

# Virksomhedsregnskaberne i staten: Giver det industrielle regnskabs- væsen mening i staten?

*I artiklen beskrives først virksomhedsregnskabs bredere intentioner, som også omfatter driftsøkonomiske resultatopgørelser. Dernæst går mere i dybden med, hvordan staten har reflekteret over brugen af den industrielle regnskabstankegang: Hvilke overvejelser mm. gør staten over brugen af det i en statslig sammenhæng? Herefter analyseres, hvilke teoretiske og praktiske diskussioner, der føres om den industrielle regnskabstankegang i den kontekst, hvortil den er tænkt. Til sidst eksemplificeres anvendelsen af den industrielle tankegang i staten ved at se på Det Kongelige Teaters virksomhedsregnskab.*



Peter Skærbæk, lektor,  
Handelshøjskolen i København

## Indledning<sup>1</sup>

Virksomhedsregnskaberne (VR) i staten har efterhånden 4-5 år på bagen. Staten har valgt at gøre VR til det medium, som skal forstærke og revitalisere den industrielle regnskabstankegang, som har eksisteret primært i Rigsrevisionen men også i Finansministeriet gennem en længere årrække. Denne tankegang har til overordnet formål at beregne omkostninger som mål for samfundets ressourceindsats på forskellige serviceydelser og -aktiviteter, ligesom den har til formål at belyse udnyttelsen af den kapacitet, som er etableret. Ligeledes er formålet mere

specifikt at beregne omkostninger pr. ydelseenhed som et produktivitetsmål.

Således har Rigsrevisionen og Finansministeriet gennem længere tid arbejdet på at opgøre institutionernes produktivitet, ved at beregne omkostninger (herunder enhedsomkostninger) i forbindelse med de enkelte serviceproduktioner. Derudover har Rigsrevisionen længe arbejdet med idéen om at sammenligne institutionernes produktivitet i sin betingelsesvirksomhed. Finansministeriet har bakket delvist op herom, ved i Finanslovsforslagene at vise de såkaldte Virksomhedsoversigter med opstilling af produktivitetstal. Alt sammen ud fra den motivation, at styringen i statens institutioner skal blive bedre.

Med VR forsøger staten at supplere – for det kan kun blive en supplerer – inputstyringen, i form af bevillings- og kasseregnskabet, med mere brede resultatopgørelser, hvor mange forskellige målinger af resultater i princippet kan finde sted. Ved at anerkende et sådant perspektiv kan man tale om, at staten forsøger sig med at etablere en resultatkultur. Ambitionen med VR-ordningen er således, at: »Virksomhedsregnskaberne kan herved bidrage til

## Giver det industrielle regnskabsvæsen mening i staten?

at fremme det igangværende skift fra en regelorienteret forvaltningskultur til en resultatorienteret virksomhedskultur i statslige styrelser» (Aktstykke 63 af 22/11 1995, p. 24). Politikerne i Folketingets Finansudvalg godkendte denne ordning i 1995. Dette er således en meget prisværdig ambition at have, og den har politikernes principielle interesse.

Måden, hvorpå staten har valgt at operationalisere sin resultatkultur, tager hovedsagelig udgangspunkt i det industrielle regnskabsmæssige perspektiv med omkostningsopgørelser, mm. Dette perspektiv er oprindeligt udviklet med det formål at generere analytisk beslutningsinformation i den private sektor, og det især i lager- og ordreproducerende virksomheder; heraf betegnelsen det industrielle regnskabsperspektiv. Der er en langt mindre tradition for at diskutere resultatmålinger i servicevirksomheder, idet regnskabsvæsenet som fag næsten udelukkende er orienteret mod problemstillingerne i lager- og ordreproducerende virksomheder.

### Virksomhedsregnskabsordningens intentioner

Idéen om virksomhedsregnskaber bekendtgøres i aktstykke nr. 63 fra Finansministeriet af 14/11 1995 (med senere versioner). Her opregnes de forskellige formål med at indføre virksomhedsregnskaber i staten, og 13 udpegede virksomheder indgår i en forsøgsordning, hvor de afleverer deres første virksomhedsregnskab for 1995. Selve formålene med VR er ikke entydigt defineret, idet de nævnes i flere forskellige publikationer. Nedenfor listes de mest fremherskende eksplicite formål med VR, som de fremgår af aktstykket:

1. VR har som konsekvens, at bevillingslovene (Tillægsbevillingslovene) reduceres i omfang, og
2. Virksomhedsregnskaberne målrettes mod de væsentligste funktioner, herunder prioriteringen og fastlæggelsen af de midler, der politisk tildeles de enkelte områder og formål.
3. VR fungerer med deres regnskabsmæssige rapportering som baggrund for behandlingen af kommende års finanslovsforslag.
4. Regnskaberne vil give styrelserne mulighed for dækkende og dokumenteret at berette om virksomhedens resultater.
5. I regnskaberne skal man stå til ansvar for såvel bevillingsanvendelsen som de opnåede resultater.
6. Regnskaberne kan herved bidrage til at fremme det igangværende skift fra en regelorienteret for-

valtningsskulptur til en resultatorienteret virksomhedskultur i styrelserne.

7. Virksomhedsregnskabet skal således være et centralt dokument i årsrapporteringen. (Aktstykke 63 af 22/11 1995)

For punkterne et til tre kan man sige, at de primært vedrører ambitioner om administrativ rationalisering, idet den hidtidige tillægsbevillingslov krævede et uforholdsmæssigt arbejdsomfang på både ministerie- og institutionsniveau. Ligeledes kan man sige, at de forskelligartede rapporteringer ikke hang sammen. Punkterne 4 og 5 kan ses som primært at varetage hensynene til kommunikation og legitimering. Der er ligeledes en opfattelse af, at det over for en række interessenter er vigtigt i højere grad at løfte en række meget anonyme institutioner ud af mørkets slør, ved at berette om resultater. I forlængelse heraf kan VR varetage legitimeringshensynet ved at vise, at forbruget af skatteborgernes penge sker på betryggende vis. For punkt 6 gælder det, at VR kommer til at bidrage til at fremme en økonomistyringskultur på bekostning af en regelorienteret kultur.

Det lyder godt. Men den administrative rationalisering bliver nok ikke så stor som ønsket. Således fremhæver flere embedsmænd i institutioner, at VR ganske vist har betydet en administrativ rationalisering med hensyn til Tillægsbevillingslovene (TB), men at ressourcerne i stedet er flyttet over på at sikre, at de mange tal i VR er definatorisk korrekte, mm. Desuden omfatter VR ca. 30 sider hver, og da der p.t. laves langt over 100 stykker, er det højst problematisk f.eks. i Finansudvalget og i Statsrevisoratet at foretage overordnede behandlinger på tværs af de enkelte regnskaber. Det vil sige, at deres betydning i behandlingen af kommende års finanslovsforslag bliver begrænset. Hvordan skulle politikerne overhovedet kunne behandle så mange regnskaber i én proces, når hver enkelt regnskabsresultatmålinger med tilhørende tal har en lang række vidt forskellige forudsætninger; enhver regnskabsmand ved, at det er meget tidskrævende at sætte sig ind i et sådant regnskab, og at det ofte kræver yderligere informationer at kunne fortolke tallene. Hvis man forsøger at sætte sig ind i de enkelte forudsætninger betyder det, at man måske til gengæld mister overblikket. Flere institutioner nævner også, at ved afleveringsfristen d. 15/5 for regnskabet for 1998 er næste års finanslov allerede langt fremme. Der er

## Giver det industrielle regnskabsvæsen mening i staten?

således ikke tegn på, at de vil blive brugt i behandlingen af kommende års finanslovsforslag. Selv om enkelte måske nok vil undre sig over disse forhold, er det for intet at regne mod de problemer, som er forbundet med at gå fra et regelorienteret bevillings- og kasseregnskab til en resultatorienteret økonomistyringskultur. Det er et megaspring, og kan man få de to forskellige styreformers til at hænge sammen?

Ved overgangen til en resultatorienteret virksomhedskultur dukker også spørgsmålet op om, hvad det kræver at skifte fra en kontrol- og regelkultur til en viden- og læringskultur. Ligeledes rejser der sig det store spørgsmål om, hvad det er for typer af resultater man vil måle – og hvordan? Således har flere nationale og internationale forskere peget på en lang række store problemer med at måle resultater i den offentlige sektor (Hopper, 1986; Laughlin, 1981; Broadbent et al., 1994). Det kan virke enkelt, men er ret så komplekst. I det følgende vil jeg ikke analysere alle intentioner men diskutere, hvorledes Finansministeriet og Rigsrevisionen har indskrevet sig i det industrielle regnskabsvæsen med hensyn til at måle resultater; hvad disse resultatmålinger kan bruges til, og endelig hvad disse valg betyder for VR's evne til at indfri intentionerne.

### Hvordan vil staten måle resultater – og til hvilke formål?

Måden, hvorpå ambitionen for statens økonomistyring skal operationaliseres, fremgår af Finansministeriets konceptuelle rapport om Virksomhedsregnskaber i staten (1995), ligesom den mere konkret (og mere ajourført) fremgår af Vejledningen i udarbejdelse af Virksomhedsregnskaber (Økonomistyrelsen, januar 1998); hele ambitionen ender ud i aktstykke 82, som er det retligt bindende for institutionerne.

På det konceptuelle plan i Finansministeriets rapport af 1995 er det væsentligste omkring resultatmåling den såkaldte »effekt kæde«, som er orienteret mod produktivitets- og effektivitetsbegrebet. Udgangspunktet for at operationalisere disse begreber er, at »effekterne af virksomhedens aktiviteter skulle udgøre grundlaget for resultatanalysen« (s. 38). Endvidere lyder det, at »aktiviteter inden for hvert hovedformål skal angives fysiske mål for produktionen« (p. 38). Ligeledes:

»Som udgangspunkt forudsættes virksomhedsoversigtens krav videreført som minimumskrav

i virksomhedsregnskabet, dvs. en opgørelse af aktiviteter, produkter eller ydelser beskrevet ved fysiske mål samt beregning af produktivitet eller udgifter pr. produceret enhed for hver af aktiviteterne«

Tanken om at ville opgøre aktiviteter, produkter og ydelser beskrevet i fysiske mål er sådan set udmærket, hvis man bare er opmærksom på, om aktiviteter mm. er rimeligt ens, idet man ellers kan segmentere aktiviteterne i bundter af mere ensartede aktiviteter. Det er primært med hensyn til beregning af totalomkostninger pr. aktivitet og omkostninger pr. produceret enhed, at staten for alvor begiver sig ind i det industrielle regnskabsvæsens tankegang. Og det gør Finansministeriet uden videre diskussion. Man kommer lidt ind på nogle af problemerne, men kun i forhold til de såkaldte markedsstyrte og omkostningsdækkede områder, dvs. ikke det primære bevillingsfinansierede område. I den sammenhæng lyder det, at:

»Da der er tale om udelelige udgifter må fordelingen foretages ved anvendelse af fordelingsnøgler. De hyppigst anvendte fordelingsnøgler er lønandele eller omsætning, hvor fællesudgifterne fordeles proportionalt med lønudgifternes henholdsvis omsætningens fordeling på de enkelte områder. Alternativt kan der foretages en mere detaljeret vurdering, hvor der anvendes fordelingsparametre i forhold til de enkelte områders belastning af fællesudgifternes forskellige elementer, dvs. administration, bygningsdrift, kvalitetsstyring m.v. Det er afgørende, at der i virksomhedsregnskabet redegøres for de principper, der er anvendt ved fordelingen af fællesudgifterne«.

(Finansministeriet, 1995, s. 47-48).

I forbindelse hermed, og altså ikke med de bevillingsfinansierede områder, åbner man for en regnskabsmæssig diskussion om økonomisk modellering med kalkulerer af produktomkostninger; herunder foretages en beskrivelse af mulighederne for at fordele udgifter (omkostninger) uden at diskutere de store problemer, som jeg i næste afsnit vil redegøre for.

Når man går fra den konceptuelle og trods alt mere diskuterende TB II-rapport og ned til Vejledningen af januar 1998 (og forankret retligt i aktstyk-

## Giver det industrielle regnskabsvæsen mening i staten?

ke 82) ser man, at idéerne i rapporten er blevet suppleret med yderligere en idé om, hvad de frembragte tal skal *anvendes* til:

»Det er departementernes opgave at sikre, at det er muligt at sammenligne virksomhedsregnskaber for ensartede institutioner. Kravet om mulighed for sammenligning gælder på tværs af Finanslovens hovedkonti. Det indebærer bl.a., at departementet i samarbejde med de berørte institutioner må opstille fælles krav til form og indhold, herunder sikre, at opgørelsesmetoder er de samme i alle institutionerne« (Økonomistyrelsen, 1998, s. 16-17).

Således gøres ressortministerierne ansvarlige for at etablere produktivitet- og enhedsomkostningstal på en sådan måde, at disse tal kan sammenlignes på tværs af institutioner, som vurderes at være »ensartede«. Hermed abonnerer man på det industrielle regnskabsvæsens tankegang om benchmarking. Ligesom det gælder for tilvejebringelsen af selve produktivitetstallene kan man sige, at de problemer, der er forbundet hermed, ikke diskuteres overhovedet, og det på trods af at sådanne sammenligninger kræver, at tallene stilles op på en ensartet måde. Hvad det egentlig er der sker, når tallene opgøres på en tvungen måde til eksterne formål, virker ikke overvejet. Er det 'rimelige' tal at arbejde med når vi ved, at institutionerne har deres egne interne tal?

*Pointen* er således, at Finansministeriet negliger at diskutere de problemstillinger, der er forbundet med at annektere et sådant regnskabsmæssigt perspektiv i form af produktivitet, enhedsomkostninger og benchmarking. Ligeledes efterlades effektivitetsbegrebet uden diskussion. I det følgende

vil jeg derfor diskutere de problemer, der fra forskningsmæssig side er rejst omkring beregning og brug af de centrale regnskabsmæssige begreber i både private og offentlige organisationer. Denne fokusering gælder dog ikke effektivitetsbegrebet, som i VR ikke på nogen måde tages alvorligt.

### Den industrielle regnskabstankegang, som staten har ladet sig inspirere af – og problemerne hermed

Det industrielle regnskabsvæsen har pr. tradition haft den primære interesse at kunne påvirke det samlede økonomiske resultat for virksomheden. Profitmaksimering har således traditionelt været defineret som det væsentligste. Metoden til at påvirke det økonomiske resultat har gået på at identificere de styringsopgaver, som den enkelte virksomhed har. Til disse styringsopgaver hører således en række beslutninger, som nødvendigvis må informeres af økonomisk information. Både styringsopgaver og styringsinformation kan i princippet udledes af en analyse af hver enkelt virksomheds økonomistruktur (Skærbæk, 1995). Den styringsopgave, som imidlertid er relevant for langt de fleste virksomheder, er selve produktkalkulationen. Hvad tjener vi på de enkelte produkter, og hvilke produkter skal vi satse på at sælge og i hvilken mængde? Denne type beslutningssituation er af og til også informeret af de såkaldte enhedsomkostninger, som siger noget om, hvad det i gennemsnit koster at producere 1 styk givet produkt/ ydelse. Hertil har regnskabsvæsenet etableret en række forskellige omkostningsbegreber, som det her vil føre for vidt at gå ned i. En dominerende sontring er dog den såkaldte funktionsvise omkostningsklassifikation:

Denne tankegang med de angivne sontringer le-

Tabel 1. Den funktionsvise omkostningsklassifikation, Atkinson et al. (1997, ss. 89-90)

|   |
|---|
| Alle omkostninger = Produktionsomkostninger + Ikke produktionsomkostninger  |
| Produktionsomkostninger = Direkte omkostninger + Indirekte omkostninger   |
| Direkte omkostninger = Materialer, arbejdskraft, mv.  |
| Indirekte omkostninger = Andre produktionsomkostninger, f.eks. værkfører, kvalitetsinspektioner, råvarehåndtering, lagerhåndtering, mv. |
| Ikke produktionsomkostninger = Distribution, salg, marketing, R&D, mm.  |

## Giver det industrielle regnskabsvæsen mening i staten?

der til opgaven med at allokere omkostninger til omkostningsobjekter, som f.eks. kan være et produkt, en produktlinie eller en afdeling, med henblik på at beregne objektets samlede omkostninger. Herved kan man måle det omkostningsmæssige forbrug for det enkelte objekt.

For at gøre det opstår den situation, at virksomheden skal tage stilling til 1. OM de indirekte omkostninger overhovedet skal fordeles, 2. HVILKE af de indirekte og ikke produktionsrelaterede omkostninger der skal fordeles, og endelig 3. HVORDAN de skal fordeles:

Ad 1: OM man skal allokere via en række algoritmer? Der er ganske mange og uafklarede meninger herom, og man vil ende i en meget omfattende diskussion af, om det er dækningsbidragsmodellen, fuld fordeling eller aktivitetsbaseret omkostningsfordeling (ABC), man skal vælge. Fortalerne for dækningsbidragsmodellen vil således ikke anbefale en omkostningsfordeling, da de anser fordelingsnøgler for at være arbitrære. Fortalerne for fuld fordeling vil typisk foretage fordeling, men oftest kun med en til to fordelingsnøgler (typisk omsætning eller lønforbrug). Endelig vil fortalerne for ABC vælge nogle andre typer af fordelingsnøgler, som mere er baseret på aktivitetsrelaterede træk på omkostninger (f.eks. antallet af råvarer, maskinomstillinger, antal forsendelser, mm.). Der er således rum for en stor diskussion med flere mulige udfald.

Ad 2: HVILKE omkostningstyper skal fordeles?

- IT-afdelingen (edb-anlæg, mm.)
- Direktionen
- Kantinen
- Rengøringen
- Personaleafdelingen
- Økonomiafdelingen
- Diverse andre støtteafdelinger

I teori såvel som i praksis er der mange forskellige meninger om, hvilke omkostningsposter der kan fordeles og ikke fordeles. Der har nok været en tradition for, at de ikke produktionsrelaterede omkostninger ikke blev fordelt ud på de enkelte omkostningsobjekter (f.eks. aktiviteter eller produkter), fordi der – efter manges mening – ikke kunne findes fordelingsnøgler, der på nogen hensigtsmæssig måde afspejlede omkostningsobjektets træk på disse ikke produktionsrelaterede omkostninger. Man

må nok sige, at denne praksis i forbindelse med etableringen af de store koncerner er ved at skride. De store, ikke produktionsrelaterede omkostninger såsom fælles edb-systemer, koncernhovedkvarterer, mm., forsøges således fordelt i mange koncerner i dag. Tendensen – som forfatteren ser den – er, at der i de edb-baserede økonomisystemer indlægges en lang række fordelingsnøgler, som bryder med den forsigtighed, der tidligere prægede regnskabsvæsenet. I staten såvel som i de private koncerner er det en relevant diskussion at føre, om denne praksis nu også giver mening. Min opfattelse er, at det er u hensigtsmæssigt at indlægge en række mere eller mindre uigennemskuelige fordelingsnøgler, idet de herved fremkomne tal kommer til at fremstå som »sandheder«, selv om de bygger på forudsætninger, der ofte vil kunne udfordres substantielt. Derfor bør staten være sig meget bevidst i valget af, hvad der fordeles.

Ad 3: HVORDAN skal omkostningerne fordeles?

- En fordelingsnøgle (traditionel fuld fordeling ud fra f.eks. omsætningsandele)
- Flere aktivitetsbaserede fordelingsnøgler (f.eks. ud fra Activity Based Costing?).

Diskussionen bliver her, hvilke fordelingsnøgler man skal vælge. Skal man, som under den fulde fordeling, vælge omsætning eller lønandele som allokeringnøgler; eller hvis man vælger ABC, hvilke aktivitetsbaserede nøgler er så relevante?

Der er mange forskellige meninger om svarene på disse 3 spørgsmål. Men uanset hvilke valg en virksomhed foretager, vil der være tilhørende og meget væsentlige forudsætninger for, hvordan de endelige beregninger kan tolkes og bruges. Man skal endvidere huske på, at med hensyn til 2 og 3 (men også 1 naturligvis) er der en lang række valg, som hver især påvirker de resultater, der kommer ud af beregningen. For at kunne tolke sådanne tal, må man være godt informeret om beregningernes delelementer – det er formentlig de færreste, der er det – og det er faktisk forudsætningen for, at politikerne kan bruge tallene som udgangspunkt for deres prioritering, ligesom det også er forudsætningen for, at Rigsrevisionen kan vurdere tallene rimeligt. Som nævnt i afsnit C gør Finansministeriet og Rigsrevisionen sig tilsyneladende ikke nogen større overvejelser om, hvorledes disse tal beregnes.

## Giver det industrielle regnskabsvæsen mening i staten?

### Enhedsomkostningsbegrebet

Med hensyn til enhedsomkostningerne er de kun blevet brugt på produktionsvirksomheder; selv i ordreproducerende virksomheder får enhedsomkostningsbegrebet en anden betydning, f.eks. i form af projekter og ordrer, som ofte vil være forskellige. Men hvad ligger der i enhedsomkostningsbegrebet for produktionsvirksomheder?

Hvis vi går ned i den teoretiske litteratur viser det sig, at det egentlig er et ganske enkelt begreb. Idéen er simpelt hen at beregne dem *ved at dividere alle 'omkostninger' med antallet af leverede produkter*. Hvis en given produktionsvirksomhed således pr. periode producerer 1000 cykler, fås enhedsomkostningerne ved at dividere omkostningerne – lad os sige én million – med de 1.000 cykler. Herved fremkommer en enhedsomkostning pr. cykel på 1.000 kr. Ganske enkelt!

Nu er virkelighedens verden dog noget mere kompliceret, jvf. diskussionen ovenfor: Hvad er det for omkostninger, som divideres med antallet af leverede produkter? Hvilke omkostninger indeholder beregningen, og hvordan er fordelingsnøglerne definerede? Dette er vigtige oplysninger at medtage, når enhedsomkostningen skal vurderes. Ligeledes knytter enhedsomkostningen sig til produktionsvirksomheden, som i sin oprindelige betydning har særlige karakteristika. Upchurch (1998) fremhæver således, at omkostningsbetragtningen i servicevirksomheder, hvad enten de er private eller offentlige (men han bruger en investeringsrådgivningsvirksomhed som eksempel!), adskiller sig fra de øvrige virksomhedstyper (produktions-, ordre- og handelsvirksomheder) på 4 dimensioner: heterogeneity, simultaneity, perishability and intangibility (Upchurch, 1998, p. 48-49).

Ad 1 med heterogenitet mener han, at hvert enkelt produkt er unikt, nemlig afhængende af hver enkelt kundes ønsker, behov og krav.

Ad 2 med simultaneity menes, at for en servicevirksomhed vil der altid være et time-lag imellem modtagelse af ordren/opgaven/rekvisionen, mm. og serviceaktivitetens udførelse, ligesom hver enkelt rekvirent af forskellige årsager kan stille forskellige krav til, hvornår opgaven skal udføres.

Ad 3 perishability angår det forhold, at ydelserne er forgængelige og kan være svære at ændre på

siden hen (her kommer rådgivningselementet stærkt frem).

Ad 4 intangibility vil sige, at produktet er uhåndgribeligt i form af, at det ikke kan ses og føles på samme måde, som et produkt fra en produktionsvirksomhed.

Dette betyder samlet, at produkterne på væsentlige punkter adskiller sig fra produktionsvirksomhederne. Derfor giver enhedsomkostningsbegrebet kun mening for statslige virksomheder, som har en produktion, og hvis produktionsprocesser og output er ens (eller omtrent ens, om man vil). Denne form for reservation rammer staten med eftertrykkelighed, idet staten netop ikke har mange industrivirksomhedslignende institutioner, ligesom omkostningsstrukturen er karakteriseret ved de relativt meget store indirekte og ikke produktionsrelaterede omkostninger, heterogene ydelser, immaterielle ressourcer samt begrænset omkostningsreversibilitet. Forudsætningerne for overhovedet at bruge sådanne beregninger holder således ikke for mange offentlige virksomheder. Hansen & Mowen (1991) er helt på linie hermed, idet de for enhedsomkostningsberegningen forudsætter en række ensartede produktionsprocesser og produkter. De eksempler, som efter deres mening ligger inden for definitionen er f.eks. checkindløsning, tandrensning, lufttransport mellem to destinationer, elektronisk postsortering, osv. Kun relativt få af statens institutioner vil formentlig kunne genkende sig selv i disse eksempler – og så er jeg ikke kommet ind på de store problemer, der også er i produktionsvirksomheder med hensyn til at sammenligne produktivitet mellem tilsyneladende ens produktlinier.

### Benchmarking – sammenligning af produktivitetstal mellem institutioner

Den traditionelle benchmarking tankegang tager ofte afsæt i værdikædetankegangen. Denne beskriver som bekendt virksomheden ud fra en række elementer som f.eks. salg, produktion, distribution, indkøb, administration, mm. Idéen er herefter at fremskaffe information om, hvordan f.eks. konkurrentens værdikæde ser ud og hvor store omkostninger der medgår til hver enkelt del af værdikæden, som derefter kan sammenlignes. Hvis en virksomhed f.eks. har meget større distributionsomkostninger end konkurrenten, kan den således begynde at spørge sig selv, hvordan det kan være, osv. Bench-

## Giver det industrielle regnskabsvæsen mening i staten?

markering har i private virksomheder typisk den betydning, at den kan bruges som inspiration for ledelsen til at styrke sin konkurrencesituation. Som regel er benchmarking noget, som sker på ledelsens eget frie initiativ.

Den måde, hvorpå benchmarking fremtræder i VR, adskiller sig herfra på to punkter. For det første er benchmarking i VR noget obligatorisk, som det påhviler de pågældende ressortministerier at etablere. Som led heri skal ministerierne sikre sig, at tallene gøres sammenlignelige mellem institutionerne. Det stiller krav om, at institutionerne tilpasser nogle bestemte skabeloner, som oftest er forskellige fra de skabeloner, som de selv internt arbejder med. For det andet foregår benchmarking i VR på aggregerede tal. Som beskrevet ovenfor under enhedsomkostningsbegrebet er beregningerne, der fører frem til sådanne resultater, meget afhængige af de valg man foretager omkring beregningsprincipper; en hvilken som helst anden udspekuleret økonom kunne med stor sandsynlighed modgå denne beregning med en

anden beregning. Benchmarking egner sig således ikke som udgangspunkt for Rigsrevisionens kontrol, men kunne mere meningsfuldt bruges som internt styringsinstrument ved at give inspiration til at revurdere produktionsprocesser eller serviceudformningen. Som det ser ud nu, fremmes denne tanke ikke af VR.

### Det Kongelige Teater – Et eksempel på anvendelsen af det industrielle regnskab i staten

Under de givne rammer vil jeg nøjes med at give ét eksempel på, hvad der kan komme ud af at anlægge det industrielle regnskab på en offentlig organisation, nemlig Det Kongelige Teater; et teater, de fleste kan forholde sig til. Når jeg udvælger Det Kongelige Teaters virksomhedsregnskab er det ikke, fordi Det Kongelige Teater har gjort noget forkert, men mere fordi de har gjort det, som Finansministeriet og Rigsrevisionen har bedt dem om at gøre. Oven i købet har teatret også fået ros for det på

Tabel 17. Ballettens driftsregnskab i mill. kr., 1996-prisniveau (København)

|                     | regnskab 1993 | regnskab 1994 | regnskab 1995 | regnskab 1996 |
|---------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| Billetsalg          | -13,8         | -16,9         | -16,4         | -21,2         |
| Øvrige indtægter    | -0,9          | -0,6          | -1,9          | -1,7          |
| Udgifter            | 46,0          | 45,4          | 45,1          | 52,3          |
| Dækningsbidrag      | -31,3         | -27,8         | -26,8         | -29,4         |
| Ressourcetræk       |               |               |               |               |
| i øvrige afdelinger | 36,8          | 29,0          | 32,6          | 39,3          |
| Nettoudgifter       | 68,1          | 56,9          | 59,4          | 68,7          |

Tabel 18. Ballettens aktiviteter i København

|                  | regnskab 1993 | regnskab 1994 | regnskab 1995 | regnskab 1996 |
|------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| Opførte værker   | 26            | 30            | 32            | 31            |
| Nyproduktioner   | 4             | 13            | 17            | 3             |
| Opførelser       | 133           | 149           | 137           | 142           |
| Tilskuere        | 133.000       | 150.000       | 145.000       | 161.000       |
| Sædebelægning*   | 84            | 90            | 89            | 90            |
| Værdibelægning** | 66            | 76            | 76            | 77            |

\* Sædebelægning udtrykker den relative andel af solgte sæder i forhold til den totale sædekapacitet.

\*\* Værdibelægning udtrykker den relative omsætning af billetter i forhold til det totale omsætningspotentiale.

## Giver det industrielle regnskabsvæsen mening i staten?

Tabel 19. Indikatorer for ballettens produktivitet i København

|                              | regnskab 1993 | regnskab 1994 | regnskab 1995 | regnskab 1996 |
|------------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| Nettoudgift pr. tilskuer     | 512 kr.       | 379 kr.       | 410 kr.       | 426 kr.       |
| Nettoudgift pr. opførelse    | 512.000 kr.   | 381.000 kr.   | 434.000 kr.   | 484.000 kr.   |
| Nettoudgift pr. nyproduktion | 17,0 mill kr. | 4,4 mill kr.  | 3,5 mill kr.  | 22,9 mill kr. |
| Nettoudgift pr. opført værk  | 2,6 mill kr.  | 1,9 mill. kr. | 1,9 mill. kr. | 2,2 mill kr.  |

Økonomistyrelsens årlige Økonomistyringskonference. Nedenfor vises et uddrag af et ellers omfattende regnskab. Tabellerne for balletten udgør principielt en meget væsentlig del af den resultatanalyse, som er lavet for teatret, idet resultaterne for operaen, skuespillet og kapellet følger samme model. Nedenstående uddrag er fra regnskabet for 1996, som dækker balletten:

Det første, der springer i øjnene er, at dækningsbidraget som begreb opræder; det er sådan set o.k., hvis man bare glemmer gammel lærdom. Et dækningsbidrag er således noget der fremkommer, når man fra indtægterne fratrækker stykomkostningerne (omtrent lig de direkte omkostninger). Man kan spørge om teatret forestiller sig, at de anførte udgifter er lig med stykomkostningerne? Hvis man har en sådan forestilling må man sige, at det i hvert fald ikke holder, da de anførte udgifter hovedsagelig dækker over indirekte produktionsomkostninger. Dækningsbidraget er typisk noget, der forekommer i den private sektor, så bare brugen af begrebet er i sig selv nok. Har man dækningsbidraget og dets tankegang i baghovedet, må man sige, at der er lang vej til målet.

Efter således at have opgjort negative dækningsbidrag fratrækkes posten »ressourcetræk i øvrige afdelinger«. Dette ressourcetræk dækker formentlig over udgifter i forbindelse med dekorationer, kostumer, lys og lyd, mm.; dvs. udgifter, som hvis de omsættes til omkostningsbegrebet, hovedsagelig dækker over indirekte produktionsomkostninger (vi får ingen oplysninger om hvilke). For at fordele disse omkostninger, har teatret måttet benytte en eller flere fordelingsnøgler. Uanset hvilke(n) nøgler de måtte have brugt (er ikke oplyst) er det yderst interessant, hvordan dette er sket. Bagved ligger tre beslutninger: 1. Dels om teatret nu skulle fordele »ressourcetrækket i de øvrige afdelinger«, selvom det

ikke er helt irrelevant, hvis man ønsker at måle det samlede omkostningsforbrug på balletten, 2. Hvilke omkostninger skal man medtage under »ressourcetrækket i de øvrige afdelinger«? Er teaterchefens løn og portefølje, bygninger, mm. med? Og skal de med? Dermed kommer så afskrivningsproblematikken frem, selv om jeg her helt vil gå uden om den meget omfattende diskussion om, hvordan man kan beregne afskrivningerne. 3. Hvordan skal vi fordele? Skal vi vælge én fordelingsnøgle eller flere aktivitetsbaserede nøgler, og hvilke fordelinger »tror« vi mest på? Det er hver især meget omfattende diskussioner med mange mulige beregningsresultater til følge.

Det hele ender ud med, at teatret beregner en stribe indikatorer for produktivitet ved at beregne de såkaldte nettoudgifter pr. tilskuer, opførelse, nyproduktion og pr. opført værk. På denne måde får enhedsomkostningsbegrebet en meget central plads i dette VR. Det mest interessante er beregningen af nettoudgiften pr. nyproduktion, som fra 1994 til 1996 svinger i utrolig høj grad. I en produktionsvirksomhed benytter man en sådan enhedsomkostning som udgangspunkt for en vurdering af, om enhedsomkostningerne er for store (for små); herudfra opstilles ambitioner om givne reduktioner. Med de svingninger, der rapporteres her, får tallene en helt anden mening end den, der i regnskabsvæsenet var tiltænkt, nemlig at arbejde på at få enhedsomkostninger til at falde successivt. Disse tal giver således ikke mening som produktivitetstal, som er det Rigsrevisionen og andre vil kontrollere og følge op på. At tallene så kan få den betydning, at de kan give anledning til en debat om, hvorvidt teatret kan leve med disse store udsving i omkostningerne på nyproduktioner fra år til år, er en helt anden sag.

Når man beregner enhedsomkostninger for f.eks. ballettens forestillinger sammenligner man forestil-



## Giver det industrielle regnskabsvæsen mening i staten?

linger, som er vidt forskellige mht. antal involverede skuespillere, forskellige dekorationer, mm. Når man laver enhedsomkostningsberegninger sammenligner man æbler og pærer, og tager på ingen måde hensyn til de kvalitetsmæssige forskelle mellem de forskellige forestillinger. Man skal huske på, at totalomkostningerne er upåvirkede af tilskuertallet hvilket betyder, at enhedsomkostningerne er en funktion af tilskuertallet, og ikke totalomkostningerne – selv om ræsonnementet kunne være, at man bør bestræbe sig på at hæve tilskuertallet. Det har man i forvejen værdibelægningsprocenten til at måle på. Og hvad er så pointen?

Man må huske på, at i produktionsvirksomheder er produkterne måske ens. Det er de ikke på Det Kongelige Teater. End ikke i en institution som Den Sociale Ankestyrelse er produkterne ens, selv om det kan være relevant at tælle producerede sager, mm.; men også her er der tale om mange forskellige sager, som adskiller sig med hensyn til kompleksitet af juridisk og medicinsk art.

De finansielle nøgletal, som skulle være det nye element ved VR, er ikke blevet spændende, men meget vilkårlige; pga. af en lang række uafklarede forudsætninger for brugen af begrebet ender det med, at institutionerne i deres virksomhedsregnskaber sammenligner æbler og pærer. Sådanne tal ender ofte med at blive genstand for politisk fortolkning, hvor de forskellige politiske partier bruger de tal, der passer bedst ind i de politiske tanker. Paradoksalt har tal en tendens til meget hurtigt at blive til 'fakta', også selv om der er alle mulige grunde til at mane til besindighed og være yderst forsigtig med at bruge (enheds-)omkostningsberegninger. Staten bør således i meget højere grad overveje, hvorvidt det overhovedet giver mening at præsentere dem i virksomhedsregnskaberne. Som mindstemål må staten se på produktionen og produkternes art ud fra de kriterier, som jeg har beskrevet i afsnit D, før man beslutter sig for at arbejde med (enheds-)omkostningerne ud fra en kontroltankegang.

### Konklusion

Konklusionen, som undertegnede ser den er, at den industrielle omkostningsbetragtning kun under udvisning af den allerstørste forsigtighed giver mening. VR bygger på resultatanalyser med omkostningsbegreber, herunder enhedsomkostningsbegrebet, som i bedste fald kan bruges internt i en organi-

sation til inspirationsanalyser. De egner sig ikke til at blive offentliggjort i en større sammenhæng, da de beregnede resultater bliver vurderet politisk og ikke analytisk, som det var meningen. Endnu værre bliver det, når Rigsrevisionen eller et ressortministerium vil bruge beregningerne til at lave sammenligninger mellem institutioner ud fra kontrolformål. Sådanne beregninger kræver at de tal, der sammenlignes, er nogenlunde ens; det kræver igen, at institutionerne skal tilpasse deres tal til fælles skabeloner, som for institutionerne ikke giver mening.

Disse forhold gør Virksomhedsregnskaberne til et dyrt, meget dyrt styringsritual, med en ringe styringsmæssig effekt til følge. Det bør staten ikke kunne leve med. Det er trods alt skatteborgernes penge, som bruges på noget relativt nyttesløst. Jeg er således ikke i tvivl om, at udbyttet for staten er alt for lille i forhold til de store ressourcer, der bruges på dem. Det er paradoksalt, at et styringskoncept, der var tænkt som en vigtig opbakning om den politiske beslutningsproces, i sig selv giver ringe nytte og mening (se Duetoft, 1998).

Staten bliver nødt til at interessere sig for det forhold, at institutionernes produkter ikke alene kan vurderes på de brugerrettede elementer (Beck Jørgensen & Melander (1992), men også på de almene ydelser, hvor der ikke direkte kan identificeres en klient eller bruger. Jeg er sikker på, at resultatanalysen kan komme til at give mere mening, hvis staten begynder at interessere sig for at måle institutionernes effektivitet med hensyn til varetagelsen af de almene ydelser. Det er på høje tid, da institutionerne stort set blot måles på mindre betydningsfulde produktionsmålinger og enhedsomkostninger. Under det regime vil der være en række institutioner, som uretmæssigt kommer slemt i klemme i Finansministeriets og Rigsrevisionens bedømmelser af institutioner. Således kan flere institutionsledere og politikere se, at den er gal (se f.eks. Duetoft 1998). Alt dette peger på, at industriregnskabet, som det er repræsenteret i Virksomhedsregnskaberne, tilsyneladende er blevet et mål i sig selv. Der er ikke tegn på, at de hensigtsmæssigt støtter op om den politiske beslutningsproces. Staten bør begynde at interessere sig mere for effektivitetsmålinger i en mere bred betydning, end det forholdsvis fattige og tilfældige bidrag, der fremkommer som resultat af anvendelsen af det industrielle regnskab i den offentlige servicekontekst.

## Giver det industrielle regnskabsvæsen mening i staten?

### Note

1. Jeg vil gerne takke mine kolleger Jens Aaris Thisted, Ivar Friis og Preben Melander for god inspiration i mit arbejde med artiklen. Ansvaret for artiklen er dog alene undertegnedes.

### Litteratur

Atkinson, A.A., R.D. Banker, R.S. Kaplan & S.M. Young (1997), *Management Accounting*. 2. udgave, Prentice Hall.

Beck Jørgensen, T. & P. Melander (1992), *Livet i offentlige organisationer*, DJØF's Forlag.

Broadbent, J., R. Laughlin & H. Willig-Atherton (1994), Financial controls and Schools: Accounting in 'Public' and 'Private' Spheres. I: *British Accounting Review*, 26, pp. 255-279.

Det Kongelige Teaters Virksomhedsregnskab for 1996.

Duetoft, P. (1998), Replik til artiklen »Virksomhedsregnskaber som den nye strategi i statens økonomistyring«. I: *Økonomistyring og Informatik*, nr. 5.

Hansen, D.R. & M.M. Mowen (1995), *Cost Management – Accounting and Control*. Cincinnati, South-Western College Publishing.

Hopper, T. (1986), Private Sector Problems posing as public sector solutions. I: *Public Finance and Accountancy*, Oct. 3.

Horn gren, C.T., A. Bhimani, G. Foster & S.M. Datar (1999), *Management and Cost Accounting*. London, Prentice Hall, Europe.

Horn gren, C.T. & G. Foster (1991), *Cost Accounting – A Managerial Emphasis*. New Jersey, Prentice Hall International Editions.

Laughlin, R.C. (1981), On the nature of accounting methodology. I: *Journal of Business Finance and Accounting* (8,3).

Upchurch, A. (1998), *Management Accounting – Principles and Practice*. London, Financial Times, Pitman Publishing.

Skærbæk, Peter (1995), Økonomistruktur og design af økonomiinformationssystemer. I: *Økonomistyring og Informatik*, nr. 4. DJØF's Forlag.

Skærbæk, Peter (1998), Virksomhedsregnskaber i Staten – den nye økonomistyringsstrategi. I: *Økonomistyring og Informatik*, nr. 5.

## Vejledning om manuskripter

- 1) Redaktionen modtager forslag til publicering. Manuskripterne bedømmes af redaktøren og evt. redaktionspanelet. Manuskripterne returneres normalt ikke. Redaktionen påtager sig intet ansvar for indsendte manuskripter.
- 2) Godkendte artikler skal indsendes på papir og diskette. Disketter skal være 3,5", og der kan skrives i programmer som Word Perfect, Word, o.l. Artiklerne må højst være på 28.000 enheder inkl. grafik og tabeller, således at en artikel max. fylder 6 færdigtrykte sider.
- 3) Der vedlægges en kort sammenfatning (max. 50 ord) til indledning, samt forfatteroplysninger og et vellignende foto.
- 4) Noter – så få som muligt – nummereres fortløbende i artiklen. Litteraturhenvisning anføres med forfatternavn, år og sidehenvisning (eks.: P.Olsen, 1980, s.10). I litteraturlisten anføres forlag, udgivelsessted og -år, evt. tidsskriftnavn, -nummer og årgang.
- 5) Forfatterne modtager et ombrudt aftryk af artiklen til korrekturlæsning og 15 frieksemplarer af det nummer, i hvilket artiklen er publiceret.
- 6) Offentliggjorte artikler honoreres.

### Deadline for manuskripter

1999/7: Tema: *Bolig- og bypolitik*  
1999/8: 27.09.1999