen implementeres. Det er især når der ses på rentabiliteten af investeringer og introduktionen af nye produkter, at ABC ikke er tilstrækkelig og bør suppleres af andre modeller (Artikel: Primary Research of the Advantages and the Cost Control of the ABC & EVA Integrated System).

I nærværende afhandling er fokus netop på administrationsomkostninger og denne begrænsning har derfor ingen væsentlig betydning.

Der er ikke noget entydigt svar på, om der er en direkte sammenhæng mellem brugen af ABC og overnormalt virksomhedsresultat.

Kritikerne mener ikke, at det er anvendelsen af ABC-modellen i sig selv, der giver de gode resultater. De mener derimod, at det er andre variable i virksomheden, der giver bedre resultater, og at disse variable korrelerer med ABC. Af eksempler på sådanne variable nævnes kvalitets- og omkostningsforbedringer (Artikel: Extent of ABC Use and Its Consequences).

Der er ikke fokus på at forbedre resultatet i denne afhandling, men på at forbedre omkostningsregistreringen, og dette er derfor ikke en væsentlig begrænsning.

Som det fremgår af ovenstående synes begrænsningerne i ABC ikke at have indflydelse på det videre forløb i denne konkrete sag. I andre sammenhænge vil det dog anbefales at have disse in mente.

3.2 Activity Based Management

Activity Based Management (ABM) er et godt værktøj til at skabe forbedringer ud fra de informationer virksomheden har fået efter en ABC analyse. ABM bruges til den overordnede økonomistyring og kan indeholde tiltag inden for eksempelvis følgende kategorier:

1. Ændre prisen på produkter
2. Substituere produkter
3. Re-designe produkter
4. Forbedre processer og driftsstyring
5. Investere i teknologi
6. Eliminere produkter

Disse kategorier vil blive gennemgået kort i det følgende:

Ændre prisen på produkter: Virksomheder, der opererer i et marked med intensiv konkurrence, og hvor det er svært at differentiere produkterne i forhold til konkurrenternes produkter, har ofte ingen muligheder for selv at bestemme, hvilken pris deres produkt skal sælges til. Denne type virksomhed må derfor se på de øvrige tiltag til at skabe forbedringer.

Ved implementeringen af ABC får virksomheden præcise informationer om, hvad det koster at producere et enkelt produkt. Dette er et perfekt grundlag for at differentiere prisen på de forskellige produkter, der produceres, da alle omkostningerne – både de direkte og de indirekte – ved at producere et enkelt produkt bliver identificeret.

Konsekvensen af dette vil ofte være at specialprodukter vil blive solgt til en højere pris, og standardprodukterne kan sælges billigere end hidtil antaget. Kunderne er ikke nær så prisfølsomme, hvad angår specialprodukter og er gerne villige til at betale ekstra for de egenskaber, det specifikke produkt har, mens prisfølsomheden er væsentligt større for standardprodukterne. Det betyder, at virksomheden kan få en konkurrencemæssig fordel på et marked, hvor det gælder om at være billigst.

Substituere produkter: Det at substituere produkter skal betragtes som komplementær til det at ændre prisen på produkterne. Ønsker virksomheden ikke at øge prisen for et specialprodukt for at dække de omkostninger, det kræver at producere produktet, kan den overveje at producere et standardprodukt med tilnærmelsesvist de samme egenskaber, lige bortset fra at det er billigere at producere og derfor kan sælges til en lavere pris.

Re-designe produkter: Det viser sig ofte, at produkter har nogle egenskaber, som ikke skaber den værdi hos kunden, som det koster at producere produktet med denne egenskab. Ofte vil ændringer af en sådan karakter ikke være synlig for kunden, hvorfor virksomheden kan foretage ændringerne, uden det har betydning af marketing- eller prismæssig karakter.

Forbedre processer og driftsstyring: ABC analysen identificerer ikke kun de direkte omkostninger, det kræver at producere et produkt, men også de indirekte omkostninger, herunder de supportaktiviteter det kræver at producere produktet. Denne kortlægning over samtlige omkostninger og aktiviteter der skal til for at producere et givent produkt, åbner op for muligheden for at forbedre de eksisterende processer.

Investere i teknologi: Der findes flere forskellige computerprogrammer som, hvis de implementeres korrekt, kan reducere omkostningerne ved batch og produktbevarende aktiviteter, mens effektiviteten omkring den automatiske produktion opretholdes. Det er dyrt at investere i sådan teknologi, men set i forhold til omkostningerne ved at bruge konventionel produktionsteknologi kan det i mange tilfælde svare sig.

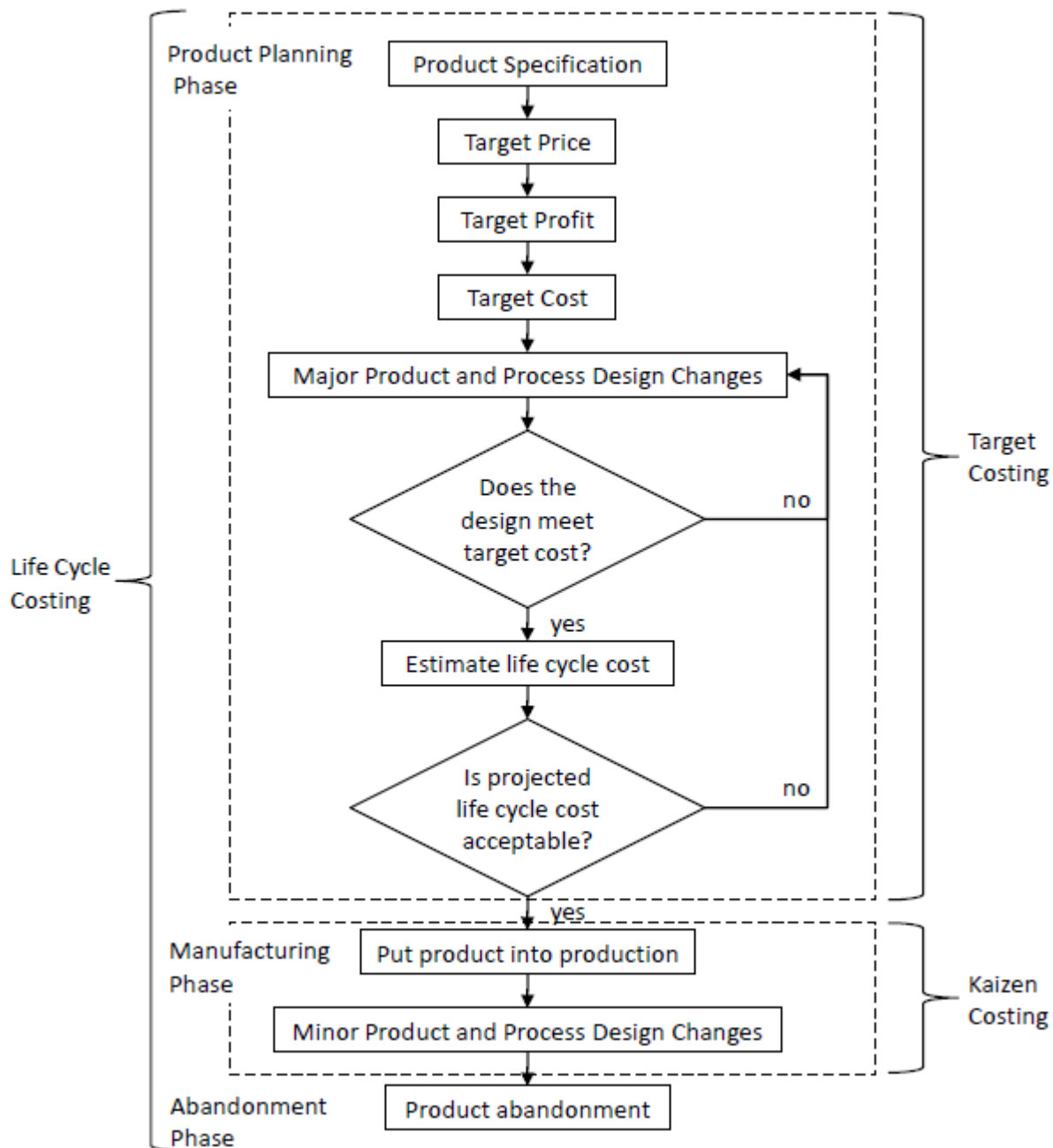
Eliminere produkter: ABC analysen kan også resultere i, at virksomheden bliver bekendt med, at den bør eliminere nogle produkter. Hvis ingen af de ovennævnte tiltag kan implementeres og gøre uprofitable produkter profitable, vil dette ofte være tilfældet.

Når en virksomhed vælger at gennemføre effektiviseringer som de ovenfor nævnte, er det vigtigt at supplere dette med kapacitetsstyring, da virksomheden ellers går glip af fordelene ved at have gennemført effektiviseringerne.

Forbedrer virksomheden f.eks. sine processer således, at det tager kortere tid at producere et givent produkt, er det vigtigt, at den opnåede overkapacitet af f.eks. arbejds- og maskintimer ikke står ubrugt hen. Det betyder, at virksomheden skal udnytte den frembragte overkapacitet eller bortskaffe den, medmindre det ikke er profitabelt at gøre noget ved denne overkapacitet.

Når en virksomhed finder, at der er et effektiviseringspotentiale i produkter og/eller processer i virksomheden, skal den identificere de muligheder der er for at forbedre disse. Til dette kan der anvendes forskellige tilgange til at beregne omkostningerne ved produkterne/processerne. F.eks. Target Costing, Kaizen Costing og Life Cycle Costing. Figur 3.3 illustrerer, hvor de tre omkostningsberegningssværktøjer har fokus.

Figur 3.3 Værktøjer til omkostningsberegning til beslutningstagning



Kilde: Advanced Management Accounting, s.223

Target Costing er et værktøj med fokus på at skabe forbedringer i produktplanlægningsfasen. Der tages udgangspunkt i, hvilke specifikationer det enkelte produkt skal have, herefter sættes en target/mål-pris som sættes ud fra, hvad kunderne vil give for et produkt med de angivne specifikationer. Ved at fratrække virksomhedens target avance på produktet fremkommer target omkostningerne.

Target omkostningerne bliver målestokken for, om et produkt skal produceres. Dette finder virksomheden ud af ved at beregne, hvad det vil koste at producere produktet, herunder de budgetterede levetidsomkostninger, og søge at tilpasse det således, at produktet har de egenskaber, kunderne ønsker ud fra target prisen. Tilpasningen skal ske under hensyntagen til at produktet ikke bliver dyrere at producere end den beregnede target omkostning.

Denne omkostningsberegning, samt de to øvrige omkostningsberegninger, kan resultere i, at virksomheden indser, at produktionen af dele af et produkt eller hele produktet skal outsources, da andre virksomheder kan producere det mere effektivt.

Kaizen Costing er et værktøj med fokus på at forbedre allerede eksisterende processer. Det vil sige, at Kaizen Costing bruges i produktionsfasen. Ordet kaizen betyder ”*small, continuous, and incremental improvements*” (små, løbende og marginale forbedringer) (Advanced Management Accounting, side 241). Det er grundlæggende dét Kaizen Costing går ud på.

Life Cycle Costing er et værktøj, der bruges til at beregne samtlige omkostninger ved produktionen af et produkt. Det betyder, at udover de faser som Target Costing (produktplanlægningsfasen) og Kaizen Costing (produktionsfasen) beskæftiger sig med, inddrager Life Cycle Costing også afviklingsfasen.

3.2.1 Begrænsninger i ABM

Som det fremgår af ovenstående gennemgang kan implementeringen af et ABC-system benyttes til at implementere et ABM-system. Fordelene ved ABM er, at forbedringspotentialet i eksempelvis den anvendte teknologi i virksomheden bliver identificeret, samt virksomheden får inspiration til, hvor der kan foretages ændringer i forhold til produktionen af det enkelte produkt eller serviceydelse, for at blive mere profitabel. For ABM-systemet er der også visse begrænsninger jf. straks nedenfor.

I artiklen ”Activity Based Management – Efficiency Method of the Management Control Systems” nævnes følgende fire udfordringer ved anvendelsen af ABM: (i) Der skal afsættes mange ressourcer til implementeringen af ABM. Dette har ingen konsekvens for det videre arbejde med nærværende afhandling, men det vil være en vigtig faktor, såfremt Københavns Kommune skulle ønske at implementere ABM.

Dette skal ses i forlængelse af det øgede fokus på reduktionen af administrationsomkostninger i Københavns Kommune. Ressourcerne der skal bruges på implementeringen, skal sættes i forhold til de effektiviseringer, der vil kunne realiseres på baggrund af ABM.

(ii) Der stilles store krav til udvælgelsen og tilgængeligheden af de data der skal anvendes i ABM-systemet. Krav som det ikke er sikkert den enkelte virksomhed kan leve op til alt afhængig af den bagvedliggende systemunderstøttelse. Københavns Kommune er ved at undersøge mulighederne for implementering af et nyt økonomiregistreringssystem.

Skulle Københavns Kommune ønske at implementere ABM, ville det derfor være oplagt at have de krav ABM stiller med hensyn til datatilgængelighed for øje ved udvælgelsen af et nyt økonomiregistreringssystem. Tilgængelighed af data betragtes således ikke som en væsentlig begrænsning.

(iii) Det kan være svært at identificere de bagvedliggende processer og aktiviteter, som er baggrunden for virksomhedens omkostninger. Når ABM implementeres i forlængelse af et ABC-system, burde dette ikke være en væsentlig begrænsning, da der i et ABC-system identificeres sammenhængen mellem aktiviteter og omkostninger, som nævnt under gennemgangen af ABC i afsnit 3.1. Denne kritik betragtes således ikke som en begrænsning.

(iv) Sikring af at de relevante medarbejdere bliver involveret i både implementeringsfasen såvel som i den senere drift. Dette er ikke en begrænsning i sig selv, men det er vigtigt at holde fokus på dette, da det er essentielt for en succesfuld implementering at medarbejderstaben føler et ansvar for systemet.

Endnu en udfordring er, at et ABM-system er væsentligt mere kompliceret end et traditionelt økonomirapporteringssystem, blandt andet fordi der inddrages flere mål og at der måles på flere dimensioner i ABM-systemet (Artikel: Using Activity-Based Management to Achieve Excellence).

Denne udfordring kan ikke undgås, men den kan imødekommes af, at der tages højde for dette ved implementeringen af et nyt økonomirapporteringssystem, hvilket således burde lette kompleksiteten i det videre arbejde med ABM-systemet. At der måles mere og på flere dimensioner skal dog også ses som en fordel, da det giver et mere nuanceret billede af virksomhedens økonomi.

3.3 Delkonklusion på ABC/ABM

I afsnit 3.1 og 3.2 er teorierne bag henholdsvis ABC og ABM gennemgået.

Ved et ABC-system får virksomheden et billede af, hvilke aktiviteter der er årsagen til de indirekte omkostninger, og det bliver således muligt at undgå arbitrære fordelinger af disse omkostninger ud på produkter og serviceydelser. ABM-systemet bygger videre på ABC-systemets omkostningsfordeling, og skal anvendes til at finde forbedringspotentialer i virksomhedens processer og produktion.

Disse to teorier kan således bidrage til en forbedret omkostningsregistrering i form af der ikke anvendes arbitrære fordelingsnøgler til sporingen af omkostninger, samt der kan identificeres effektiviseringspotentialer ud fra denne forbedrede omkostningsregistrering.

Eksempler på begrænsninger i de to teorier blev gennemgået i henholdsvis afsnit 3.1.7 og 3.2.1., og det fremgår at de fleste begrænsninger ikke har væsentlig betydning for afhandlingen. Det er af væsentlig betydning at det er ressourcekrævende at implementere ABM-systemet, da der er fokus på at reducere administrationsomkostningerne i Københavns Kommune. Det kræver en analyse af de omkostninger der skal bruges på ABM-systemet i forhold til de besparelser Københavns Kommune vil opnå med systemet.

ABM-systemet er ydermere meget komplekst, hvilket både kan ses som en fordel og en ulempe. Fordelen er, at det bliver muligt at få et mere nuanceret billede af kommunens økonomi. Ulempen er, at det kan blive uoverskueligt at implementere og vedligeholde systemet, hvis kompleksitetsniveauet er for højt i forhold til kompetencerne hos de medarbejdere, der skal vedligeholde det.

3.4 The Balanced Scorecard

Til den strategiske styring af den samlede økonomistyring i kommunalt regi udarbejdes en Balanced Scorecard model, der gerne skulle løfte den samlede økonomistyring og ledelsesinformation til et anderledes og højere strategisk niveau.

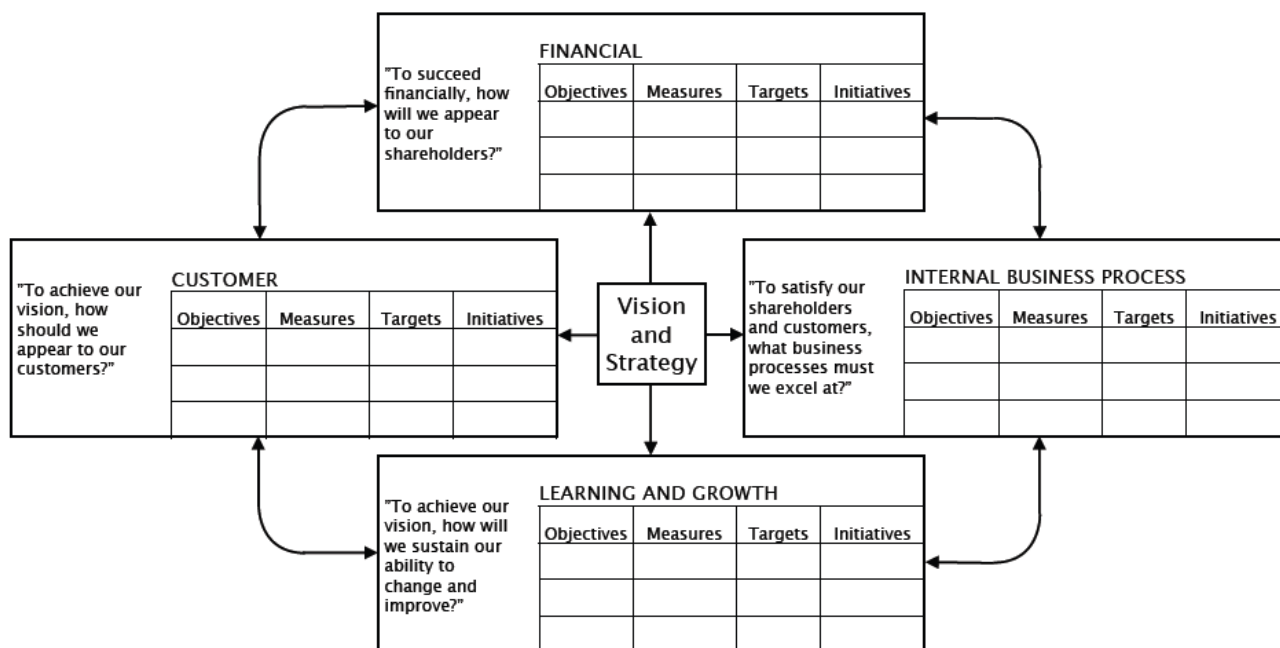
Den historiske baggrund for udviklingen af BSC skal ses i lyset af den generelle udvikling inden for økonomistyring.

Tidligere, i industrisamfundet, var det tilstrækkeligt for en virksomhed at have styr på de rent regnskabsmæssige aktiver, men udviklingen i retning af videnssamfund har bevirket, at viden og immaterielle aktiver fylder mere i den enkelte virksomhed, og behovet for at inddrage disse lidt mere u håndgribelige værdier i virksomhedens samlede økonomistyring er opstået.

BSC bruges til at kommunikere en virksomheds vision og strategi via fire perspektiver. Disse perspektiver har følgende benævnelser: økonomi, kunder, interne forretningsprocesser samt læring og vækst. Perspektivet økonomi læner sig stadig meget op ad den traditionelle økonomistyring, hvorimod de tre andre perspektiver er ”det nye” inden for feltet. Samlet set skal de fire perspektiver bidrage til at sikre, at virksomheden skaber værdi, både på kort og langt sigt.

Sammenhængen mellem de fire perspektiver og virksomhedens vision og strategi er illustreret i figur 3.4.

Figur 3.4 Vision og strategi – de fire perspektiver



Kilde: Advanced Management Accounting, s. 369

I dette afsnit vil de fire perspektiver blive gennemgået, men med mest vægt på læring og vækst samt interne forretningsprocesser, da det er her afhandlingens emne ligger. Det er vigtigt at have de to andre perspektiver med, da de alle skal interagere for at få et godt og anvendeligt BSC.

For alle fire perspektiver gælder det, at virksomheden skal identificere, hvilke kritiske aktiviteter, mål, targets og initiativer, den ønsker at fokusere på inden for hvert perspektiv.

De kritiske aktiviteter, som er det virksomheden skal gøre rigtig godt, skal støtte op om virksomhedens strategi inden for det pågældende perspektiv. Hertil skal der opsættes mål for disse aktiviteter, som skal kvantificeres i targets. For at opnå målene med de angivne targets, skal der igangsættes initiativer, f.eks. projekter eller handlingsplaner, der faciliterer dette.

3.4.1 Økonomiperspektivet

De fire perspektiver gennemgås i det følgende med udgangspunkt i figur 3.4. Økonomiperspektivet er som tidligere nævnt det traditionelle perspektiv. Det er her, der sættes mål for de materielle aktiver. Dette perspektiv har, ligesom det er gældende for det nedenstående kundeperspektiv, et eksternt fokus.

3.4.2 Kundeperspektivet

Vedrørende kundeperspektivet kan der måles på mange forskellige områder. Virksomheden kan måle, hvor stor en markedsandel den har enten på hele markedet og/eller på den del af markedet, virksomheden definerer som sin målgruppe.

Et mål, der ligger meget op ad dette, er målet for, hvor stor en andel af kundens forbrug, der vedrører virksomhedens produkter. Dette mål supplerer målet for markedsandel i den forstand, at det tager højde for konjunkturer i kundernes forbrug. På denne måde foreligger det klarere, om virksomhedens stigende eller faldende markedsandel skyldes ændringer internt i virksomheden, eller om det skyldes udefra kommende forhold såsom konjunkturer.

Der kan også måles på fastholdelse af kunder, kundeloyalitet og kundeerhvervelse. Det afhænger af typen af virksomhed, om dette er anvendelige mål, da det kræver en form for kundekartotek at spore kundernes adfærd. Har virksomheden ikke et kundekartotek, må den i stedet bruge mindre præcise måleredskaber såsom markedsanalyser, hvis den vil have viden om kunderne.

Som et supplement til målene for fastholdelse, loyalitet og erhvervelse, anbefales det at se på kundetilfredsheden. Hvis virksomheden ønsker en høj grad af de tre ovenstående mål, skal den sikre sig at score højt på kundetilfredsheden. Kun på den måde vil de tre mål sikres.

Da virksomheden ønsker at være økonomisk profitabel er det også vigtigt at se på kundeprofitabiliteten. Hvis kunderne ikke er profitable, er alle de øvrige elementer under kundeperspektivet ligegyldige. Der er forskellige måder at se på kundeprofitabilitet.

I nogle tilfælde vil kunderne synes uprofitable på kort sigt, men på langt sigt vil de være yderst profitable. Dette er vigtigt at have for øje, inden virksomheden begynder at sortere ud i sine kunder/målgrupper.

Udover de ovennævnte mål må virksomheden også se, hvordan den kan leve op til kundernes forventninger. Her er det som udgangspunkt dimensionerne: tid, kvalitet og pris, der skal fokuseres på for, at virksomheden kan forbedre sin ydelse til sin målgruppe.

Som offentlig virksomhed giver det ikke i alle tilfælde mening at vurdere ”kundernes” – det vil her sige borgernes – profitabilitet, da der i visse tilfælde er tale om offentlige ydelser, der ikke kan substitueres af det private erhvervsliv. Der er de seneste år kommet flere private ydelser, der konkurrerer med det offentlige. Her kan eksempelvis nævnes hjemmehjælp og privathospitaler.

3.4.3 Interne forretningsprocesser-perspektivet

Interne forretningsprocesser-perspektivet har, ligesom det nedenstående læring og vækst-perspektiv, et internt fokus.

Dette perspektiv kan deles op i en kortsigtet del (den daglige drift) og en langsigtet del (innovationsprocessen). I den daglige drift bør virksomheden undgå, at der forekommer spildtid. Spildtid kan forekomme af mange årsager, f.eks. bruges der tid på at tjekke, at produktet er af en ordentlig kvalitet. Dette tjek bliver mindre nødvendigt, når virksomheden sørger for, at leverandørerne leverer varer af en sådan kvalitet, at sandsynligheden for defekte varer er minimeret.

Der forekommer også spildtid, når produktet blot venter på at blive sendt videre i processen. Dette skaber ikke værdi, men forlænger blot processen, indtil kunden kan modtage sit produkt. Det koster lagerplads, hvis der er tale om et fysisk produkt. For at sikre en proces med minimal spildtid bør virksomheden implementere et just-in-time (JIT) system, så processen i den daglige drift bliver strømlinet.

Formålet med JIT er, at forskellen mellem den tid, det reelt tager at producere produktet (den værdiskabende del) og den tid, det samlet set tager fra der startes på at producere produktet til det står færdigt (den værdiskabende del samt spildtid) skal minimeres.

Udover at det reducerer spildtiden og dermed omkostningerne i produktionen, er kvalitet også med til at skabe kundetilfredshed. Virksomheden bør derfor overveje, om der er nogle handlinger og outputs, der har en for ringe kvalitet, og derfor opfattes negativt af kunderne.

Eksempler herpå er leveringstid, informationsniveau, behandling af kunderne og kommunikationsniveau. Dette er elementer, der bør tilpasses kunderne, således de får den kvalitet inden for områderne, de ønsker.

De omkostninger virksomheden har i den daglige drift skal ligeledes måles. Omkostningerne identificeres via ABC-analysen, og det er her i BSC, at der vil blive målt på disse omkostninger, og vurderet om der er forbedringspotentiale.

Der er omkostninger forbundet med at sikre en vis kvalitet. Disse kan deles op i fire kategorier. Der er de forebyggende omkostninger, som forekommer først i produktionsprocessen, herunder design og kvalitetskontroller. Herefter er der vurderingsomkostningerne, der er de omkostninger, der opstår i forbindelse med kontrol af leverede varer og færdige produkter.

Dertil kommer interne fejl, som omkostninger i form af produkter, der f.eks. skal kasseres, repareres eller sælges til nedsat pris på grund af, at de ikke lever op til kvalitetskravene. Den sidste kategori er omkostningerne ved eksterne fejl. Det drejer sig om, at virksomheden får leveret produkter til kunderne, der ikke lever op til kvalitetskravene. Virksomheden bør som udgangspunkt undgå denne type fejl, da det udover at bringe omkostninger vedrørende håndtering af klager og ombytning kan skade forholdet til kunderne fremadrettet.

Der vil altid være omkostninger af ovennævnte art. Det er op til virksomheden at vurdere, hvor høje omkostningerne må være inden for hver kategori for, at der bliver leveret den kvalitet, der kræves. Målingerne inden for disse kategorier skal ikke ses som et redskab, der skal bruges over for medarbejderne, men mere som et informationsredskab til ledelsen om, hvilket omkostningsniveau virksomheden ligger på.

Innovationsprocessen handler om at se fremad og udvikle nye produkter, der er tilpasset kundernes ønsker og behov samt tilpasset tidens teknologiske krav. I en udviklingsafdeling vil det være oplagt f.eks. at måle, hvor lang tid det tager at udvikle et produkt og få det ud på markedet. Jo kortere denne proces er desto større er sandsynligheden for, at virksomhedens produkt ikke er forældet, inden det kommer ud til kunderne.

Derudover er det relevant at måle, hvorvidt produktet lever op til kundernes ønsker og behov, herunder hvor meget der skal ændres på produktet, førend det gør dette og kan sættes i produktion. Inden virksomheden sætter et produkt i produktion, bør der laves en analyse af, hvorvidt det er økonomisk rentabelt at udvikle, producere og markedsføre produktet.

3.4.4 Læring og vækst-perspektivet

Læring og vækst-perspektivet omhandler de kompetencer og egenskaber, som medarbejderne i virksomheden har. Der er fokus på tre overordnede områder: medarbejdertilfredshed, medarbejderfastholdelse og medarbejderproduktivitet. Den enkelte medarbejders tilfredshed har en indvirkning på fastholdelse og produktivitet, hvorfor det især er vigtigt at sikre en vis grad af tilfredshed.

Trivselsundersøgelser giver et samlet billede af medarbejdertilfredsheden. En sådan undersøgelse belyser områder som f.eks. medarbejderens indflydelse på egne opgaver, tilstedeværelse af en leder og dennes involvering i medarbejderens opgaver, det fysiske arbejdsmiljø etc.

En trivselsundersøgelse kan også bidrage til forståelsen for virksomhedens evne til at fastholde medarbejdere og i en vis grad medarbejderproduktiviteten. En stor omsætning af medarbejdere svækker virksomheden, da den skal bruge mange ressourcer på at oplære nye medarbejdere, og der er risiko for, at der går viden tabt, hver gang en medarbejder forlader virksomheden.

Produktiviteten afhænger ikke mindst af medarbejderens evner, men også af arbejdsmoral og udvikling, samt forbedring af de interne processer i virksomheden.

Det betyder, at forbedring af produktiviteten ikke kan henføres til medarbejderen alene, f.eks. kan det være en hindring for en ellers effektiv medarbejder, at de interne processer er ineffektive, og medarbejderen derfor ikke kan udføre sin del af produktionsprocessen på grund af eksempelvis flaskehalse i produktionen.

For at identificere udviklingspotentialer for medarbejderne kan virksomheden lave et mål med udgangspunkt i, hvilke kompetencer medarbejderne bør besidde, over for de kompetencer medarbejderne faktisk besidder. På denne måde får virksomheden identificeret afstanden mellem de faktiske og de ønskede kompetencer. Ud fra dette kan der udarbejdes udviklingsplaner, hvilket på sigt skal være med til at sikre virksomhedens konkurrenceevne.

3.4.5 BSC strategikort

Med et BSC strategikort kan virksomheden se, hvordan de fire forskellige perspektiver interagerer, og strategikortet bidrager samtidig med et overblik over de forskellige elementer i BSC.

Ved hjælp af strategikortet gives et billede af, hvordan de aktiviteter og initiativer, der er igangsat under f.eks. læring og vækst, har indvirkning på de aktiviteter og initiativer, der er igangsat under de interne forretningsprocesser.

På denne måde opstår der en form for hierarki med udgangspunkt i læring og vækst, som påvirker de interne forretningsprocesser, der endvidere påvirker kunderne, der i sidste ende påvirker virksomhedens samlede økonomi. Samtidig skal alle fire perspektiver favne virksomhedens overordnede vision og strategi.

3.4.6 Begrænsninger i BSC

Gennemgangen af BSC illustrerer de fordele, der kan opnås ved at implementere BSC. Det er således de mere uhåndgribelige værdier, der bliver målbare med et BSC. Eksempelvis sættes der mål for kunde- og medarbejdertilfredshed ved hjælp af kvantitative målinger.

Der medfølger visse begrænsninger i et BSC. De opstillede mål under de fire perspektiver er med til at definere outputtet af BSC under deisen ”What gets measured gets done”(Artikel: What Gets Measured Gets Done). Det er derfor vigtigt, at virksomheden ved brugen af BSC har gjort sig bevidst om, hvordan det skal bruges.

Det er i udgangspunktet et dialogværktøj, og bør derfor anvendes som et sådant. Det kan være fristende at anvende det til eksempelvis performanceaflønning, men dette vil oftest medføre, at der bliver performet på de områder der måles på uden hensyntagen til, hvordan det påvirker den øvrige del af forretningen. For afhandlingen har denne begrænsning ingen betydning, det vil blot blive holdt for øje at BSC skal bruges til dialog og ikke til aflønning.

3.5 Delkonklusion på BSC

I afsnit 3.4 er teorien bag BSC gennemgået. Et BSC kan med fordel bygge videre på de informationer, virksomheden får ved ABC og ABM.

BSC bruges til at kommunikere virksomhedens strategi og vision ved hjælp af kvantitative målinger.

For at danne sig et overblik over målene, der opstilles i BSC, kan der udarbejdes et strategikort. Strategikortet illustrerer sammenhængene mellem de fire perspektiver, herunder de forskellige kritiske aktiviteter, mål, targets og initiativer.

BSC kan bruges til at opstille mål for effektiviseringer, dog med det formål at bruge det til dialog, da det er, hvad BSC er skabt til.

Det er fristende at bruge BSC som aflønningsredskab, men det vil alt andet lige medføre, at virksomheden vil opnå de mål der opstilles uden hensyntagen til den øvrige drift. Det er vigtigt, at der bevarer et overordnet fokus på, at virksomheden som helhed skal søge at opnå de mål der sættes, uden det har negative konsekvenser for den øvrige del af forretningen.

4.0 Nuværende omkostningsregistrering, økonomistyring samt ledelsesrapportering i Københavns Kommune

Dette kapitel er en gennemgang af, hvordan der omkostningsregistreres i Københavns Kommune, samt hvordan den overordnede økonomistyring og ledelsesrapportering fungerer.

Dette skal, sammen med det foregående kapitel omkring de økonomiske teorier, danne basis for det næstkommende kapitel vedrørende implementering af systemerne i de økonomiske teorier.

Der angives meget få kildehenvisninger i dette kapitel, da meget af informationen er fremkommet ved uformelle interviews med ansatte i Økonomiforvaltningen, interne dokumenter, samt eget kendskab til områderne i kraft af ansættelsesforhold.

4.1 Omkostningsregistrering

For at kunne vurdere mulighederne for implementering af Activity Based Costing i Københavns Kommune er det relevant at belyse, hvordan der på nuværende tidspunkt omkostningsregistreres i kommunen.

Som nævnt i kapitel 1 skal kommunen både aflægge regnskab efter de udgiftsbaserede og de omkostningsbaserede principper. I den daglige drift er der mest fokus på det udgiftsbaserede regnskab, og der bogføres og periodiseres således efter de udgiftsbaserede principper.

Sideløbende kører der nogle processer, som udelukkende er til brug for det omkostningsbaserede regnskab, her kan eksempelvis nævnes anlægskartoteket. I anlægskartoteket registreres alle aktiver over 100 t. kr. som hører under kommunens serviceproduktion og har en levetid på mere end et år. Disse registreringer har ingen indflydelse på det udgiftsbaserede regnskab.

Formålet for kommunen med at føre regnskab efter de omkostningsbaserede principper er for at blive mere sammenlignelig med de private virksomheder. Dette er f.eks. en fordel, når der er opgaver, der skal i udbud, da kommunens pris for udførelsen af opgaven således ikke skal igennem en ”oversættelsesproces” for at blive sammenlignelig med den pris, som de private virksomheder kan håndtere opgaven for.

To af kontraktenhederne i Økonomiforvaltningen, Koncernservice og Københavns Brandvæsen har valgt at implementere de omkostningsbaserede principper fuldt ud. Derfor fører de i den daglige drift både fuldt udgiftsbaseret regnskab og fuldt omkostningsbaseret regnskab.

For begge kontraktenheder gælder det, at det er vigtigt for dem at kunne sammenligne priserne på de opgaver, de udfører med de private virksomheders priser. Eksempelvis skal Københavns Brandvæsen kunne sammenligne sine priser på ambulancekørsel med de private virksomheders priser. Dette er et område, der allerede har været i udbud.

Københavns Kommune er, ligesom de øvrige kommuner i Danmark, underlagt Indenrigs- og Sundhedsministeriets retningslinjer. Det betyder, at de skal følge de regler, der er fremsat i Budget- og regnskabssystem for kommuner, herunder formkrav til budgetter og regnskaber.

Budget- og regnskabssystemet er indrettet i to dele:

”Del I omfatter en oversigt over kontoplanens opbygning og de generelle konteringsregler(...), den autoriserede kontoplan (...) og de særlige konteringsregler for hver enkelt konto (...).

Såvel kontoplanen som konteringsregler er bindende for kommunerne.

Del II omfatter form- og procedurekrav, herunder form- og procedurekrav til budgettet (...), bevillingsregler (...), regler vedrørende bogføring, regnskab og revision (...), regler vedrørende indregning og måling af materielle og immaterielle aktiver i anlægskartoteket og balancen (...), lovgivning, vejledning m.v.(...)

I del II forekommer såvel bindende regler som beskrivelser af mere vejledende og uddybende karakter.”

(Budget- og regnskabssystem for kommuner, 1.1 – side 1)

4.1.1 Kontoplansegmenter og kontering

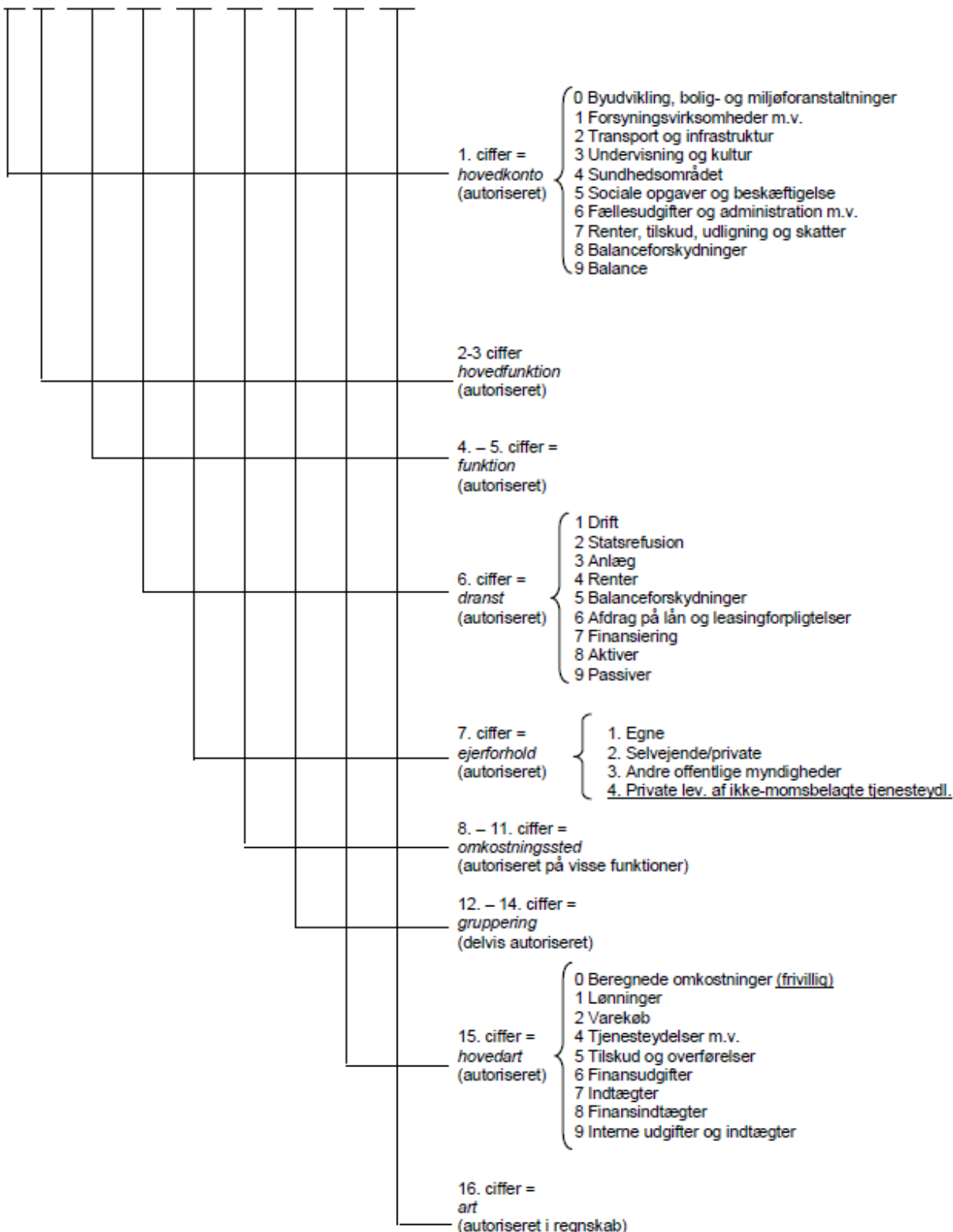
Indenrigs- og Sundhedsministeriet har opsat en kontoplan for kommunerne (se figur 4.1). I daglig tale omtales denne type konto IM-konto. IM-kontoen er blot et enkelt segment ud af i alt 11 i den samlede kontoplan i Københavns Kommune.

Som det ses af figuren, indgår der i de 16 cifre af IM-kontoen ni forskellige elementer, hvilket gør dette segment i sig selv meget informationsrigt.

Figur 4.1 IM-kontoens opbygning

Kontonummerets opbygning:

1. 2-3 4-5. 6. 7. 8.-11. 12-14 15. 16.



Kilde: Budget- og regnskabssystem for kommuner 2.0 – side 2

Kontoplanen i Københavns Kommune består af de i tabel 4.1 11 oplistede segmenter i den nævnte rækkefølge. Disse 11 segmenter udgør en kontostreng på i alt 93 cifre.

Tabel 4.1 Kontoplanens segmenter

	Segment	Antal cifre	Beskrivelse
1.	Organisation	5 cifre	Angiver den organisatoriske enhed. Første ciffer angiver hvilken forvaltning organisationen hører under. 1 er eksempelvis Økonomiforvaltningen og 11023 er organisationsnummeret for Sekretariatet for Ledelse og Kommunikation.
2.	Område	4 cifre	Angiver den aktuelle organisations daglige løbende aktiviteter eller projekter.
3.	Standardkonto	10 cifre	Angiver ressourceanvendelsen. Det første ciffer angiver hovedart, der altid er autoriseret af Indenrigs- og Sundhedsministeriet. Andet ciffer angiver art, der som regel også er autoriseret af Indenrigs- og Sundhedsministeriet. Tredje til femte ciffer angiver i nogle få tilfælde en underopdeling af art, der er obligatorisk i henhold til regler fastsat i Budget- og regnskabshåndbogen.
4.	Bevilling	9 cifre	Første til fjerde ciffer angiver den budgetramme der er givet af Borgerrepræsentationen. Femte til niende ciffer skal – hvis de anvendes – angive underopdeling af den budgetramme, der er givet af Borgerrepræsentationen.
5.	IM-konto	16 cifre	Angiver Indenrigs- og Sundhedsministeriets autoriserede kontoplan, f.s.a. funktion, dranst, ejerforhold og gruppering. (Se evt. figur 4.1.)
6.	Omkostningssted	5 cifre	Angiver de omkostningssteder der er autoriserede af Indenrigs- og Sundhedsministeriet, hvis det første ciffer er 0. Andet til femte ciffer kan – hvis det ikke er autoriseret af Indenrigs- og Sundhedsministeriet – anvendes til anden opdeling på omkostningssted end den tilhørende organisation.
7.	Forvaltningsstyring	11 cifre	Kan anvendes direkte efter behov. F.eks. til forvaltningens samling af udvalgte aktiviteter og til fokus på bestemte områder eller til 'bestiller-udfører-modellen'.
8.	Lokalstyring	11 cifre	
9.	KK	4 cifre	Segmentet er obligatorisk til angivelse af, om en konto kan tilknyttes en enkelt bydel eller hele kommunen.
10.	LIS-felt	8 cifre	Segmentet er tænkt til en kobling mellem forvaltningens ydelseskatalog og kontoplan, men kan også anvendes til samling af konti på tværs af forvaltningen. LIS-feltet kan – som udgangspunkt – bruges som 'nøgle' til at sammenkæde alle typer oplysninger med økonomisystemet. Dette forudsætter, at de enkelte systemer, tabeller o. lign. forsynes med en tilsvarende 'nøgle'.
11.	Græsnitsnøgle	10 cifre	Segmentet kan anvendes til kobling mellem fagsystemer og økonomisystemet. Græsnitsnøglen har udelukkende relationer til fagsystemer, der afleverer økonomiske transaktioner til økonomisystemet ved hjælp af en identisk 'nøgle'.

Kilde: Egen tilvirkning, interne dokumenter

Udover selve IM-kontoen er der to af de øvrige segmenter, der har et eller flere cifre, som er autoriseret af Indenrigs- og Sundhedsministeriet. Det gælder for 3. (standardkonto) og 6. (omkostningssted) segment.

Derudover indeholder 4., 6., 7., 8. og 10. segment fire til ni cifre, der kan bruges frit af forvaltningerne, jf. Indenrigs- og Sundhedsministeriets retningslinjer. Der er nogle af cifrene i disse segmenter, der skal anvendes jf. Borgerrepræsentationens retningslinjer. Således er det ikke helt frit for den enkelte forvaltning at bestemme over brugen af de enkelte segmenter.

De foruddefinerede segmenter indeholder hver især mange informationer, ligesom det ses af figur 4.1, hvad angår IM-kontoen. Derudover er det 3. segment (standardkontoen) interessant. Dette segment angiver ressourceanvendelsen, f.eks. løn, inventar etc. Derudover er der på den enkelte standardkonto knyttet informationer, der angiver, hvorvidt der er tale om udgifter eller indtægter, hvor på balancen den hører til (aktiv, passiv eller egenkapital), samt om kontoen er inklusiv eller eksklusiv moms.

Udover kravene til opbygningen af kontoplanen er der også krav til, hvordan kommunens økonomisystem lagrer de forskellige konteringer, samt hvordan den enkelte medarbejder vælger at bogføre udgifter og indtægter.

Det skal således altid være muligt at følge transaktionssporet for en given kontering, jf. følgende:

”Ved transaktionssporet forstås den sammenhæng der er mellem de enkelte registreringer og det samlede regnskab m.m.

Transaktionssporet er et samlebegreb for de oplysninger, der skal sikre, at man til enhver tid kan kontrollere, at alle registreringerne er medtaget i regnskabet samt hvilke registreringer, regnskabets enkelte poster er sammensat af.”
(Kasse- og Regnskabsregulativ – bilag om bogføring, side 3)

Der skal ydermere konteres efter bruttokonteringsprincippet i Københavns Kommune. Det betyder, at indtægter og udgifter konteres separat. På denne måde er det altid muligt at udskille indtægter og udgifter, hvilket kan være af styringsmæssig interesse.

Ovenstående regler og retningslinjer vedrørende kontoplanens opbygning, og hvordan der skal konteres på de forskellige konti, giver mulighed for meget præcise registreringer i systemet og mulighed for at trække meget detaljerede data ud af økonomisystemet – under forudsætning af, at det er sat op til dette.

Antallet af segmenter, herunder en samlet kontostreng på 93 cifre, stiller krav til den enkelte medarbejder, når der skal konteres. Eksempelvis bliver der som udgangspunkt ikke oprettet konti, uden der er en medarbejder, der har efterspurgt dette.

Det kan betyde, at visse konteringer sker udelukkende ud fra et valg mellem allerede oprettede konti, frem for ud fra en vurdering af om der er mulighed for at oprette en kontostreng, som vil være mere rammende for den pågældende kontering. Det kan, udover at give misvisende information til centrale økonomimedarbejdere, resultere i revisionsbemærkninger fra den eksterne revision.

4.2 Økonomistyring

Det er under de årlige budgetforhandlinger politikerne/Borgerrepræsentationen sætter deres aftryk på, hvordan det kommende år skal tilrettelægges. Når budgettet er vedtaget, er det de enkelte forvaltninger, der stiller forslag til den videre administration af budgettet, inden for de rammer Borgerrepræsentationen har lagt.

CFØHR er organisatorisk forankret i Økonomiforvaltningen, og er det samlede organ for den økonomiske opfølgning i samtlige forvaltninger. Det er her den overordnede økonomistyring finder sted.

Forvaltningerne har nogle faste leverancer til CFØHR. Det kan være den månedlige budgetopfølgning på service- og anlægssiden, den kvartalsvise prognose, årsregnskab etc. Disse leverancer arrangerer CFØHR således, at de kan sendes videre til Økonomiudvalget til godkendelse.

I tilfælde af der er områder, der kræver ekstra opmærksomhed, kan CFØHR efterspørge ad hoc leverancer. Dette vil eksempelvis være, hvis der er et område, der synes risiko for ikke at overholde budgettet. Her kan CFØHR bestille en redegørelse for det givne område, herunder hvordan den enkelte forvaltning eller organisatoriske enhed vil håndtere dette.

Det er især, hvis der på servicesiden er risiko for budgetoverskridelser, at der er brug for en redegørelse, da kommunerne har et serviceloft, de skal overholde. Serviceloftet består i sin enkelthed af, at der er en grænse for, hvor mange penge kommunen må bruge på service. Beløbet er angivet netto, hvilket betyder, at eventuelle merindtægter vil give mere plads til udgifter.

På anlægssiden er der dog også store udfordringer, disse er blot modsatrettede. Hvert år bliver der overført anlægsmidler til det følgende år, da der er anlægsprojekter, der af den ene eller anden grund ikke er blevet gennemført.

Da der er fokus på at skabe vækst i kommunen, anses det som problematisk, at anlægsprojekterne ikke gennemføres som planlagt, da det er med til at holde væksten tilbage. Jf. Københavns kommunes regnskab 2009 var forbruget på bruttoanlæg i 2009 2.362 mio. kr., og der var således et mindreforbrug på bruttoanlæg på 520 mio. kr.

Siden 2008 har CFØHR arbejdet med en initiativpakke kaldet ”Styr på økonomien”. Denne pakke skal på sigt forbedre den overordnede økonomi og økonomistyring for hele kommunen. Siden 2008 er initiativpakken blevet opdateret to gange, for henholdsvis 2010 og 2011, og på nuværende tidspunkt arbejdes der på ”Styr på økonomien 4”. Initiativerne i de tidligere pakker blev besluttet som en del af budgetaftalen for det pågældende budgetår, og således forventes ”Styr på økonomien 4” at indgå i budgetaftalen for budget 2012.

Initiativpakkerne indeholder tiltag inden for blandt andet bogføring, opfølgning og kontrol. Da forvaltningerne (både hver især, men også internt) ikke har ensrettede forretningsgange på områderne, er det svært, og i nogle tilfælde umuligt, for CFØHR at føre kontrol med økonomien for hele Københavns Kommune. Nogle af de svagheder, der er identificeret, er, at der ikke bruges de samme økonomisystemer. Derfor kan der ikke dannes et samlet overblik over kommunens økonomi uden først at indhente oplysninger fra de enheder, der ikke fremgår af det overordnede økonomisystem.

En del af ”Styr på økonomien” er ligeledes at fremlægge initiativer til implementering af effektiviseringer. Det har ikke været muligt gennem de anvendte kilder at få konkrete svar på hvordan effektiviseringsforslagene opstår eller hvordan de implementeres, men det formodes at være tæt på det beskrevne i det følgende.

Der udarbejdes hvert år et effektiviseringskatalog af CFØHR. Dette bliver forelagt Økonomiudvalget i juni måned, så det kan nå at komme med i budgetforhandlingerne for det kommende år.

Der skal varigt effektiviseres for 250 mio. kr. i Københavns Kommune. Dette blev besluttet ved budgetforhandlingerne for budget 2011. Disse effektiviseringer skal skabe plads til nye initiativer.

Effektiviseringerne udspringer til dels af Finansministeriet, der ønsker, at der sker en forenkling, afbureaukratisering og digitalisering af kommunerne.

De effektiviseringskrav, der kommer fra Finansministeriet, sker efter forhandlinger mellem Finansministeriet og Kommunernes Landsforening. Her er der for tiden meget fokus på effektiviseringer inden for den administrative opgavevaretagelse.

De effektiviseringskrav, der kommer fra Finansministeriet, er ikke på forhånd fordelt ud på kommunerne. Det er op til den enkelte kommune at vurdere, hvor stor en del af effektiviseringerne kommunen vil påtage sig.

Dertil kommer de effektiviseringer, som kommunen selv vælger. Det er som udgangspunkt forvaltningerne selv, der kommer med forslag til, hvor der er effektiviseringspotentiale, men det antages at være på et relativt højt organisatorisk niveau, det foregår. Blandt andet bliver eksempelvis den enkelte leder i en daginstitution sandsynligvis ikke inddraget.

Der sker efterfølgende rapportering på de effektiviseringer, der besluttet. Eksempelvis laver Københavns Borgerservice (KBS) i Økonomiforvaltningen business cases over deres effektiviseringer. KBS investerer gerne i nye systemer, som på sigt skal give varige besparelser. Der bruges således anlægskroner for at spare på driftsmidlerne.

For KBS handler det meget om at gøre tingene ”smartere”. Implementerer de således fuldt automatiske løsninger på nogle områder, medfører det flere ”goder”, f.eks. slipper medarbejderne for manuelt tastearbejde, risikoen for manuelle fejl mindskes og der frigives tid til andre opgaver.

Effektiviseringer som de ovenfor nævnte vil også betyde, at i en situation, hvor der skal spares på lønudgifterne, vil det ikke medføre ekstra arbejdspress på den enkelte medarbejder, da de implementerede effektiviseringer betyder, at der ikke er behov for den samme medarbejderstab.

For at skabe klarhed og ensretning på de forskellige økonomiske områder er der igangsat et administrationsplanprojekt. Dette går i sin enkelthed ud på at skabe ensartethed, smidige processer og fælles forretningsgange på tværs af forvaltningerne inden for områderne it, økonomi, HR samt ejendomme og forsikring. Forventningen er, at projektet resulterer i identificeringen af stordriftsfordele, der medfører besparelser på administrationen, og der derved kan overføres ressourcer til service til borgerne.

Der pågår også et arbejde omkring kontoplanen, som går ud på at lave en ensartet struktur for alle forvaltningerne.

Her er der blandt andet stort fokus på håndteringen af de interne afregninger. En intern afregning er eksempelvis, når kontraktenheden Koncernservice udfører et arbejde for en af forvaltningerne, f.eks. ad hoc konsulentydelse, som rækker ud over det, der er aftalt via den almindelige drift.

At der er behov for mere fokus på kontoplanen, herunder de enkelte medarbejders brug heraf, kom blandt andet til udtryk, da der kom en bestilling, der lød på, hvor meget kommunen brugte på konsulentydelse. Her kom det frem, at såvel mellem forvaltningerne som internt i forvaltningerne blev denne udgiftstype konteret meget forskelligt, og det var derfor ikke muligt at finde frem til præcist, hvor meget der blev brugt på denne ydelse.

Ovenstående eksempel har siden resulteret i en instruks indeholdende, hvordan denne type udgifter skal konteres. Dette bekræfter endvidere påstanden under afsnit 4.1.1 om, at den omfattende kontoplan stiller krav til den enkelte medarbejder. Dertil skal nævnes, at der er et politisk fokus på ikke at bruge for mange midler på konsulentydelse, hvorfor det især er vigtigt, at der er gennemsigtighed på dette område.

4.3 Ledelsesrapportering

Det har ikke været muligt at indhente retningslinjer eller instrukser på området for ledelsesrapportering fra CFØHR og op i organisationen – de er ikke formaliseret! Den umiddelbare udmelding er, at der ikke eksisterer sådanne retningslinjer, men at det er en del af den enkelte medarbejders ansættelsesforhold, der indikerer, hvad der skal rapporteres opad i organisationen. Dette afsnit tager således udgangspunkt i svarene i de uformelle interviews samt egne erfaringer.

Københavns Kommune har ikke offentliggjort en samlet strategi og vision. Følgende kommer til udtryk via deres hjemmeside www.kk.dk og i forbindelse med det daglige arbejde i Økonomiforvaltningen: Københavns Kommune ønsker at være en attraktiv arbejdsplads, herunder sørge for et bredt udvalg af kompetenceudviklingstilbud.

Dertil er der de økonomiske mål der tilstræbes, såsom at det samlede budget skal overholdes og der må ikke ske overskridelse af serviceudgiftsloftet. Der er også mål rettet mod borgere og erhvervslivet vedrørende eksempelvis antal løntilskudsansatte i Københavns Kommune, byudviklingsinitiativer og praktikanter i Københavns Kommune, i bestræbelsen på at profilere Københavns Kommune som en attraktiv by at bo i samt for erhvervslivet at investere i.

Til trods for de manglende retningslinjer for rapportering opad i organisationen må det formodes, at CFØHR i kraft af deres organisatoriske placering, foretager ledelsesrapportering, der er i tråd med Københavns Kommunes fælles strategi og vision, således at direktionen og politikerne får rapportering, der tager afsæt i kommunens strategi og vision, herunder efterlevelsen heraf.

Nogle af de leverancer CFØHR modtager fra forvaltningerne, bliver formidlet videre til direktionen, Økonomiudvalget og/eller Borgerrepræsentationen. Derudover skal CFØHR i kraft af deres position udarbejde særskilte leverancer til disse. En af de faste leverancer er eksempelvis likviditetsprognosen for hele kommunen.

Rapporteringen til Økonomiudvalget og Borgerrepræsentationen sker som udgangspunkt i indstillinger eller notater på aflæggerbordet¹. Indstillingerne bliver lagt til godkendelse hos hhv. Økonomiudvalget og Borgerrepræsentationen, notaterne på aflæggerbordet er blot til orientering.

Rapporteringen til direktionen sker gerne gennem notater. Notatet er gerne en form for orientering, men afhængig af indholdet kan det resultere i en bestilling fra direktionen om yderligere redegørelse for eventuelle problemstillinger.

Udover de rene økonomirapporteringer sker der også rapportering inden for HR-området. Et af kommunens ”blødere” mål er, at kommunen skal være en attraktiv arbejdsplads. For at kunne redegøre for dette foretages der årligt trivselsundersøgelser, hvor den enkelte medarbejder opfordres til at tilkendegive sin mening om arbejdspladsen. Dette bruges ikke kun til rapportering til den øverste ledelse, men også til internt i hver enhed at drøfte resultatet, herunder hvor der er behov for ændringer.

Derudover er der også meget fokus på, at den enkelte medarbejder bliver kompetenceudviklet. Planen for kompetenceudvikling drøftes med den ansattes kontorchef i forbindelse med den årlige medarbejderudviklingssamtale (MUS), men der er løbende over året mulighed for at drøfte yderligere kompetenceudvikling.

Kommunens mål for den enkelte medarbejder er, at 10 pct. af arbejdstiden skal bruges på kompetenceudvikling.

¹ At et notat lægges på aflæggerbordet betyder at det blot lægges til orientering hos Borgerrepræsentationen, og politikerne skal således ikke træffe beslutning om indholdet.

Dette har umiddelbart to klare formål: når medarbejderen kompetenceudvikles er der større sandsynlighed for fastholdelse, samt kommunen får medarbejdere, der hele tiden udvikler sig.

4.4 Delkonklusion

I det ovenstående er gennemgået, hvordan der omkostningsregistreres, og hvordan den overordnede økonomistyring og ledelsesrapportering foregår i Københavns Kommune.

Omkostningsregistreringen i Københavns Kommune foregår jf. kommunens kontoplan på et meget detaljeret niveau. Kontoplanens segmenter er mange og varierede, og der er derfor risiko for, at der sker ukorrekt omkostningsregistrering. Med den rette kompetenceudvikling af medarbejdere der skal omkostningsregistrere, vurderes kontoplanen at være et passende udgangspunkt for det videre arbejde med implementeringen af et ABC-system.

Københavns Kommunes økonomiregistreringssystem trænger til enten at blive opdateret eller udskiftet. Således er der mulighed for at tænke ABC ind i et tilpasset eller nyt system, og dermed lette implementeringen.

Den overordnede økonomistyring i Københavns Kommune sker med afsæt i CFØHR i Økonomiforvaltningen og den rapportering der sendes opad i organisationen herfra. CFØHR har nogle faste leverancer til direktionen og Borgerrepræsentationen vedrørende budgetopfølgning og regnskabsaflægning.

Derudover er CFØHR tovholder på diverse effektiviseringsinitiativer, der er igangsat enten på baggrund af initiativer internt i kommunen eller på baggrund af krav fra Finansministeriet. Disse initiativer udspringer af et behov for at skære ned på administrationsomkostningerne i Københavns Kommune, da disse ligger på et relativt højt niveau sammenlignet med landets øvrige kommuner.

Effektiviseringspotentialer identificeres således til dels af Finansministeriet, hvilket sker på et meget overordnet niveau for samtlige kommuner i landet, samt af de effektiviseringsmuligheder der bliver identificeret internt i Københavns Kommune. Effektiviseringerne kan til tider være svære at realisere, da de er besluttet på et strategisk niveau frem for på et operationelt niveau.

Københavns Kommunes uskrevede strategi og vision fokuserer på at være en attraktiv arbejdsplads, overholdelse af budget og serviceudgiftsloft og at være en attraktiv kommune at bo i på baggrund af initiativer rettet mod erhvervslivet og borgerne.

Den overordnede ledelsesinformation sker gennem notater fra CFØHR til direktionen og Borgerrepræsentationen. Nogle af leverancerne falder med en fast kadence, men der er også ad hoc ledelsesrapportering. Det er ikke opfattelsen, at der på nuværende tidspunkt kan skabes et overblik over Københavns Kommunes strategi og vision og koblingen til de forskellige initiativer med f.eks. effektivisering af administrationsområdet.

5.0 Fra teori til praksis

I nærværende kapitel undersøges det, hvorvidt det er muligt og ikke mindst meningsgivende at implementere systemerne inden for teorierne Activity Based Costing, Activity Based Management og Balanced Scorecard i Københavns Kommune, samt hvor langt kommunen på nuværende tidspunkt adskiller sig fra de nævnte systemer. Disse systemer vurderes med udgangspunkt i opbygningen af en effektiv omkostningsregistreringsmodel med henblik på en valid og dynamisk økonomistyring og ledelsesrapportering.

Der tages udgangspunkt i en fiktiv daginstitution for at illustrere implementeringen af de tre ovenstående systemer i Københavns Kommune. Der vil blive inddraget faktuelle oplysninger fra en eksisterende daginstitution i Børne- og Ungdomsforvaltningen i Københavns Kommune, hvilket er en børnehave med plads til 44 børn. Medarbejderstaben består af en leder, en souschef, tre pædagoger, to pædagogmedhjælpere og en kontormedarbejder. Institutionen er åben alle hverdage 7-17.

Der vil blive inddraget faktisk oprettede og anvendte konti og dertil hørende konteringer foretaget i regnskabsår 2010 for at styrke eksemplerne. Dertil inddrages en tilfældig udvalgt pædagogs aktiviteter i en gennemsnitlig arbejdsuge således, at der kan opstilles et realistisk bud på de aktiviteter, der pågår i en daginstitution.

5.1 ABC-system til omkostningsregistrering

Ved opbygningen af et ABC-system til omkostningsregistrering kan der med fordel tages udgangspunkt i den nuværende kontoplan i Københavns Kommune. Det skal bemærkes, at der ikke kan fraviges fra de regler, der udstikkes fra Indenrigs- og Sundhedsministeriet, hvorfor eventuelle ændringer i kontoplanens struktur kun kan ske i de segmenter, som Københavns Kommune selv definerer.

Derudover skal kontoplanen til hver en tid leve op til de krav, der gælder, hvad angår regnskabsrapportering. Derfor skal enhver tilretning af kontoplanen ske under hensyntagen til dette.

5.1.1 Opdeling i variable og faste omkostninger

Inden udarbejdelsen af ABC-systemet skal daginstitutionens omkostninger kategoriseres.

Dette er relevant, da det som tidligere nævnt i kapitel 3, kun er de faste omkostninger, også kaldet kapacitetsomkostninger, der bliver fordelt via ABC-systemet, idet der ikke burde være behov for at fravige fra brugen af det eksisterende omkostningssystem vedrørende sporingen af de variable omkostninger.

Med udgangspunkt i de faktisk foretagne konteringer i daginstitutionen er der ikke identificeret variable omkostninger.

Der kan nævnes følgende faste omkostninger/kapacitetsomkostninger:

Administrationshonorar	Ejendomsskatter	Gage
Annoncer	Forsikringer	Mødeforplejning
Brændsel	Husleje	Rengøringsartikler
El	IT-varekøb	Telefonabonnementer
Gas	Kontorartikler	Transport
Varme	Rengøring	Vandafgifter
Efteruddannelse	Inventar	Vedligeholdelse

Som det ses af ovenstående, er der i dette eksempel kun tale om kapacitetsomkostninger. Dette er kendetegnende for en servicevirksomhed, som en daginstitution er.

5.1.2 Inddeling af de variable omkostninger ud fra de fire registreringsdimensioner

Såfremt der er variable omkostninger i en given enhed, skal disse konteres ud fra art, proces, formål og informationsindgang, jf. afsnit 3.1.1.

Art: Som en del af IM-kontoen indgår artsopdeling på et overordnet niveau. Kommunen kan derfor ikke fravige for at foretage denne type artskontering, men set i forhold til gennemgangen i afsnit 3.1.1 vil det være mere korrekt at anvende standardkontoen til artsinddelingen. Alle omkostningerne i den givne daginstitution er kapacitetsomkostninger, hvorfor der ikke er nogen variable omkostninger, der skal kategoriseres.

Proces: I den nuværende kontoplan er det ikke muligt at identificere, i hvilke processer de variable omkostninger indgår. Selvom der i nærværende eksempel ikke er nogen variable omkostninger, er eksemplet kun et lille udsnit af de aktiviteter, der pågår i Københavns Kommune, hvorfor registreringsdimensionen proces bør indarbejdes.

Formål: Kontering ud fra formål sker allerede i Københavns Kommune gennem segmentet ”område” i Københavns Kommunes kontoplan. Der kan på nuværende tidspunkt være forskellige tilgange til brugen af dette segment både mellem og internt i forvaltningerne.

For at sikre dette segment kvalitetsmæssigt indhold skal der etableres nogle fælles retningslinjer for brugen af dette.

Informationsindgang: Det første segment i Københavns Kommunes kontoplan er ”organisation”² på fem cifre. Det første ciffer angiver, hvilken forvaltning enheden tilhører. Hvis f.eks. første ciffer er 1, er der tale om en enhed i Økonomiforvaltningen, og hvis første ciffer er 3, er der tale om en enhed i Børne- og Ungdomsforvaltningen. Det betyder, at der for hver kontoering i Københavns Kommune er en reference til den enkelte enhed, herunder hvilken forvaltning enheden er tilknyttet. I dette tilfælde betyder det, at samtlige omkostninger i den angivne børnehave kan spores til børnehaven, samt til Børne- og Ungdomsforvaltningen via de forskellige økonomirapporteringssystemer.

5.1.3 Identificering af kapacitetsomkostninger

I afsnit 3.1.1 blev begreberne særbestemte kapacitetsomkostninger, sambestemte, direkte kapacitetsomkostninger og sambestemte, indirekte kapacitetsomkostninger præsenteret. I det nedenstående vil der med udgangspunkt i daginstitutionen ske kategorisering af omkostningerne jf. disse begreber.

De faste omkostninger i en daginstitution kan primært karakteriseres som sambestemte, direkte kapacitetsomkostninger, når der er tale om de omkostninger, der knytter sig til de ansatte i form af løn, aktivitetsmateriale, forplejning, transport af børnene og efteruddannelse af personalet.

Dertil er der de sambestemte, indirekte omkostninger, som husleje, skatter, afgifter, el og varme, forsikringer, telefonabonnementer, vedligeholdelse, afskrivninger på anlæg, rengøring og pasning af udearealer. Disse omkostninger kan ikke relateres direkte til det, at der bliver passet børn i institutionen, men de er en del af det at drifte en bygning.

Der er ikke identificeret nogen særbestemte kapacitetsomkostninger. Eksempelvis er personalet i en daginstitution ikke ansat til kun at passe en bestemt gruppe børn.

Der sker løbende en tilpasning af vagtplanen, blandt andet på baggrund af fravær og for at daginstitutionen kan operere, kræver det en fleksibilitet blandt de ansatte, således at de er der, hvor der er behov for dem.

² Organisation og enhed dækker over det samme.

De sambestemte, direkte kapacitetsomkostninger og de sambestemte, indirekte omkostninger vil under trin 3 i ABC gennemgangen blive sporet til de aktuelle aktiviteter.

Som udgangspunkt er en daginstitution bygget til at kunne rumme pasningen af et vist antal børn. Da der er flere børn i Københavns Kommune, end der er pasningspladser, gælder det for tiden, at kapaciteten i en gennemsnitsbetragtning er udnyttet fuldt, hvad angår antal børn. Det betyder, at der er de 44 børn i daginstitutionen, som der er plads til.

Skulle der ske det, at der er væsentligt færre børn, der kræver en daginstitutionsplads, vil det være muligt at skære ned på antallet af ansatte, men der er ikke den samme grad af reversibilitet af ansatte, som der er af børn, da der ”går” flere børn til en ansat.

Der er de seneste år skåret ned på antallet af medarbejdere i daginstitutionerne, hvilket betyder, at det er svært at undvære en medarbejder i de timer, hvor alle de børn, der er tilknyttet institutionen, er til stede. Der skal være en ansat til hvert 7.-8. barn (seks medarbejdere til 44 børn) i en børnehave for, at de ansatte føler det forsvarligt.

Dertil er der som udgangspunkt mindst tre måneders opsigelse, hvilket betyder, at hvis nedgangen i antallet af børn ikke er varigt, så er det ikke muligt at justere medarbejderstaben derudfra.

Derudover vil det i de fleste tilfælde ikke være muligt at skære ned på de fysiske faciliteter, da de gerne er indrettet til dette særlige formål. Der er ikke de store udsving i kapacitetsomkostningerne, da de som udgangspunkt er irreversible på kort sigt.

I den kontoplanstruktur der er i Københavns Kommune i dag, bliver kapacitetsomkostningerne ikke umiddelbart fordelt på de områder, de vedrører. Et eksempel på dette er løn. Hver enhed har et lønforbrug, som ligger fordelt på enkelte områder, der henviser til løn. Der er ikke oprettet en forbindelse mellem lønningerne, og de områder medarbejderne arbejder med.

Der er en overordnet fordeling, således at der på hver organisatorisk enhed bliver konteret den løn, der vedrører de ansatte i den enkelte enhed.

Det betyder, at hver daginstitution får bogført de lønninger, der vedrører de ansatte i netop denne institution, men det er ikke muligt at identificere, hvilke aktiviteter, der bliver udført for disse lønninger og dermed foretage en sporing af lønomkostningerne via den nuværende omkostningsregistrering i Københavns Kommune.

Denne kobling vil være mulig at oprette for de forvaltninger, der anvender tidsregistreringssystemet TidReg samt budgetsytemet Budsys, da de to systemer er integreret. Det vil blot kræve en tilpasning af systemet i form af en kobling mellem den enkelte medarbejders lønforhold, og de områder medarbejderen tidsregistrerer på. Det vil også kræve en ensretning af anvendelsen af tidsregistreringssystemet både på tværs af forvaltninger og internt i de enkelte forvaltninger.

Som tidsregistreringssystemet er oprettet på nuværende tidspunkt, er der ikke fælles retningslinjer for anvendelsen af systemet på et sådant detaljeringsniveau.

I overensstemmelse med gennemgangen af teorien omkring ABC i kapital 3 vil vurderingen af muligheden for og værdien af at implementere et ABC-system ske ved at gennemgå de seks trin.

5.1.4 Trin 1 – Identificere aktiviteterne

Med udgangspunkt i de opgaver, der er identificeret gennem interview med en pædagog, kan der identificeres følgende primære, tilbagevendende aktiviteter i den givne daginstitution:

- *Passe/tilse børn*, her indgår alle de aktiviteter, der foretages med børnene, såsom igangsættelse af aktiviteter, ”overvåge” dem på legepladsen, hjælpe med toiletbesøg, spise frokost og frugt.
- *Administration*, her indgår de rent administrative opgaver, såsom rapportering opad i forvaltningen, fakturahåndtering, vedligeholdelse af hjemmeside.
- *Ledelse*, her indgår lederens arbejdstid under forudsætning af, at denne ikke deltager i den daglige pasning af børnene. I dette arbejde ligger den overordnede styring af daginstitutionen, herunder møder med andre daginstitutioner samt møder med overordnede ledere.
- *Drift af bygninger og grunde*, her indgår husleje, vand og varme, rengøringsservice og vedligeholdelse.

Der kan ligeledes identificeres følgende sekundære, tilbagevendende aktiviteter i en daginstitution (aktiviteter, der bruges mindre end 5 pct. af den enkelte medarbejders tid på at udføre) (Se bilag 3 for beregning af tidsforbruget på disse aktiviteter.):

- *"Rapportering" til forældre*, her indgår det arbejde, der er med at forberede materiale til forældremøder samt afholdelse af møderne.
- *Personalemøder*, her indgår de forskellige typer af personalemøder såsom informationsmøder, husmøder og afdelingsmøder. Det er blandt andet på disse møder, der planlægges fremtidige aktiviteter med børnene, og der introduceres nye evalueringsmodeller. Ved eksempelvis introduktionen af nye evalueringsmodeller sker der også en form for kompetenceudvikling her. Denne kompetenceudvikling er dog ikke mulig at udskille.
- *Løbende rengøring*, her indgår den løbende rengøring, der foretages af pasningspersonalet i form af aftørring af borde, opvask og fejning af gulve.
- *Kompetenceudvikling*, her indgår kompetenceudvikling i form af forskellige kurser og foredrag. Her er der udelukkende tale om ekstern kompetenceudvikling, da der er en "skjult" intern kompetenceudvikling under personalemøderne, og denne er ikke umiddelbart identificerbar.

De primære aktiviteter vil indgå i sporingen af omkostningerne. De sekundære aktiviteter bruges der derimod relativt lidt tid på set i forhold til det samlede antal timer, der er til rådighed. De vil derfor ikke indgå i den videre sporing af omkostningerne. Skulle der ske et skift i prioriteringen af opgaver/aktiviteter, kan det på et senere tidspunkt blive relevant at inddrage nogle af de sekundære aktiviteter under forudsætning af, at der bliver prioriteret mere tid til disse.

De primære, tilbagevendende aktiviteter bliver inddelt i virksomhedsbevarende, produkt- og kundebevarende, batch og enhedsaktiviteter jf. retningslinjerne i afsnit 3.1.2. Denne inddeling fremgår af tabel 5.1.

Tabel 5.1 Inddeling af aktiviteter i aktivitetskategorier

Kategori	Aktiviteter
Virksomhedsbevarende aktiviteter	Ledelse Drift af bygninger og grunde
Produkt- og kundebevarende aktiviteter	Administration
Batch aktiviteter	Passe/tilse børn
Enhedsaktiviteter	(Ingen)

Kilde: Egen tilvirkning

Med denne inddeling af aktiviteterne fortsættes der til trin 2.

5.1.5 Trin 2 – Etablere ressourceomkostningssteder (resource cost pools)

Med udgangspunkt i daginstitutionen kan der etableres følgende ressourceomkostningssteder: lønninger, vedligeholdelse, forsikringer, lokaleomkostninger, el og varme, rengøringservice og aktivitetsmateriale. Disse er identificeret ud fra de områder og standardkonti, der er foretaget posteringer på i regnskabsår 2010. Fordelingen af de samlede omkostninger på 4.112 t. kr. på ressourceomkostningsstederne fremgår af tabel 5.2. Det ses tydeligt, at det er lønomkostningerne, der udgør den største del af de samlede omkostninger med 3.339 t. kr., hvilket svarer til 81 pct.

Tabel 5.2 Ressourceomkostningssteder

Omkostningssteder	Omkostninger kr.	Omkostninger pct.
Gager/løn	3.339.258	81,2 %
Vedligeholdelse	15.077	0,4 %
Forsikringer	8.205	0,2 %
Lokaleomkostninger	423.931	10,3 %
El og varme	74.686	1,8 %
Rengøringservice	201.212	4,9 %
Aktivitetsmateriale	49.907	1,2 %
I alt	4.112.276	100,0 %

Kilde: Egen tilvirkning

5.1.6 Trin 3 – Spore omkostningerne til aktivitetsomkostningsstederne (activity cost pools) ved brug af ressource (cost) drivers

Der er identificeret én ressource driver, hvilket er den arbejdstid der bliver brugt af de ansatte. Hvis der i daginstitutionerne anvendes et tidsregistreringssystem, bliver det på denne måde muligt at spore lønomkostningerne til aktivitetsomkostningsstederne. Hvis ikke kræver det, at den enkelte medarbejder kan komme med et estimat for tidsforbruget på de enkelte aktiviteter.

I dette eksempel anvendes ikke et tidsregistreringssystem, dermed bliver lønomkostningerne sporet ud fra de oplysninger, der er indhentet via interview med pædagog. Med udgangspunkt i dette anvender de forskellige medarbejdergrupper deres tid som vist i tabel 5.3. (Se evt. bilag 4 for fordelingen af lønomkostninger på de enkelte medarbejdergrupper.)

Tabel 5.3 Tidsforbrug fordelt på aktiviteter

Pædagog/medhjælper, inkl. souschef (6 pers.)	Timer pr. uge pr. medarbejder	Pct.	Lønomkostninger
Administrativt arbejde	2,0	6 %	135.482
Passe børn	32,5	94 %	2.201.580
Arbejdsuge	34,5	100 %	2.337.062
Leder	Timer pr. uge		
Ledelse	34,5	100 %	571.523
Arbejdsuge	34,5	100 %	571.523
Kontomedarbejder	Timer pr. uge		
Administrativt arbejde	34,5	100 %	430.673
Arbejdsuge	34,5	100 %	430.673

Kilde: Egen tilvirkning, Lønstatistik.dk

Teoretisk, praktisk og anvendt kapacitet: Ved et tidsregistreringssystem vil al tid blive fordelt ud på aktiviteter, dog vil der være nogle aktiviteter, der ikke skal spores til den endelige ydelse, f.eks. den tid, der bruges på pauser i løbet af en arbejdsdag, sygdom og lignende.

Der vil derfor være – som angivet i afsnit 3.1.3 – en forskel mellem den tid, der er aftalt i den enkelte medarbejders kontrakt (den teoretiske kapacitet), og den tid, der praktisk står til rådighed til at udføre det lønnede arbejde.

I fravær af et tidsregistreringssystem vil der i dette tilfælde være tale om, at der fragår 2,5 timer om ugen pr. medarbejder til pauser. Dette giver en praktisk kapacitet på 34,5 timer om ugen under forudsætning af, at alle er fuldtidsansatte. Da der ikke har været adgang til oplysninger om gennemsnitligt sygefravær, vil dette ikke indgå i betragtningerne om den praktiske kapacitet.

Tidsregistreringssystemet vil få svært ved at fange det gab, der måtte være mellem den praktiske kapacitet og den faktisk anvendte kapacitet, da det som udgangspunkt ikke giver mening at registrere på et meget detaljeret niveau, således at eventuel spildtid vil komme til syne. Skal den faktisk anvendte kapacitet identificeres, må det derfor ske gennem samtaler med den enkelte medarbejder og dennes beskrivelse af anvendelsen af tid.

Det har ikke været muligt at fremskaffe tilstrækkelig detaljeret viden om den faktisk anvendte kapacitet, men på baggrund af de førnævnte besparelser på daginstitutionsområdet forventes det ikke, at der er væsentlige gab mellem den praktiske kapacitet og den faktisk anvendte kapacitet.

Tabel 5.4 viser, hvordan de identificerede omkostninger fra tabel 5.2 bliver sporet til aktiviteterne. Som det ses af nedenstående tabel kan 2.251 t. kr. spores til selve den aktivitet at passe børnene, hvilket svarer til cirka halvdelen af de samlede omkostninger.

Tabel 5.4 Sporing af omkostninger til aktiviteter (kr.)

Aktivitets-kategori	Aktiviteter	Lønninger	Vedligeholdelse	Forsikringer	Lokale-omkostninger	El og varme	Rengørings-service	Aktivtets-materiale	I alt
Virksomheds-bevarende	Ledelse	571.523							571.523
	Drift af bygninger og grunde		15.077	8.205	423.931	74.686	201.212		723.111
Produkt- og kunde-bevarende	Administration	566.155							566.155
Batch	Passe/tilse børn	2.201.580						49.907	2.251.487
I alt		3.339.258	15.077	8.205	423.931	74.686	201.212	49.907	4.112.276

Kilde: Egen tilvirkning

De resterende 1.861 t. kr. bruges på henholdsvis virksomhedsbevarende og produkt- og kundebevarende aktiviteter. Disse omkostninger skal ikke spores til serviceydelsen, men er en del af det at drive en daginstitution og skal indgå som samlede omkostninger for den pågældende daginstitution.

5.1.7 Trin 4 – Informationsindsamling om de valgte activity cost drivers

Der er identificeret én aktivitet, som skal spores til serviceydelsen. Dette er jf. det foregående afsnit aktiviteten ”passe/tilse børn”. For denne aktivitet skal der findes en activity cost driver, således at der kan foretages en kvantitativ måling af outputtet for den givne aktivitet.

Som tidligere nævnt bruges der som udgangspunkt den samme mængde medarbejderressourcer, når der passes børn. Det vil sige seks medarbejdere til 44 børn, samt en mindre mængde ressourcer i form af aktivtetsmateriale. Ud fra dette vælges en transaction driver som activity cost driver, her ”antal ansatte til at passe børn”. Dette er en retvisende transaction driver, under den tidligere nævnte forudsætning, at der altid passes 44 børn med et dertil hørende fast antal personale i daginstitutionen.

5.1.8 Trin 5 – Beregne omkostningerne pr. aktivitetsenhed

Beregningen af omkostningerne pr. aktivitetsenhed sker på baggrund af de under trin 3 identificerede aktivitetsomkostninger, her omkostningerne under aktiviteten ”passe/tilse børn” og det under trin 4 valg af activity cost driver, her transaction driveren ”antal ansatte til at passe børn”.

Regnestykket er dermed:

$$\text{omkostninger pr. aktivitetsenhed} = \frac{2.251.487 \text{ kr.}}{6 \text{ ansatte}} = 375.248 \text{ kr.}$$

Omkostningerne pr. aktivitetsenhed er således 375.248 kr.

5.1.9 Trin 6 – Lokalisere omkostningerne til omkostningsobjekter via antallet af cost driver enheder

I nærværende eksempel med en daginstitution er der kun ét omkostningsobjekt, nemlig den serviceydelse det er at få passet et barn. I forhold til en børnehave er gruppen af børn, der passes meget homogen, og der skal derfor ikke skelnes til forskellige grupper af børn. Havde eksemplet været en integreret vuggestue/børnehave, ville der være forskelle i ressourcetrækket på medarbejderstaben, da der i udgangspunktet skal være flere medarbejdere til pasningen af vuggestuebørn end børnehavebørn, og der skulle derfor ske en lokalisering af omkostningerne, der tog hensyn til denne forskel.

Eksemplet er kun sammensat af én aktivitet og beregningen af hvad det koster at passe et barn ser således ud:

$$\text{omkostninger pr. omkostningsobjekt} = 375.248 \text{ kr.} \times 6/44 = 51.170 \text{ kr.}$$

Det betyder, at isoleret set koster det 51.170 kr. at passe et barn i den pågældende daginstitution/børnehave i Københavns Kommune.

Dog er der stadig de virksomhedsbevarende og de produkt- og kundebevarende aktiviteter, som også indeholder omkostninger for kommunen. De er en følge af, at der skal passes børn, men de kan ikke linkes direkte til det enkelte barn.

Således er de samlede omkostninger for at drive den pågældende daginstitution 4.112 t. kr., hvor kun 2.251 t. kr. kan spores til pasningen af børnene, hvilket betyder, at der spores 51.170 kr. pr. barn.

Ved brug af ABC er prisen for at passe et barn i en given daginstitution således identificeret. Såfremt de øvrige daginstitutioner i Københavns Kommune også anvender ABC til at beregne, hvad det koster at få passet et barn i en daginstitution, kan disse bruges som benchmark og det vil være muligt herudfra at identificere effektiviseringspotentialer i den pågældende børnehave.

5.2 ABM til økonomistyring

Der er i det foregående afsnit skabt et eksempel på implementering af ABC i en daginstitution. Dette afsnit vil bygge videre på de erfaringer, der er opnået ved denne implementering.

Som omkostningsregistreringen sker på nuværende tidspunkt i daginstitutionen, er det svært (og i nogle tilfælde umuligt) at identificere, hvad den enkelte postering vedrører. Der er derfor behov for en bedre specifikation af de enkelte posterings. Dette tjener ikke blot et formål i forbindelse med opbygningen af et retvisende omkostningsregistreringssystem på baggrund af ABC, men det medvirker også til, at det er muligt at identificere fejlposterings.

I afsnit 5.1.9 blev prisen for at passe et barn i en given daginstitution i Københavns Kommune identificeret. Denne information er nyttig på flere områder. Som tidligere nævnt vil det være muligt for den enkelte daginstitution at bruge de øvrige daginstitutioner i Københavns Kommune som benchmark, såfremt disse også anvender ABC.

Det er endvidere mere udbredt i det private at anvende ABC, og der er således mulighed for at kommunen ligeledes kan bruge de private daginstitutioner som benchmark, i forbindelse med vurderingen af effektiviseringspotentialer.

Københavns Kommune kan med udgangspunkt i ABC-systemet opstille en model hvori det planlagte aktivitetsniveau, den tilgængelige kapacitet og et udvalgt benchmark anvendes til kapacitetsstyring og driftssikkerhed. Modellen er illustreret ved tabel 5.5.

Som benchmark er valgt en fiktiv daginstitution der har fem ansatte til at passe det samme antal børn som den givne daginstitution der blev beskrevet i indledningen af kapitel 5.

Tabel 5.5 Omkostninger ved overskudskapacitet og ikke værdiskabende omkostninger

	Planlagt aktivitetsniveau	Kapacitet	Benchmark
Afholdte omkostninger (kr.)	2.251.487		
Cost driver (antal ansatte til at passe børn)	6	6	5
Cost driver rate (kr.)	375.248	375.248	
Økonomiske omkostninger (kr.)		2.251.487	
Benchmark omkostninger (kr.)			1.876.239
Omkostninger sfa. overskudskapacitet (kr.)	0		
Ikke værdiskabende omkostninger (kr.)		375.248	

Kilde: Egen tilvirkning, Using Activity-Based Management for Cost Control

Tabel 5.5 kan bruges som udgangspunkt til analyse af, om organisationen/daginstitutionen anvender sine ressourcer hensigtsmæssigt. Dette er både internt i forbindelse med sammenligningen mellem det planlagte aktivitetsniveau og den tilgængelige kapacitet, men også eksternt i forbindelse med sammenligningen mellem den tilgængelige kapacitet og det benchmark, der er valgt.

Det blev i afsnit 5.1 antaget, at daginstitutionen i eksemplet udnytter sin kapacitet fuldt ud, hvilket også er billedet der ses i tabel 5.5, hvor der ingen omkostninger er som følge af overskudskapacitet. Betragtningen om, at kapaciteten er fuldt udnyttet, er en subjektiv vurdering, og der kan argumenteres for, at der med en kompetent ledelse, vil kunne identificeres effektiviseringspotentiale blandt bemanningen i daginstitutionen. I forlængelse af dette er ledelse nævnt som en af de kritiske aktiviteter i afsnit 5.3, hvor et BSC for daginstitutionen præsenteres.

Det er vigtigt ved anvendelsen af benchmark, at der vælges et benchmark, der er sammenligneligt med daginstitutionen. Der kan være naturlige årsager til, at den ene daginstitution har brug for et årsværk mere end en anden. Det kan eksempelvis være, at den ene daginstitution har flere børn med særlige behov end den anden og derfor kræver flere personaleressourcer.

Tabel 5.5 er ikke at betragte som en facitliste for hvor meget daginstitutionen skal finde af besparelser. Det er derimod et inspirationsværktøj, som skal efterfølges af nærmere analyse af de gab, der er til henholdsvis den tilgængelige kapacitet og det valgte benchmark.

Finder eksempelvis lederen af daginstitutionen eller den centrale forvaltning, at der er et reelt effektiviseringspotentiale, enten ud fra udnyttelsen af den tilgængelige kapacitet eller afvigelsen i forhold til det valgte benchmark, kan der med udgangspunkt i target costing opstilles mål for, hvad det må koste at passe et barn (se evt. afsnit 3.2 for gennemgangen af target costing).

Ved periodens afslutning bør der ske en evaluering af de opstillede mål. I dette tilfælde sættes perioden til at være et år, da de bearbejdede kontodetaljer er trukket for et helt år. Det planlagte aktivitetsniveau (budgettet) holdes op over for det faktiske forbrug og den tilgængelige aktivitet. Resultatet af dette kan blandt andet bruges til at evaluere ledelsen, men også som inspiration for den kommende planlægning af aktivitetsniveauet.

Såfremt kommunen ønsker at sammenlægge daginstitutioner, bliver det med et ABC-system også muligt at udarbejde estimater for, hvor mange ressourcer der reelt er tilbage til pasningen af det enkelte barn ved en sådan sammenlægning.

Nærværende implementering af ABC er foretaget manuelt. Dette er selvfølgelig ikke en hensigtsmæssig tilgang ved en faktisk implementering, hvorfor der således skal investeres i software, der kan rumme den løbende styring via ABC. I den forbindelse er det vigtigt at undersøge, hvor meget det vil koste at implementere dette værktøj, herunder om det bidrager til at opnå de ønskede effektiviseringer eller om der primært vil være tale om mere præcis omkostningsregistrering, som eventuelt kræver flere ressourcer end det nuværende system.

De ekstra ressourcer der kræves efter implementeringen af et nyt system kan udgøre både direkte lønninger til vedligeholdelsen af det nye system samt nedprioritering af andre opgaver i forhold til økonomistyringen.

Skulle Københavns Kommune ønske at implementere ABC i samtlige forvaltninger, bør det allerede nu tænkes ind i økonomistyringen. Det skyldes, at der på nuværende tidspunkt pågår et arbejde med at finde og/eller opbygge et økonomirapporteringssystem, der skal erstatte det nuværende, som er ved at være forældet på flere områder. Dermed burde ekstrainvesteringerne ved at implementere ABC blive reduceret set i forhold til, hvis et allerede eksisterende system skulle tilpasses de nye krav, som et ABC-system stiller.

I eksemplet med en daginstitution, der er kendetegnet ved at være en servicevirksomhed, og den største udgiftspost er lønninger, vil det fremme et retvisende ABC-system om økonomi-rapporteringssystemet er koblet op til et tidsregistreringssystem. Det kunne eksempelvis være det allerede eksisterende tidsregistreringssystem i Københavns Kommune TidReg.

Med det øgede fokus på administrationsomkostninger og især det høje niveau, der er for disse i Københavns Kommune sammenlignet med resten af Danmarks kommuner, er det vigtigt, at der ikke sker en væsentlig forøgelse af administrationsomkostningerne, såfremt kommunen vælger at implementere et ABC-system.

Københavns Kommune vil over de kommende år finde effektiviseringer på 524 mio. kr. på det administrative område for således at opnå et niveau for disse omkostninger, der er mere lig resten af landets kommuner.

Københavns Kommune anvender en kontoplan med 11 segmenter. Det er muligt i en vis udstrækning at inddele de variable omkostninger i de fire registreringsdimensioner art, proces, formål og informationsindgang med udgangspunkt i kontoplanen.

Den registreringsdimension, der understøttes jf. den nuværende kontoplan, er informationsindgang. Denne dimension er et segment i kontoplanen betegnet ”organisation”. Som tidligere nævnt er det altid muligt at identificere, hvilken organisation/enhed omkostningerne hører til.

Der er en vis grad af formålsinddeling i kontoplanen i kraft af segmentet ”område”. Der er stor frihed ved valget af områdenavn, hvorfor det kræver nogle fælles retningslinjer på det område, hvis det skal kunne bruges til at identificere formål.

Registreringsdimensionen proces er ikke til at identificere ud fra den nuværende kontoplan. Ved hjælp af segmentet ”standardkonto” er det muligt at artsinddele omkostningerne.

Med udgangspunkt i den nuværende kontoplan er det muligt at trække en del informationer ud. Endda flere end der tages udgangspunkt i i de fire registreringsdimensioner. Nogle af informationerne, der er tilgængelige i kontoplanen, er underlagt lovkrav, således skal der f.eks. altid indgå segmentet IM-konto, da der stilles krav til dette fra Indenrigs- og Sundhedsministeriet.

Da der er tale om en politisk/offentlig organisation, er det også vigtigt, at der er et segment, der angiver, hvilken budgetramme, der er tale om. Dette fremgår af segmentet ”bevilling”.

Der er på nuværende tidspunkt en kompleks kontoplan i Københavns Kommune. Den vurderes at rumme et passende omfang af segmenter/registreringsdimensioner taget i betragtning, at der er tale om en offentlig virksomhed, der er underlagt en række krav fra staten, herunder Indenrigs- og Sundhedsministeriet.

5.3 BSC til ledelsesrapportering

Med udgangspunkt i de fire perspektiver i BSC foretages der i det følgende en gennemgang af de udfordringer, der er identificeret tidligere i afhandlingen, samt forslag til hvilke kritiske aktiviteter, mål, targets og initiativer, der skal fokuseres på inden for de fire perspektiver.

Heraf er nogle allerede i fokus i Københavns Kommune under eksempelvis økonomiperspektivet med henblik på overholdelse af serviceudgiftsloftet.

De kritiske aktiviteter opererer på forskellige organisatoriske niveauer. Dermed er der mål for den enkelte daginstitution, og der er ligeledes mål, der gælder for Københavns Kommune som helhed.

5.3.1 Læring og vækst

Tabel 5.6 indeholder forslag til fokusområder inden for perspektivet læring og vækst. Det overordnede formål for dette perspektiv er at sikre motiverede og egnede medarbejdere.

Tabel 5.6 Fokus i læring og vækst-perspektivet

Kritiske aktiviteter	Mål	Targets	Initiativer
Kompetenceudvikling i daginstitutionerne	- Tid brugt på kompetenceudvikling	- 5 %	- Aktiv brug af medarbejderudviklingssamtaler med henblik på mere og relevant kompetenceudvikling.
Trivsel blandt medarbejderstaben	- Sygefravær	- ≤ 2 %	- Aktiv brug af trivselsundersøgelse med henblik på en medarbejderstab der trives.
Samarbejde på tværs af den enkelte daginstitution	- Tid brugt på fælles projekter - Antal vikartimer	- 5 % - ≤ 2 %	- Fælles projekter med børnene således at der arbejdes på tværs af stuer/grupper, og den enkelte medarbejder bliver fortrolig med flere ansvarsområder.
Kompetent ledelse	- Rating af leder i årlig trivselsundersøgelse (1-6)	- ≥ 5	- Enhver leder skal på lederkursus. - Trivselsundersøgelsen anvendes aktivt med henblik på en vurdering af passende kompetencer hos leder. - Resultatet i modellerne i ABM bruges aktivt i evalueringen af den enkelte leders kompetencer.

Kilde: Egen tilvirkning

Medarbejdernes kompetencer og egenskaber er nøgleordene i perspektivet læring og vækst. I afsnit 4.3 fremgår det, at der i Københavns Kommune er et mål om, at den enkelte medarbejder skal anvende 10 pct. af sin arbejdstid på kompetenceudvikling.

I ABC-analysen i nærværende kapitel fremgår det, at der reelt anvendes mindre end 5 pct. af arbejdstiden på kompetenceudvikling. Den eksterne kompetenceudvikling er anslået til at udgøre 0,3 pct. af arbejdstiden i eksemplet med daginstitutionen (jf. bilag 3).

Det bør her vurderes, om målet med 10 pct. er en meget høj andel for visse grupper i kommunen, og der således bør opstilles differentierede mål for kompetenceudviklingen. Dog synes 0,3 pct. meget lavt, og der bør derfor foretages en undersøgelse af, hvad der er et passende niveau for de forskellige medarbejdergrupper, herunder de forskellige medarbejdere i daginstitutionerne.

Dette mål kan justeres ud fra tilbagemeldingerne i de årlige trivselsundersøgelser med udgangspunkt i at finde et niveau, der både tilfredsstiller medarbejderne og samtidig er realistisk i forhold til den tid, der skal fragå de primære arbejdsopgaver, der skal varetages.

Dertil skal der være et reelt behov for kompetenceudvikling, således at der ikke kompetenceudvikles uden det giver en form for afkast i den daglige varetagelse af opgaver.

Der vil altid være et behov for en vis grad af kompetenceudvikling i den enkelte daginstitution, da der løbende kommer nye evalueringsmodeller til evaluering af børnene. Dertil er der krav til sikkerheden i en daginstitution, blandt andet skal medarbejderne på førstehjælpskursus. Der kan ydermere være behov for oplæring i forskellige it-programmer til varetagelse af økonomistyringen og rapportering til forældrene.

Den enkelte medarbejders behov for kompetenceudvikling vil indgå i den årlige medarbejderudviklingssamtale.

Dermed eksisterer der værktøjer til vurdering og drøftelse af kompetenceudvikling i Københavns Kommune. Udfordringen ligger i, at den enkelte medarbejder skal kræve mere kompetenceudvikling, og at daginstitutionen skal finde ressourcerne i form af tid til at prioritere mere kompetenceudvikling.

Trivsel blandt medarbejderstaben er vigtigt, da det kan nedbringe sygefraværet. Derfor bør ledelsen i daginstitutionen bruge den årlige trivselsundersøgelse aktivt, herunder sørge for at resultatet bliver drøftet med de ansatte.

Ydermere kan et vist niveau af samarbejde på tværs af stuer/grupper i en daginstitution bidrage til, at både de ansatte og børnene bliver mere fortrolige med hinanden og eventuelle forretningsgange. Det vil betyde mere fleksibilitet ved sygdom, således at der benyttes interne ressourcer, frem for at institutionen skal bruge ekstraomkostninger på vikartimer.

En kompetent ledelse er vigtigt for at daginstitutionen kan fungere tilfredsstillende for både ansatte, børn og forældre/borgere. Det er svært at måle direkte på en leders kompetencer, men den årlige trivselsundersøgelse blandt de ansatte er en god indikator for dette. Lederen skal være i stand til at implementere de effektiviseringer, der besluttet centralt i kommunen. Implementeringen skal ske på en sådan måde, at daginstitutionen er i stand til at udføre det daglige arbejde tilfredsstillende.

Der skal tænkes smartere løsninger ind når effektiviseringerne implementeres, hvilket kræver en leder med overblik og indsigt i institutionens aktiviteter. Til evaluering af dette skal resultaterne af daginstitutionens modeller for ABM bruges aktivt.

De kritiske aktiviteter i tabel 5.6 har en vis sammenhæng. Det betyder, at der burde opstå en synergieffekt mellem aktiviteterne. Når der sker ændringer på et område burde det ligeledes medføre ændringer på de øvrige områder. Eksempelvis vil en kompetent ledelse alt andet lige smitte positivt af på medarbejdernes trivsel.

De oplistede kritiske aktiviteter støtter op om Københavns Kommunes vision om at være en attraktiv arbejdsplads.

5.3.2 Interne forretningsprocesser

Tabel 5.7 indeholder forslag til fokusområder inden for perspektivet interne forretningsprocesser. Det overordnede formål for dette perspektiv er at sikre effektive processer.

Tabel 5.7 Fokus i interne forretningsprocesser-perspektivet

Kritiske aktiviteter	Mål	Targets	Initiativer
Børnene trives	- Antal ad hoc forældresamtaler	- ≤ 18 om året	- Evalueringsmodeller med henblik på kortlægning af det enkelte barns trivsel.
Forældrene får den information de ønsker	- Opdatering af hjemmeside med relevant information til forældrene	- 1-5 gange om ugen	- Løbende opdatering af hjemmeside afhængig af mængden af relevant information til forældrene.

Kilde: Egen tilvirkning

De kritiske aktiviteter er opstillet med udgangspunkt i Københavns Kommunes strategi og vision om at være en attraktiv by at bo i.

Kerneydelsen i en daginstitution er, at børnene bliver passet, men derudover er der en del småopgaver, som knytter sig til denne ydelse. Således skal forældrene orienteres om de forskellige ting, der sker. Det kan være større ting som kommende arrangementer, men også mindre ting såsom hvad det enkelte barn har oplevet i løbet af dagen. Disse småopgaver tager tid fra kerneydelsen, men der er en forventning fra forældrene om, at de til enhver tid kan få disse oplysninger.

En del af informationsdelingen med forældrene sker via internettet, hvor daginstitutionerne har en hjemmeside, der løbende bliver opdateret med information til forældrene.

Der er de seneste år sket en del effektiviseringer på daginstitutionsområdet, hvilket har medført, at der er f.eks. er færre ansatte pr. barn, der skal passes. Det betyder, at der ikke er den samme tid til det enkelte barn. Mulighederne for at give børnene oplevelser uden for daginstitutionens fysiske rammer er tilmed også indskrænket, da det kræver mere personale at tage på udflugt.

Der eksisterer forskellige modeller til evaluering af børnenes trivsel. Disse skal de ansatte udfylde, for på denne måde at sikre at alle børn bliver evalueret. Denne opfølgning er en god indikator for om det enkelte barn trives. Dette er en måde at få kortlagt de daglige observationer omkring det enkelte barn, for derved at opnå et helhedsbillede af den enkeltes trivsel.

Løbende fokus på det enkelte barns trivsel burde medføre færre ad hoc samtaler med forældrene, da forældrene tidligt vil blive orienteret om eventuel mistrivsel. Dertil vil forældrene hele tiden have adgang til relevant og rettidig information via institutionens hjemmeside. Disse to kritiske aktiviteter burde afgive mere tid til det enkelte barn, uden det sker på bekostning af de øvrige børn i institutionen.

Det vurderes ikke, om måden hvorpå daginstitutionerne er struktureret i dag (herunder bemanningen), at der forekommer spildtid. Vil kommunen ændre på kerneydelsen i form af færre aktivitetstilbud til børnene, vil det være muligt at finde yderligere besparelser, men dette har en konsekvens for den ydelse, der leveres.

5.3.3 Kunder

Tabel 5.8 indeholder forslag til fokusområder inden for kundeperspektivet. Det overordnede formål for dette perspektiv er at sikre tilfredse kunder. De kritiske aktiviteter er opstillet i tråd med Københavns Kommunes strategi og vision om at være en attraktiv by at bo i.

Tabel 5.8 Fokus i kundeperspektivet

Kritiske aktiviteter	Mål	Targets	Initiativer
Tilfredse forældre	- Antal klager	- 0	- Rettidig information til forældre omkring barnets trivsel og eventuelle ændringer i arrangementer.
Involvering af forældre (medansvarsfølelse)	- Antal forældre der deltager i aktiviteter	- 95 %	- Forældrearrangementer hvor forældrene er aktive.

Kilde: Egen tilvirkning

I forbindelse med en daginstitution, som er en offentlig ydelse, er kunderne at opfatte anderledes end kunder, der handler på det private marked. Københavns Kommune har en pasningsgaranti, men det betyder ikke nødvendigvis, at den enkelte borger kan få passet sit barn i en institution efter eget valg. Dermed er kunderne/forældrene nødt til at tage imod den plads, kommunen kan tilbyde.

Det er vigtigt for kommunen, at forældrene er tilfredse med pasningsordningen, og det er flere gange set, at forældrene er med til at demonstrere mod yderligere effektiviseringer på daginstitutionsområdet. Der er ydermere sket en stigning i antallet af børn i private daginstitutioner fra 2008 til 2010 på 50 pct. De private daginstitutioner udgør pt. 7 pct. af Danmarks institutioner (Artikel: Flere børn i private institutioner).

Det er vigtigt for politikerne, at borgerne er tilfredse med de ydelser kommunen leverer. Derfor er målet om tilfredse forældre meget relevant.

Det anses for vigtigt, at forældrene opnår et vist informationsniveau for at de er tilfredse. Dette skal ses i sammenhæng med målet omkring børnenes trivsel under Interne forretningsprocesser-perspektivet.

For at sikre tilfredse kunder/forældre bør der også etableres en form for medansvarsfølelse hos forældrene. Dette søges opnået gennem inddragelse af forældrene i daginstitutionens arrangementer: forældrene kan eksempelvis være medarrangører. En sådan inddragelse af forældrene kan også bidrage til et tættere samarbejde med de ansatte i det daglige.

5.3.4 Økonomi

Tabel 5.9 indeholder forslag til fokusområder inden for økonomiperspektivet. Det overordnede formål med dette perspektiv er at sikre tilfredshed blandt direktionen og politikerne i Borgerrepræsentationen, vedrørende overholdelse af budgettet. En del af Københavns Kommunes strategi og vision er som tidligere nævnt, at budgetterne skal overholdes, herunder at serviceudgiftsloftet ikke overskrides.

Tabel 5.9 Fokus i økonomiperspektivet

Kritiske aktiviteter	Mål	Targets	Initiativer
Overholdelse af udgiftsniveauet jf. serviceudgiftsloftet	- Serviceudgifternes andel af serviceudgiftsloftet	- $\leq 100\%$	- Daginstitutionen følger løbende op på overholdelse af serviceudgiftsniveauet.
Overholdelse af budget	- Forbrugets andel af budgettet	- $\leq 100\%$	- Daginstitutionen følger løbende op på forbruget - Daginstitutionen periodiserer budgettet.

Kilde: Egen tilvirkning

Økonomiperspektivet er det, der optager politikerne meget, men for den enkelte daginstitution kan det være svært at se meningen med de effektiviseringskrav, der løbende stilles.

I kraft af Københavns Kommune er en offentlig virksomhed og skal følge retningslinjerne fra Indenrigs- og Sundhedsministeriet, skal serviceudgiftsloftet overholdes. Det betyder, at der skal ske en prioritering af de midler, der må bruges på serviceudgifter.

Den enkelte daginstitution kan derfor ikke, alt andet lige, stille krav til at få tilført yderligere midler. Opstår der eksempelvis et behov for yderligere kompetenceudvikling af de ansatte, vil det som udgangspunkt skulle finansieres inden for eget budget.

Udover overholdelse af serviceudgiftsloftet, skal den enkelte daginstitution sørge for at overholde det samlede budget, der er bevilget.

Som det ses af de fire ovenstående perspektiver, er der en vis sammenhæng mellem dem. Det mest konkrete perspektiv er økonomiperspektivet.

Her er der ikke den samme form for fleksibilitet i opnåelsen af de angivne targets, som det er tilfældet under de øvrige perspektiver. Dette skyldes, at budgetterne og serviceudgiftsloftet skal overholdes.

For de tre øvrige perspektiver er der mere fleksibilitet, både hvad angår targets men også ved selve definitionen af, hvad der er kritiske aktiviteter. Således kan det variere institutionerne i mellem, inden for hvilke områder det præcist er, der er behov for at opstille mål og initiativer.

Det er vigtigt at have for øje, hvorledes de forskellige aktiviteter korrelerer. Meget firkantet kan det illustreres ved følgende eksempel: Ved at fjerne en kritisk aktivitet under læring og vækst-perspektivet som kompetenceudvikling, kan det fjerne fokus på kompetenceudvikling blandt de ansatte, og dette område kan helt bortfalde.

Dette kan medføre en negativ påvirkning under interne forretningsprocesser-perspektivet samt kundeperspektivet, i form af eksempelvis børn der ikke trives og utilfredse forældre. Påvirkningen under økonomiperspektivet kan være modsatrettet, da der ikke skal anvendes den samme mængde ressourcer på kompetenceudvikling.

5.3.5 Kommunikation af BSC

Det er vigtigt at alle i daginstitutionen og nærmeste leder har kendskab til det opstillede BSC, herunder at det tænkes ind i det daglige arbejde. Derfor skal det være overskueligt og let at følge op på.

De oplistede tabeller i afsnit 5.3.1-5.3.4 giver et godt overblik over hvilke aktiviteter der fokuseres på. Der skal ske en løbende opfølgning af disse aktiviteter, og det anbefales, at det gøres i simple diagrammer eller let overskuelige tabeller, således at det ikke kræver mange ressourcer at forholde sig til status på målopnåelsen.

Det er vigtigt, at de ansatte ikke føler at et BSC tager kritiske ressourcer fra deres øvrige opgaver, såsom at passe børnene. Derfor skal vedligeholdelsen være minimalt ressourcekrævende, og kommunikationsformen let tilgængelig.

For at visualisere BSC kan daginstitutionen fremstille det i form af et strategikort. På denne måde kan de ansatte bedre få en fornemmelse af, hvordan de forskellige perspektiver påvirker hinanden, herunder få en bedre forståelse for, hvordan de enkelte aktiviteter under de tre førstnævnte perspektiver påvirker økonomien for daginstitutionen.

Der er flere organisatoriske niveauer, der skal informeres om både de opstillede mål og målopfyldelsen heraf. De ansatte har brug for at vide, hvor ledelsens fokus er, og hvorvidt de kan opfylde de opstillede mål.

Da der som tidligere nævnt er tale om et dialogbaseret værktøj, er det hensigten, at de ansatte drøfter mål og målopfyldelse med lederen, mens lederen drøfter dette med sin nærmeste overordnede.

Det kan også være, at lederen mødes med ledere på samme organisatoriske niveau, og drøfter valget af kritiske aktiviteter, eventuelle udfordringer med at opnå de opstillede mål og lignende. Dialog med andre ledere kan skabe basis for benchmark på de angivne områder, samt inspiration til andre og ”smartere” måder at gøre tingene på.

Udarbejder Københavns Kommune et overordnet BSC for hele kommunen, er det vigtigt at de enkelte organisationer/daginstitutioner herunder tænker deres specifikke BSC ind under det overordnede BSC.

For at BSC skal blive et værdiskabende værktøj, skal der etableres en fortrolighed med dette, og det skal undgås at der opstår en opfattelse af, at det blot er såkaldt ”beskæftigelsesterapi”. Den overordnede ledelse og lederen af daginstitutionen har derfor begge en forpligtigelse til at skabe en positiv kultur omkring og aktiv anvendelse af det opstillede BSC.

5.4 Delkonklusion

I nærværende kapitel er illustreret et eksempel på implementering af ABC, ABM og BSC i en daginstitution i Københavns Kommune. Implementeringen af ABC til omkostningsregistrering er foretaget med udgangspunkt i de seks trin der blev gennemgået i afsnit 3.1.

Ved hjælp af ABC blev det muligt at identificere prisen på, hvad det koster at passe et barn i den i eksemplet opstillede daginstitution. Dette skete med udgangspunkt i faktiske kontodetaljer for en daginstitution i Københavns Kommune.

Efterfølgende blev det ved hjælp af ABM vurderet, at der er behov for investering i it-systemer for reel implementering af ABC i Københavns Kommune. Det anbefales, at dette sker i forbindelse med den igangværende undersøgelse af et nyt økonomirapporteringssystem i kommunen, for på denne måde at begrænse omkostningerne ved implementeringen af ABC.

Dette skal suppleres med en bedre specifikation af de enkelte posteringer, der foretages, da der på nuværende tidspunkt konteres på forskellige måder, både internt i forvaltningerne og blandt forvaltningerne. Det anbefales, at der udarbejdes fælles operationelle og let tilgængelige forretningsgangsbeskrivelser på området.

For at identificere effektiviseringspotentialer i den enkelte daginstitution, bør der måles på hvorvidt der er fuld udnyttelse af kapaciteten, samt hvordan daginstitutionen performer i forhold til et til formålet udvalgt benchmark. Disse målinger skal bruges til videre analyse af effektiviseringspotentialer, da der kan være naturlige årsager til at den enkelte daginstitution over- eller underperformer.

Dertil bør der ske en evaluering af forskellene mellem det planlagte aktivitetsniveau (budgettet), det realiserede forbrug samt den tilgængelige kapacitet. Denne evaluering kan bruges til planlægningen af den kommende periode, samt til evaluering af lederens performance.

Der blev opstillet et BSC for den pågældende daginstitution med udgangspunkt i de fire perspektiver: læring og vækst, interne forretningsprocesser, kunder samt økonomi. Disse blev specificeret ud fra Københavns Kommunes overordnede strategi og vision.

Der er således fokus på medarbejdernes trivsel og kompetenceudvikling, børnenes trivsel, forældrenes tilfredshed samt overholdelsen af de økonomiske rammer.

For at sikre en god kommunikation af daginstitutionens BSC, skal det præsenteres på en let tilgængelig måde, gerne i form af diagrammer og let overskuelige tabeller. Dertil skal der ske løbende opfølgning på de opstillede mål via dialog mellem overordnet leder og daginstitutionens leder, samt mellem daginstitutionens leder og de ansatte.

6.0 Konklusion

Formålet med nærværende afhandling er at udarbejde et forslag til optimering af den samlede økonomistyring, og herunder specifikt omkostningsregistreringen i Københavns Kommune. Dette forslag tager udgangspunkt i teorierne bag ABC, ABM og BSC med henblik på udbygningen af en effektiv omkostningsregistreringsmodel særligt med hensyn til en valid/dynamisk økonomistyring og ledelsesrapportering i Københavns Kommune.

Der tages udgangspunkt i en fiktiv daginstitution i Københavns Kommune for at demonstrere, hvorledes et ABC-system kan finde anvendelse som en effektiv omkostningsregistrering i Københavns Kommune. Eksemplet viser, at det er muligt at anvende teorierne bag ABC til at spore kapacitetsomkostningerne i en daginstitution til den serviceydelse, kommunen tilbyder.

Frem for blot at kunne informere direktionen og Borgerrepræsentationen om eksempelvis lønforbruget i den pågældende daginstitution, bliver det muligt via ABC-systemet at svare på, hvad det isoleret set koster at passe et barn i den pågældende daginstitution i Københavns Kommune.

Det forekommer hensigtsmæssigt at efterfølge resultaterne fra et ABC-system med implementeringen af ABM, for på denne måde at identificere et eventuelt effektiviseringspotentiale. Det er således demonstreret, hvordan der kan opstilles en model til måling af de økonomiske omkostninger ved ikke at udnytte den tilgængelige kapacitet fuldt ud, samt opstillet et benchmark til måling af omkostninger, der ikke er anvendt på en værdiskabende måde for daginstitutionen.

Ved gennemgangen af den nuværende omkostningsregistrering i Københavns Kommune, er der identificeret et behov for fælles forretningsgangsbeskrivelser for omkostningsregistrering i kommunen. Der pågår et arbejde omkring kontoplanen for en ensartet struktur for samtlige forvaltninger, hvilket burde hjælpe opgaven omkring ens omkostningsregistrering på vej.

Opstillingen af ABC-systemet har også vist, at der er behov for investering i it-systemer til håndtering af modellen. Der bør foretages en cost-benefit analyse inden det besluttes om systemet skal implementeres. I denne analyse bør det indgå, at det bliver muligt at betragte omkostningerne i kommunen fra en ny vinkel, nemlig at det bliver muligt at identificere, hvilke aktiviteter der trækker på organisationens ressourcer, herunder hvor meget de enkelte aktiviteter trækker isoleret set.

Da der i Københavns Kommune pt. pågår et arbejde med at finde et nyt omkostningsregistreringssystem, vil det alt andet lige være forbundet med besparelser i anlægsinvesteringerne til ABC-systemet, om dette tænkes ind i det nye system allerede nu.

I god tråd med det øgede fokus i Københavns Kommune på administrationsomkostninger og nedbringelsen heraf, bliver det med ABC muligt at udskille disse omkostninger. Det betyder at politikerne løbende kan blive orienteret om den ønskede udvikling i nedbringelsen af administrationsomkostninger med henblik på mere service til borgerne.

Det er muligt i en vis udstrækning med udgangspunkt i den nuværende kontoplan i Københavns Kommune at anvende de fire registreringsdimensioner: art, proces, formål og informationsindgang til inddelingen af de variable omkostninger.

Der er opstillet et BSC for den pågældende daginstitution med udgangspunkt i Københavns Kommunes strategi og vision om (i) at være en attraktiv arbejdsplads, (ii) at være en attraktiv by at bo i samt (iii) at overholde budgettet og serviceudgiftsloftet.

BSC sikrer, at der sker en kvantificering af ellers uhåndgribelige mål. Der er således opstillet mål for tilfredshed, både hvad angår medarbejdere, børn og forældre til børn i den pågældende daginstitution. Der vil med al sandsynlighed være en korrelation mellem disse mål, hvilket også er en del af hensigten med et BSC.

For at sikre motiverede og egnede medarbejdere er der opstillet mål for følgende kritiske aktiviteter under læring og vækst-perspektivet: (i) kompetenceudvikling i daginstitutionerne, (ii) trivsel blandt medarbejderstaben, (iii) samarbejde på tværs af den enkelte daginstitution samt (iv) kompetent ledelse.

Under interne forretningsprocesser-perspektivet er der opstillet følgende kritiske aktiviteter, med dertilhørende mål, for sikring af effektive processer: (i) børnene trives samt (ii) forældrene får den information de ønsker.

For at sikre tilfredse kunder er der under kundeperspektivet opstillet mål for følgende kritiske aktiviteter: (i) tilfredse forældre samt (ii) involvering af forældre.

I det sidste perspektiv vedr. økonomi er der opstillet kritiske aktiviteter der gælder for både den enkelte daginstitution, men også for Københavns Kommune som helhed.

De opstillede kritiske aktiviteter er: (i) overholdelse af udgiftsniveauet jf. serviceudgiftsloftet samt (ii) overholdelse af budget. Målene for disse aktiviteter skal sikre tilfredse politikere i Borgerrepræsentationen samt en tilfreds direktion.

Ved implementeringen af BSC er det vigtigt, at der sker en forankring af værktøjet i hele organisationen. Ledelsen skal prioritere at skabe dialog omkring de opstillede målsætninger og målopfyldelsen heraf. Succesen af implementering af BSC afhænger af måden det kommunikeres ud i organisationen på. I udgangspunktet anbefales det, at det fremstilles i let tilgængelig form, eventuelt ved hjælp af simple diagrammer og tabeller.

Det skal sluttelig nævnes at det ikke er omkostningsfrit at implementere værktøjer som de ovenfor nævnte. Inden Københavns Kommune vælger at investere i systemer til håndteringen af omkostningsregistrering, økonomistyring og ledelsesrapportering, skal det undersøges hvilke omkostninger der vil være forbundet hermed.

Det være sig omkostninger i forbindelse med selve investeringen i systemer, men også de ressourcer der skal afsættes i form af kompetenceudvikling af relevante medarbejdere samt de ressourcer, der skal bruges til den løbende opdatering og vedligeholdelse af systemerne.

Disse omkostninger skal holdes op over for det afkast der forventes i form af effektiviseringer forbundet med implementeringen af systemerne. Dertil kommer efterlevelsen af relevant ledelsesrapportering både vertikalt og horisontalt i Københavns Kommune.

7.0 Litteratur/Kilder

7.1 Artikler

Activity Based Management – Efficiency Method of the Management Control Systems, Mihaela Ghicajanu, Annals of the University of Petrosani, Economics, 8(1), 2008, 219-222, [online] (23. juli 2011)

Centraladministrationen skal stå tidligt op, Peter Kjærsgaard Pedersen, Kristian Lyk-Jensen, Administrativ Debat Nr. 4, december 2005 [online] (6 . august 2010) <URL:<http://kk.dk/>>

Extent of ABC Use and Its Consequences, Adam S. Maiga, Fred A. Jacobs, Contemporary Accounting Research Vol. 25 No. 2 (Summer 2008) [online] (10. februar 2011)

Flere børn i private institutioner, 8. juli 2011, TV2 Nyhederne, [online] (8. juli 2011)
<URL:<http://nyhederne.tv2.dk/>>

Nye parkeringsanlæg koster København dyrt, Søren Astrup, 27. april 2010, Politiken, [online] (29. april 2010) <URL:<http://politiken.dk/>>

Primary Research of the Advantages and the Cost Control of the ABC & EVA Integrated System, Haibo Hu, International Business Research Vol. 3, No. 3, July 2010 [online] (10. februar 2011)

The ABCs of Activity-Based Costing, Paul Pretko, Electrical Wholesaling, October 2010 [online] (10. februar 2011)

Tilliden til det offentlige er i bund, 7. april 2010, Politiken, [online] (29. april 2010)
<URL:<http://politiken.dk/>>

Time-driven Activity-Based Costing – Ny mirakelkur eller et supplement til traditionel ABC?, Valcon A/S, [online] (23. marts 2011) <URL:<http://valcon.dk>>

Using Activity-Based Management for Cost Control, Leslie Kren, Journal of Performance Management, Jul2008, Vol. 21 Issue 2, p18-27, [online] (23. juli 2011)

Using Activity-Based Management to Achieve Excellence, Giuseppe Tardivo, Giulia Cordero Di Montezemolo, Journal of Financial Management and Analysis, 22 (1):2009:67-84, [online] (23. juli 2011)

What Gets Measured Gets Done, Dave “Lefty” Lefkowitz, Management Quarterly, Summer 2001, Vol. 42 Issue 2, p20, 5p [online] (31. juli 2011)

7.2 Bøger

Advanced Management Accounting: ‘Advanced Management Accounting’, Third Edition, Robert S. Kaplan, Anthony A. Atkinson, Prentice Hall, Inc., 1998

Cost & Effect: ‘Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance’, Robert S. Kaplan, Robin Cooper, Harvard Business School Press, 1998

Engelsk-Dansk Økonomisk ordbog: 'Engelsk-Dansk Økonomisk ordbog', Annemette Lyng Svensson, Samfundslitteratur, 2000

Introduktion til virksomhedens bogføring og regnskab: 'Introduktion til virksomhedens bogføring og regnskab', 2. udgave, Michael Andersen, Carsten Rohde, Zakken Worre, Samfundslitteratur, 2002

Note om likviditetsbudgetteringens grundmodeller: 'Note om likviditetsbudgetteringens grundmodeller', Zakken Worre, Samfundslitteratur, 1996

Virksomhedens økonomistyring: 'Virksomhedens økonomistyring', 2. udgave, Michael Andersen, Carsten Rohde, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2001

7.3 Online

Analyse af administrationsudgifter: 'Analyse af administrationsudgifter', Rambøll Management A/S, januar 2009, [online] (6. august 2010) <URL:<http://kk.dk/>>

Budget og regnskabssystem for kommuner: 'Budget og regnskabssystem for kommuner - 21. omgang af 31. marts 2011', Indenrigs- og Sundhedsministeriet, [online] (25. maj 2011) <URL:<http://im.dk/>>

Den Store Danske: 'Den Store Danske Gyldendals åbne encyklopædi', Gyldendal 2009-2010, [online] (30. september 2010) <URL:<http://www.denstoredanske.dk/>>

Det Kommunale Regnskab 2004: 'Det kommunale regnskab 2004 – marts 2006' [online] (14. april 2010) <URL: <http://www.im.dk/>>

Kasse- og Regnskabsregulativ: 'Kasse- og Regnskabsregulativ Københavns Kommune', Københavns Kommune, [online] (25. maj 2011) <URL:<http://kk.net/>>

Kommunale styrelsesforhold efter strukturreformen: 'Kommunale styrelsesforhold efter strukturreformen', professor, dr. jur. Carsten Henrichsen, 20. april 2005, [online] (6. august 2010) <URL:<http://kk.dk/>>

Kommunestyrelsesloven: 'LBK nr 581 af 24/06/2009 (Kommunestyrelsesloven)' [online] (17. februar 2010) <URL:<https://www.retsinformation.dk/>>

Københavns Kommune: 'Københavns Kommune' [online] (17. februar 2010) <URL:<http://www.kk.dk/>>

Københavns kommunes regnskab 2005: 'Københavns kommunes regnskab 2005', Københavns Kommune, [online] (15. september 2010) <URL:<http://kk.dk/>>

Københavns kommunes regnskab 2006: 'Københavns kommunes regnskab 2006', Københavns Kommune, [online] (15. september 2010) <URL:<http://kk.dk/>>

Københavns kommunes regnskab 2007: 'Københavns kommunes regnskab 2007', Københavns Kommune, [online] (15. september 2010) <URL:<http://kk.dk/>>

Københavns kommunes regnskab 2008: 'Københavns kommunes regnskab 2008', Københavns Kommune, [online] (15. september 2010) <URL:<http://kk.dk/>>

Københavns kommunes regnskab 2009: 'Københavns kommunes regnskab 2009', Københavns Kommune, [online] (15. september 2010) <URL:<http://kk.dk/>>

Københavns Kommunes styreform: 'Københavns Kommunes styreform opsamling på konference den 7. september 2009' [online] (6. august 2010) <URL: <http://kk.dk/>>

Københavns Kommunes styreform og udgifter til administration: 'Københavns Kommunes styreform og udgifter til administration – Adm. direktør Tonny Johansen, Rambøll Management' [online] (6. august 2010) <URL: <http://kk.dk/>>

Københavns styre: 'Københavns styre 2010-2013', Københavns Kommune, 2010, [online] (6. august 2010) <URL:<http://kk.dk/>>

Lønstatistik.dk: 'Lønstatistik.dk', 2011 [online] (19. juni 2011)
<URL:<http://www.lonstatistik.dk/>>

OECD Territorial Reviews: 'OECD Territorial Reviews: Copenhagen, Denmark', 2009, [online] (26. August 2010) <URL:<http://www.regionh.dk/>>

Redegørelse om Københavns Kommunes styreform: 'Redegørelse om Københavns Kommunes styreform – Behov for ny styreform?', Københavns Kommune, august 2007, [online] (6. august 2010) <URL:<http://kk.dk/>>

Styrelsesvedtægt for Københavns Kommune: 'Styrelsesvedtægt for Københavns Kommune af 12. juni 2007 Senest ændret den 10. december 2009' [online] (17. februar 2010)
<URL:<https://www.retsinformation.dk/>>

Velfærdsministeriet: 'Velfærdsministeriet' [online] (6. oktober 2008) <URL:
<http://www.im.dk/>>

Bilag 1: Oversigt over Københavns Kommunes syv udvalg

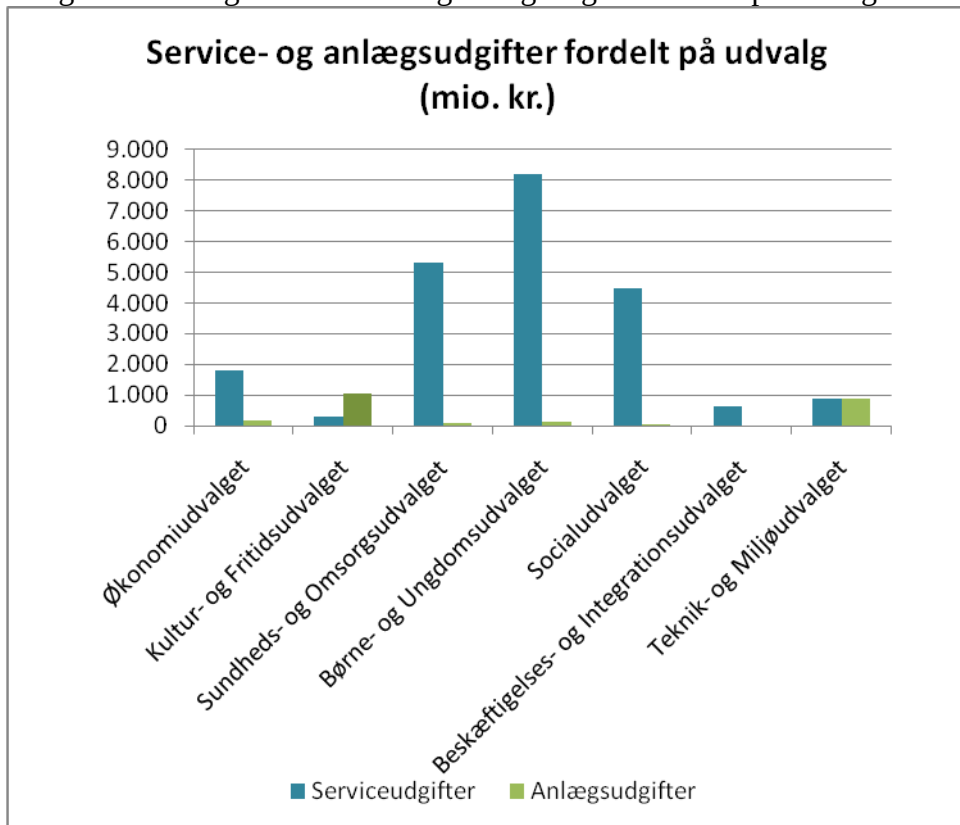
Udvalg	Antal medlemmer	Område	Antal ansatte i forvaltningen	Enheder (Det i parentes anførte angiver antal enheder.)
Økonomi-udvalget (ØU/ØKF)	13 (heraf samtlige udvalgsformænd)	Økonomi, løn og personale Kommuneplanlægning IT Erhvervsservice Information og kommunikation Demokratiudvikling Statistik Brandvæsen Borgerservice Sikker by	500	Borgerrepræsentationens Sekretariat Overborgmesterens Sekretariat Sekretariatet for Ledelse og Kommunikation Center for Økonomi og HR Center for Byudvikling Center for Sikker By Københavns Erhvervscenter Københavns Brandvæsen Concernservice Københavns Borgerservice
Kultur- og Fritids-udvalget (KFU/KFF)	11	Biblioteker Folkeoplysning Folkeregister Idrætsanlæg og haller Københavns ejendomme Kulturhuse Museer Tilskud til teater, musik og kunst Events samt internationalt kultur- og idræts-samarbejde	2.400	Kultur-, idræts- og bibliotekscentre (100+) Sekretariat og Kommunikation Drift & Koordinering Planlægning HR-afdelingen Københavns Ejendomme Økonomi Digitaliseringsafdelingen
Børne- og Ungdoms-udvalget (BUU/BUF)	11	Dagpasning (0-5 år) Fritidsinstitutioner og klubber Folkeskoler Specialschooler Specialinstitutioner Pædagogisk psykologisk rådgivning Ungdomsskolen Sundhedsplejen og kommunelægen Ungdommens uddannelsesvejledning Specialundervisning for voksne Børne- og ungdomstandplejen En lang række bydækkende opgaver på 0-18 årsområdet	17.000 (Københavns Kommunes største forvaltning)	Sekretariatet Forandringsprogrammet Center for Børn og Unge Center for Ressourcestyring Distrikterne -Amager -Bispebjerg -Indre By -Nørrebro -Valby -Vanløse-Brønshøj-Husum -Vesterbro - Kgs. Enghave -Østerbro

Udvalg	Antal medlemmer	Område	Antal ansatte i forvaltningen	Enheder (Det i parentes anførte angiver antal enheder.)
Sundheds- og Omsorgs-udvalget (SUU/SUF)	11	Plejeegnede boliger Hjemmepleje Hjælpe midler Dagtilbud Omsorgstandpleje og specialtandpleje Forebyggende og sundhedsfremmende tilbud Genoptræning Rehabilitering over for kronisk sygdom Vederlagsfri fysioterapi Samarbejde med Region Hovedstaden på sygehus- og sundhedsområdet Kontantydelse til ældre Kommunens arbejdsmiljørådgivning De grundlæggende social- og sundhedsuddannelser og sygeplejestudiet	12.400	Arbejdsmiljø Kbh. Hjælpe middelcentret Pension Kbh. Voksentandplejen Centrale centre -Sundhedscenter for kræft ramte -Ryg- og Genoptræningscenter Kbh. -Døgnbasen Lokal områder -Storkøkkener -Plejehjem/plejecentre, herunder dagtilbud og pladser for midlertidige ophold -Demenscentre -Hjemmeplejenheder, herunder sygeplejeklinikker -Træningscentre -Sundhedscentre
Social-udvalget (SOU/SOF)	11	Handicap Psykisk syge Misbrug Hjemløse Alkoholbehandling Boligsocialt arbejde og boliganvisning Døgnanbringelser for børn og unge Førtidspension mv. Forebyggende sociale foranstaltninger Daghøjskoler	6.300	Sekretariatet/Kommunikation Centralforvaltningen -Handicap og psykiatri -Børn og familier -Udsatte grupper -Tværgående Økonomi -HR Udvikling -IT og LIS -HR Administration Centerfællesskaber -Udsatte grupper (7) -Børn og Unge (9) -Psykiatri (6) -Handicap (10) Myndighedscentre Hjemmepleje
Teknik- og Miljøudvalget (TMU/TMF)	11	Lokalplanlægning og arkitektur Miljø Trafik Parkering Parker og naturområder Byfornyelse Områdefornyelse Ren- og vedligeholdelse af gader og pladser Byggesager Kirkegårde	2.300	Rådhussekretariatet Center for Anlæg og Udbud Center for Bydesign Center for Byggeri Center for Kirkegårde Center for Kunder Center for Miljø Center for Park og Natur Center for Parkering Center for Renhold Center for Ressourcer Center for Trafik Center for Veje

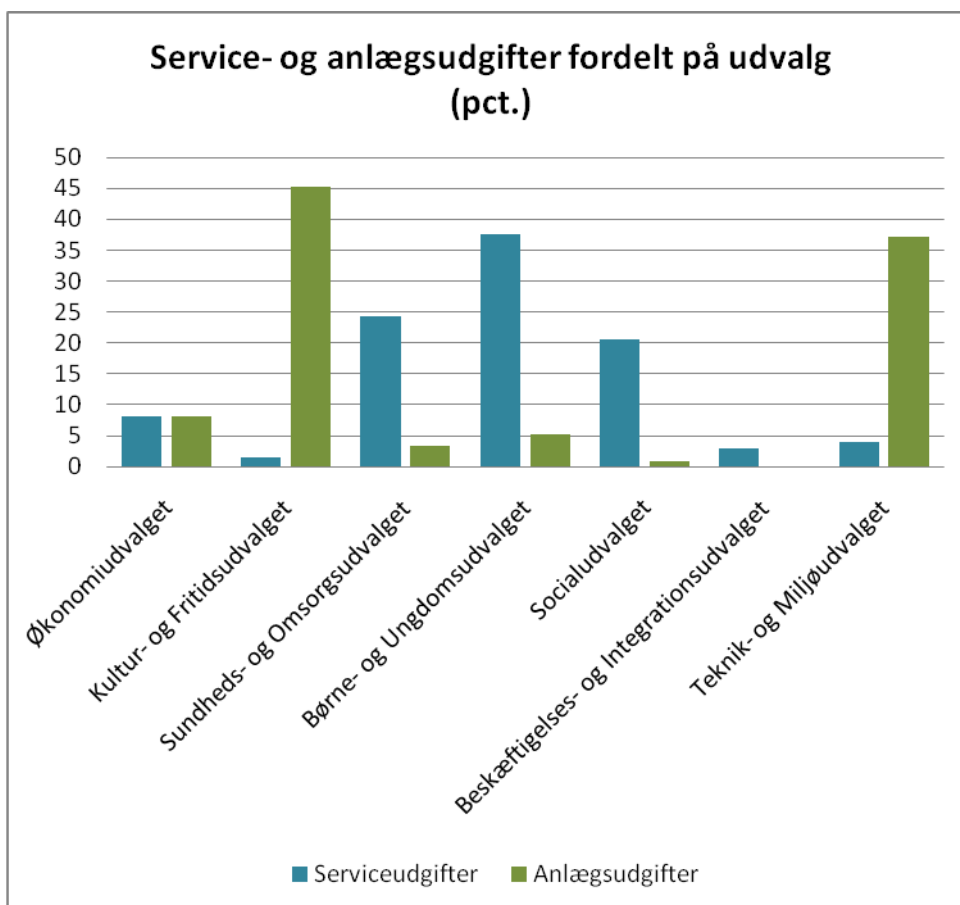
Udvalg	Antal medlemmer	Område	Antal ansatte i forvaltningen	Enheder (Det i parentes anførte angiver antal enheder.)
Beskæftigelses- og Integrationsudvalget (BIU/BIF)	11	Beskæftigelsesindsats Jobcenter København Beskæftigelsescentre Ydelsesservice vedr. kontanthjælp og sygedagpenge mv. Vurdering ift. Førtidspension Tværgående integrationsindsats Danskundervisning for voksne Samspil med virksomheder og overvågning af erhvervsstrukturen	1.350	Centralforvaltningen Jobcenter København (3) Ydelsesservice (3) Beskæftigelsescentre (5)

Kilde: Egen tilvirkning, Københavns Kommune – Politik og Indflydelse , Københavns Kommune – Fakta om Kommunen, Styrelsesvedtægt for Københavns Kommune

Bilag 2: Fordelingen af service- og anlægsudgifter fordelt på udvalg



Kilde: Egen tilvirkning, Københavns Kommunes regnskab 2009



Kilde: Egen tilvirkning, Københavns Kommunes regnskab 2009

Bilag 3: Sekundære, tilbagevendende aktiviteter i en daginstitution

Aktiviteter (udover pasning af børn)	Hyppighed (pr. år)	Varighed (timer)	Tidspunkt	Deltagere		Tid i alt (pr. år)	Kompetenceudvikling
Forældremøde	1	2	Uden for åbningstid	Alle, ekskl. kontormedarbejder	7	14	Nej
Ad hoc samtaler m. forældre	6	1,5	Inden for åbningstid	2 pædagoger	2	18	Nej
Førskolesamtaler	8	0,75	Inden for åbningstid	1 pædagog	1	6	Nej
Husmøder	4	2,5	Uden for åbningstid	Alle	8	80	Nej
Informationsmøder	8	0,3	Inden for åbningstid	Halvdelen af medarbejderstaben ekskl. kontormedarbejder, inkl. leder	4	9,6	Nej
Foredrag	1	3	Uden for åbningstid	Alle, excl. Kontormedarbejder	7	21	Ja
Førstehjælpskursus	1	7,4	Inden for åbningstid	2	2	14,8	Ja
IT-kurser	1	2	Inden for åbningstid	Alle	8	16	Ja
I alt	30	19,45			39	179,4	

Note: De oplyste begivenheder er gennemsnitsbetragtninger, således kan der eksempelvis være flere eller færre førskolesamtaler, og de kan ligeledes variere i varighed.

Kilde: Egen tilvirkning, interview med pædagog

	Timer
Et årsværk (en medarbejder)	1.924
8 årsværk (hele institutionen)	15.392
6 pædagoger/medhjælpere, inkl. souschef	11.544
Leder	1.924
Kontormedarbejder	1.924

Kilde: Egen tilvirkning, interview med pædagog

	Timer	Pct. af institutionens samlede årsværk
Kompetenceudvikling	51,8	0,3 %
Forældremøder og husmøder	94,0	0,6 %
Samtlige aktiviteter	179,4	1,2 %

Kilde: Egen tilvirkning, interview med pædagog

Bilag 4: Fordeling af lønomkostninger på de enkelte medarbejdergrupper i en given daginstitution

Stilling	Gns. løn pr. måned i Kbh. (kr.)	Gns. løn pr. år for samtlige medarbejdere i gruppen i Kbh. (kr.)	Pct. af i alt	Fordeling af lønomkostninger i den givne daginstitution (kr.)
Pædagog (det antages at sous-chefen ca. får samme løn og indgår derfor herunder)	23.009	1.104.432	50 %	1.654.110
Medhjælper	19.000	456.000	20 %	682.952
Dagtilbudsleder	31.800	381.600	17 %	571.523
Kontorassistent	23.963	287.556	13 %	430.673
I alt	97.772	2.229.588	100 %	3.339.258

Kilde: Egen tilvirkning, Lønstatistik.dk