

# Informationsgrundlaget for fleksibilitet, produktivitet og likviditet\*)

---

Af Palle Hansen\*\*)

## *Resumé*

*Man kan ikke påstå, at der råder klarhed endsige enighed i virkelighedsopfattelsen af hvordan informationsgrundlaget bør være i forbindelse med fleksibilitets- og produktivitsstyringen i vore virksomheder. Det gælder ikke mindst hvad angår økonomiinformation.*

*I artiklen gøres op med nogle fordrejede og diffuse virkelighedsopfattelser især hvad angår omkostningsforløbet, der har haft til følge, at den regnskabsinformation, der produceres mange steder ikke alene er værdiløs, men direkte farlig for en lønsom fleksibilitets- og produktivitsstyring.*

Man kunne begynde med at rejse spørgsmålet: Hvilke af de tre nævnte problem- og styringsområder (fleksibilitet, produktivitet og likviditet) der er af størst betydning for en virksomheds overlevelsessevne og fortsatte trivsel.

Prioritetsrækkefølgen må blive: (1) fleksibilitetsstyringen; (2) produktivitsstyringen og (3) likviditetsstyringen.

---

\*) Foredrag den 27. oktober 1979, Høstkonferencen Norske Siviløkonomers Forening, Bergen.

\*\*) Professor ved Handelshøjskolen i København.

# Informationsgrundlaget for fleksibilitet, produktivitet og likviditet\*)

---

Af Palle Hansen\*\*)

## *Resumé*

*Man kan ikke påstå, at der råder klarhed endsige enighed i virkelighedsopfattelsen af hvordan informationsgrundlaget bør være i forbindelse med fleksibilitets- og produktivitsstyringen i vore virksomheder. Det gælder ikke mindst hvad angår økonomiinformation.*

*I artiklen gøres op med nogle fordrejede og diffuse virkelighedsopfattelser især hvad angår omkostningsforløbet, der har haft til følge, at den regnskabsinformation, der produceres mange steder ikke alene er værdiløs, men direkte farlig for en lønsom fleksibilitets- og produktivitsstyring.*

Man kunne begynde med at rejse spørgsmålet: Hvilke af de tre nævnte problem- og styringsområder (fleksibilitet, produktivitet og likviditet) der er af størst betydning for en virksomheds overlevelsessevne og fortsatte trivsel.

Prioritetsrækkefølgen må blive: (1) fleksibilitetsstyringen; (2) produktivitsstyringen og (3) likviditsstyringen.

---

\*) Foredrag den 27. oktober 1979, Høstkonferencen Norske Siviløkonomers Forening, Bergen.

\*\*) Professor ved Handelshøjskolen i København.

Hvis vi ved *fleksibilitet* forstår: en virksomheds evne til at tilpasse sig de skiftende vilkår – altså at være ajour med sin *outputtilpasning* (markeds-tilpasning i videste forstand) – turde det være indlysende, at er det tilfældet, så vil virksomheden være i stand til at optimere sin dækningsbidragsindtjening og som følge heraf kunne fremvise en relativ fin lønsomhed, selv hvor produktiviteten kunne ønskes bedre.

Ved *produktivitet* må forstås evnen til at få størst mulig output med mindst mulig ressourceforbrug. Hvor fleksibilitetsstyringen således går på en ajour ført *outputtilpasning* går produktivetsstyringen altså på en »streamlining« (rationalisering) af forbruget af *inputressourcerne* (mandskab og teknologi).

Der er således med udtrykket produktivitet tale om bestræbelser for at gennemføre en effektiv *omkostningsstyring*. Selvsagt vil den altid være af stor betydning for lønsomheden, men man kan næppe vente så store resultater af produktivetsstyringen, som man kan af en optimal fleksibilitetsstyring. Derfor placerer jeg produktivetsstyringen som nr. 2 i prioritetsrækken.

## Likviditetsproblemet er et symptom

*Likviditetsproblemet* og dermed likviditetsstyringen, som jeg placerer som nr. 3 – måske til forbavselse for nogle – er af en anden beskaffenhed end de to andre. Man kan sige, at likviditetsproblemet aktualitet og betydning på det nærmeste er omvendt proportional med hvordan virksomheden mestrer fleksibilitets- og produktivetsstyringen.

Har virksomhedsledelsen således held med at tilpasse sig i markedet og med omkostningsstyringen vil den næppe komme ud for belastende likviditetsproblemer. Den kan selvsagt i en fremgangsperiode komme til at opleve *likviditetsmangel*. Men mulighederne for at løse dette problem (gennem lån, tilbageholdelse af overskud, evt. neddæmpning af aktiviteten) er betydeligt gunstigere end i de tilfælde, hvor virksomheden ikke er tilpasningsdygtig på markedsfronten og måske heller ikke m.h.t. at styre omkostningerne. Så kommer den let til at lide af overskudsanæmi (for lidt overskud eller måske direkte underskud) og så varer det ikke længe førend den havner i en *likviditetskrise* af en helt anden beskaffenhed.

Og er virksomheden først havnet dér er den for det meste indfanget i en yderst smertelig – ond – cirkel, som det er overordentlig svært at vriste sig ud af.

Er der få eller slet ingen penge i kassen siger det sig selv, at der må ofres ekstraordinært mange ledelses- og stabskræfter på selve *likviditetsstyringen*, der altså i en sådan situation kommer til at dreje sig om at strække kreditten og undgå udgifter, der ikke giver indtægtseffekt straks – kort sagt for bare på kort sigt at kunne overleve.

Kræfter som – netop i en sådan situation – langt hellere, hvis der var råd til det, burde sættes ind på markedstilpasning, udvikling og bedre omkostningsstyring.

I værste fald trues overlevelsesevnen direkte – i andre tilfælde går det mere gradvist udover ledelsens bevægelsesfrihed. Der er ikke råd til at satse på nye ideer – på fremtiden. Man er tvunget i defensiven. Så med en ligefrem selvforstærkende kraft – og medens den betrængte ledelse slås med likviditeten – styrer virksomheden langsomt, men sikkert mod tilintetgørelsen. I sådanne tilfælde rykker, selvsagt, likviditetsproblemet og likviditetsstyringen op på 1. plads i prioritetsordenen.

Der er mange virksomheder i dag, som befinder sig et eller andet sted på denne skråvej fra at være infleksibel og opvise sløj produktivitet – over overskudsanæmien mod likviditetsmangel og den endelige afslutning.

De ses tydeligt af den dominerende plads likviditetsstyringen har, både i virksomhederne, i faglitteraturen og i debatten mellem økonomer. Likviditetsproblemet er altså et symptom på, at det står dårligt til på de to andre områder: fleksibilitetsstyringen og produktivitetsstyringen.

Derfor er det på disse to områder der i tide bør sættes ind – i mange virksomheder betydelig mere energisk og begavet – hvis de skal undgå at komme i den ulykkelige likviditetsklemme.

## Fleksibilitetsstyringen

Jeg var indledningsvis inde på, at man kan beskrive *fleksibilitetsstyringsområdet* som det, der har med virksomhedens outputtilpasning at gøre, altså markedstilpasningen i videste forstand – især produkttilpasning, kundetilpasning, salgstilpasning o.s.v.

For mig at se kan denne udadvendte tilpasning til markedet i hovedsagen ske på to måder: (1) gennem ren *innovation* (altså gennem egentlige nyskabelser, herunder radikale forbedringer af især produkter og salgsmetoder) (2) gennem en *tilpasning* indenfor rammerne af de bestående politikker (altså især på, på et bestående produktsortiment og overfor en eksisterende kundemasse, at forfølge lønsomme indtjeningsmuligheder og sanere eksisterende tabskilder).

Hvad angår *informationsgrundlaget* i forbindelse med rene *innovation* har jeg svært ved at se, at der kan præsenteres specifikke informationsværktøj endsige nogen general informationssystematik for et sådant udviklingsarbejde. Det er klart, at mange former for analyser f.eks. af kundeadfærd og af potentielle kundebehov, af anvendelsesmuligheder for nye råmaterialer og meget andet er af betydning, men vi er jo her inde på et felt hvor det er *kreativiteten* d.v.s. selve skaberkraften, der tæller og hvor altså usædvanlig kombinationsevne og til tider ligefrem *intuition, udholdenhed og motivation* er af afgørende betydning.

Indtil videre lærer vi nok mest om *innovation* og dets informationsgrundlag fra de praktikfald, som med mellemrum dukker op.

Er det således ikke muligt at præstere en egentlig kortlægning af informationsgrundlaget i forbindelse med den rene *innovation* så stiller sagen sig betydeligt bedre hvad angår den anden form for fleksibilitetsstyring: *tilpasningen indenfor rammen af de bestående politikker*.

Specielt fordi det informationsgrundlag, der er behov for her, i hovedsagen kan hentes fra virksomhedens egne interne data – især dens økonomidata. Og ikke – som tilfældet er for den rene *innovations* vedkommende – hvor informationsgrundlaget, når man *ex-post* betragter en succesrig nyskabelse, som oftest fremtræder som en mere eller mindre diffus blanding af især eksterne data.

Men fordi fleksibilitetsstyringen indenfor rammerne af bestående politikker åbenbart i stor udstrækning kan ske på et internt informationsgrundlag er dermed ikke sagt, at der hersker enighed om hvordan dette informationsgrundlag bør udformes.

Tværtimod er situationen ude i virksomhederne – i hvert fald i alt for mange – ret så frustrerende og beklagelig, især hvad angår den påkrævede *økonomiinformation*.

## Kapacitetsregnskabet egner sig for fleksibilitetsstyring

Sagen er jo, som mange ved, at der i praksis og teorien eksisterer to væsensforskellige modelforestillinger for udarbejdelse af økonomiinformation til styringsformål.

En *traditionel* model, som er meget udbredt og som har eksisteret i mange år, men som efter min og andres mening er aldeles ubrugelig i forbindelse med fleksibilitetsstyringen. Og så eksisterer der en anden model, opstået, udviklet og finpudset gennem de sidste 25-30 år, som – i kraft af den virkelighedsopfattelse den hviler på, og de *enkle økonomibegreber og nøgletal* der er en følge heraf – netop skaber det informationsgrundlag, der behøves for en resultatrig fleksibilitetsstyring.

Jeg tager det sidstnævnte konstruktive værktøjsapparat kaldet *kapacitetsregnskabet*, først. Pladsen tillader ikke en omløftende dokumentation, men jeg håber, ved at pege på de centrale egenskaber ved dette regnskab, at kunne begrunde hvorfor det er egnet for *fleksibilitetsstyringen*, og hvorfor det kan give store resultater.

Kapacitetsregnskabet bygger på den udiskutable realitet, at en virksomhed – anskuet helt fundamentalt – fungerer som en »kapacitetsudnyttelsesmaskine«. Sådan at forstå, at der, for at kunne indstyre det påkrævede dækningsbidrag, først må opofres to typer *kapacitetsressourcer*. Den ene slags kapacitetsforbrug kan man kalde *driftskapacitet*. Den består i hovedsagen af de i virksomheden arbejdende menneskelige og maskinelle ressourcer.

Den anden type kapacitet er *kapitalkapaciteten* d.v.s. de penge, der må investeres i f.eks. lagre og debitorer for at dækningsbidragsindstyringen kan finde sted.

Vil man – i analyser – indfange de til enhver tid eksisterende tilpasningsmuligheder (for indtjening af større dækningsbidrag eller for at kunne tilstoppe eksisterende tabskilder) kommer man ikke uden om at opbygge analyserne på denne kapacitetsudnyttelsesmodel.

Den vil kunne producere analyser, der virkelighedsnært afspejler *indtægtssektorernes relative lønsomhed* – specielt illustreret i de to hovednøgletal: *kapacitetsgraden* og *afkastningsgraden*.

*Kapacitetsgraden* afspejler forholdet mellem indtjent dækningsbidrag pr. indtægtssektor og opofret *driftskapacitet* (f.eks. dækningsbidrag pr. maskintime for hver varegruppe; dækningsbidrag pr. opofret sælgerti-

me pr. kunde resp. kundegruppe eller dækningsbidrag pr. m<sup>2</sup> for hver salgsafdeling i et varehus).

*Afkastningsgraden* derimod afspejler dækningsbidragsindtjeningen i respektive indtægtssektorer pr. investeret kapitalkrone (altså procent-afkastet af kapital investeret i respektive varegrupper, kundegrupper, filialer, divisioner og andre typer indtægtssektorer).

Det skulle ikke være nødvendigt at gå mere i detaljer med kapacitetsregnskabet grundidé for at dokumentere, at man med denne kapacitetsudnyttelses-information og de nævnte nøgletal lige præcis har det realistiske, forenklede økonomiværktøj, der er brug for i *fleksibilitetsstyringen*.

For en sikkerheds skyld vil jeg dog komme med et par uddybende bemærkninger.

Lad mig først præcisere, at hvad jeg just beskrev som kapacitetsregnskabet karakteristika ikke på nogen måde er identisk med den udbredte overfladiske og nok så uheldige betegnelse: *dækningsbidragsregnskab*.

Jeg forstår faktisk ikke hvad folk mener, når de taler om dækningsbidragsmetoden. Helt selvkært opereres der i kapacitetsmodellen med dækningsbidragsbegrebet, men her er jo blot tale om et enkelt begreb blandt flere. For informationen stopper naturligvis ikke med dette begreb.

For det første indgår i kapacitetsregnskabet informationsmodel to *dækningsbidragsbegreber*, der har væsensforskellige begrebsindhold.

*Dækningsbidrag I* er det alment kendte der fremkommer ved at der fra indtægtssektorens indtægt fratrækkes de dertil opofrede *stykombkostninger*. (Jeg gør lige i forbifarten opmærksom på, at der ikke uden videre kan sættes lighedstegn mellem såkaldte »variable« omkostninger og stykombkostninger. Så uafset at dækningsbidrag I begrebet er alment kendt, har jeg mine grunde til at betvivle, hvor virkelighedsnært det er afgrænset rundt omkring).

*Dækningsbidrag II* fremkommer ved, at der fra en indtægtssektors dækningsbidrag I fratrækkes de til fremme af dækningsbidrag I-indtjeningen disponerede, såkaldte *særbestemte kapacitetsomkostninger* (f.eks. direkte satset reklame for en bestemt varegruppe, disponeret fast sælgerløn pr. distrikt o.l.). Dækningsbidrag II begrebet er derfor en nok så vigtig økonomikomponent indenfor kapacitetsmodellen.

Men kapacitetsmodellen indbefatter et par karakteristiske komponenter mere. Nemlig (1) måleenheder for opofring af den del af *driftskapaciteten*, der ikke er disponeret særbestemt for en enkelt indtægtssektor, men derimod disponeret *sambestemt* (fælles) for to eller flere indtægtssektorer (f.eks. et maskinanlæg, der producerer to eller flere varegrupper; et gulvareal, der udnyttes til to eller flere salgsafdelinger; eller en konsulents arbejdstimer, der udnyttes til to eller flere typer opgaver). Uden tilmåling til indtægtssektor-regnskabet af denne sambestemte, men direkte målelige opofring af tids- eller mængdeforbrug af sådanne *grundkapaciteter* kan der ikke produceres den for fleksibilitetsstyringen helt afgørende *kapacitetsgradinformation*, der vil vise hvorhen det er lønsomt og hvorhen det ikke er lønsomt at opofre den sambestemte driftskapacitet.

(2) Den anden hovedkomponent der indgår i kapacitetsmodellen er, som før nævnt, den *kapital*, der investeres i indtægtssektoren.

Uden også denne henregning kan den betydningsfulde *afkastningsgradinformation* pr. indtægtssektor (altså dækningsbidrag II i % af i indtægtssektoren arbejdende kapital) ikke produceres, hvorved man altså ville afskære sig fra at kunne tilpasse kapitalinvesteringen – d.v.s. lede den mod de lønsomme indtægtssektorer og bort fra de ulønsomme.

Fig. 1 viser de omtalte hovedkomponenter og nøgletal som indgår i kapacitetsregnskabet informationsmodel.

Med de erfaringer jeg sidder inde med fra mine mange virksomhedskontakter tør jeg roligt udtale at der er *mange penge* at hente ved at tage kapacitetsregnskabet i fleksibilitetsstyringens tjeneste – fordi kapacitetsregnskabet information giver sikker vejledning om, hvor de *ikke udnyttede indtjeningsmuligheder* befinder sig, og hvor de saneringsmodne tabskilder skjuler sig.

## Selvkostregnskabet forvrider informationen

Derfor er det nok så beklageligt, at måtte konstatere, at den her skitse-rede, selvklare og virkelighedsnære *kapacitetsinformation* langt fra er den man møder i vore handels-industri- og service virksomheder.

I alt for mange bedrifter betjener man sig derimod den dag i dag af den velkendte, traditionelle økonomiinformation, opbygget på den



DRIFT	VAREGRUPPER						IALT			
	A	%	B	%	C	%				
1. Salg	600	100	800	100	400	100	1.800			
Materialer	290		280		100		670			
Salgsprovision	30		40		20		90			
2. Stykomkostninger	320		320		120		760			
3. <b>Dækningsbidrag I</b>	280	47	480	60	280	70	1.040			
Arbejds løn	50		20		-		-			
Øvrige prod.omk.	15		5		-		-			
Reklame	5		5		20		-			
4. Særb. Kapac. Omk.	70		30		20		120			
5. <b>Dækningsbidrag II</b>	210	35	450	56	260	65	920			
6. Sambestemte direkte Kapac. Omkostninger Produktion	<table border="1" style="width:100%; text-align:center;"> <tr> <td>2000 t</td> <td>2200 t</td> <td>800 t</td> </tr> </table>						2000 t	2200 t	800 t	500
2000 t	2200 t	800 t								
7. Sambestemte indirekte Kapac. Omkostninger Hjelpeafd. etc. Salg og Adm.							110 70			
8. Samb. Omkostninger, ialt							680			
9. Overskud (før renter)							240			

INVESTERINGER (Særbestemte)			
Varelager	180	120	40
Maskiner	30	30	-
10. Investeringer, ialt	210	150	40

Nøgletal:

Kapacitetsgrad	$\left(\frac{5}{6}\right)$	105 Kr.	205 Kr.	325 Kr.
Afkastningsgrad	$\left(\frac{5 \times 100}{10}\right)$	100%	300%	650%

Figur 1. Kapacitetsregnskabs informationsmodel.

modelforestilling om omkostningsforløb fra omkostningsarter over omkostningssteder til omkostningsbærere, der bedst kan karakteriseres med udtrykket *selvkostregnskabet*.

Det er ikke stedet her at tage selvkostregnskabet op til detaljeret kritik, men sagt i al korthed afviger dets analyser og kalkuler så radikalt fra kapacitetsregnskabet, hvad angår *virkelighedsinformation*, at der ganske enkelt ikke, som nogle »selvkostøkonomer« åbenbart stadig trøster sig med, er plads for dem begge.

Hovedårsagen er at finde i den *omkostningsforvridning*, der er en følge af, at kapacitetsomkostningerne (de såkaldte faste omkostninger) gennem komplet urealistiske omkostningstillæg gøres til stykomkostninger (variable omkostninger).

I stedet for kapacitetsregnskabet rene dækningsbidrag II begreb, fremkommer i selvkostregnskabet et *diffust indtjeningsbegreb* pr. indtægtssæktor, der er aldeles misvisende.

Dertil kommer, at selvkostregnskabet ikke tager højde for kapitalinvesteringer i indtægtssæktorerne og dermed for at der kan informeres om afkastningsgraden.

Tillad mig derfor – inden jeg går over til at diskutere produktivitetsstyringen – at sige til rette vedkommende: *den tid må nu være forbi*, hvor de ansvarlige for økonomistyringen indtager den stilling, at der eksisterer to – så at sige – *ligestillede* hovedmodeller for den interne økonomiinformation: (1) den traditionelle selvkostmodel og (2) kapacitetsregnskabsmodellen, mellem hvilke de ansvarsfrit kan vælge.

Det gør der ikke. Selvkostregnskabet duer ganske enkelt ikke – og dets ikke for *fleksibilitetsstyringen*.

## Produktivitetsstyringen

Vi kan så se på spørgsmålet om det påkrævede informationsgrundlag for produktivitetsstyringen.

Det har været almindeligt, når talen drejer sig om produktivitet stort set bare at drøfte produktivitet i forbindelse med selve *produktionsprocessen*.

Men produktivetsproblemet eksisterer selvsagt *overalt* i virksomheden. Det forekommer i forbindelse med hele *omkostningsstyringen* d.v.s. foruden i produktionsafdelingerne også på samtlige andre *omkostningssteder*, således på alle hjælpeafdelingerne og salgs- og ledelsesfunktionerne.

At skabe produktivitet (underforstået at stræbe mod optimal produktivitet) vil sige: med mindst mulig ressourceinput (af især mennesker og teknologi) at frembringe størst mulig *værdiskabende output*.

Bemærk, at jeg siger værdiskabende output. Jeg kommer til dette i det følgende, men vil blot her præcisere; at selvom man kan sige, at produktivetsstyringen i sin idé går på den rationelle disponering af inputressourcerne – altså på omkostningsstyringen – og ligesom tager outputtet for givet, så er det meget vigtigt for den videre diskussion at få præciseret, at optimal produktivitet kan man kun opnå ved også at inddrage *outputbegrebet* i processen.

Og – som jeg pegede på – gøre det ved at markere at outputtet bør være *værdiskabende*.

Peter Drucker er den, der har peget tydeligst på dette med også at inddrage outputpræstationen i produktivetsbegrebet – nemlig med sin berømte maksime: »Det gælder om at gøre de rigtige ting – ikke om at gøre alle ting rigtigt«. Og han tilføjer: »at gøre de rigtige ting er at være *effektiv* – at gøre alle ting rigtigt skaber bare *effektivitet*«.

Når vi derfor her taler om produktivitet og jeg om produktivetsstyring så må det forstås som synonymt med Druckers begreb at være effektiv altså at rette omkostningsforbruget mod de output, der skaber resultater (dem han kalder »de rigtige ting«).

Så måske var det en idé, at vi vænnede os til at skelne mellem det at være *produktiv* (d.v.s. effektiv) og dette kun at skabe *produktivitet* (d.v.s. effektivitet).

## Omkostningsstedernes out-put i søgelyset

Men denne terminologidiskussion vil jeg lade ligge og blot sige:

Når vi diskuterer produktivitet og produktivetsstyring må *outputbegrebet* inddrages. Det ville være at skabe *pseudoproduktivitet* om vi indretter omkostningsstyringen mod output, der ikke er værdiskabende

(det ville – med Drucker – være at prøve på at gøre alle ting rigtigt d.v.s. nok gennemføre en rationel omkostningsstyring, men også gøre det overfor output, der er unødvendige). I forbifarten er der grund til at bemærke, at vi nok indtil dato har satset for meget på at rationalisere inputaktiviteterne uden først at se på om output'ene var nødvendige. Vi har nok været forblindet af at sætte lighedstegn mellem omkostningsrationalisering og dette at gøre alle ting rigtigt. Og mere eller mindre glemte outputsiden.

Det er imidlertid en meget vigtig erkendelse, hvis vi skal kunne skabe en virkelighedsnær modelforestilling om, hvad produktivitsstyring går ud på for derfra at kunne fastslå hvilket *informationsgrundlag*, der behøves.

Jeg minder om, at hvad vi taler om, er omkostningsstyringen på samtlige *omkostningssteder* i virksomheden, altså ikke mindst de mange hjælpeafdelinger: (1) de tekniske hjælpeafdelinger (af typen reparations- og vedligeholdelsesfunktioner); (2) de personelle hjælpeafdelinger; (3) de informations- og rådgivende stabsfunktioner (af typen regnskabs- edb- og statistikafd.) og (4) udviklingsfunktioner (produktudvikling/ afvikling, markedstilpasning organisationsudvikling) samt ikke at forglemme produktionsafdelinger og ledelsesfunktioner indenfor salg, produktion og administration.

I det hele taget styringen af den store gruppe kapacitetsomkostninger, som i kapacitetsregnskabet regi kaldes de *sambestemte* kapacitetsomkostninger (af andre betegnet fælles faste omkostninger).

Om disse omkostningssteders opgave i virksomheden er det af betydning at slå fast, at de *hver for sig* har samme opgave eller mål som virksomheden anskuet som en helhed – nemlig den opgave at skabe *værditilvækst*. Altså at producere et output, hvis værdi er større end omkostningsværdien af det resourceinput, der er medgået til at skabe outputtet.

Selvom det burde være indlysende, at der på hjælpeafdelingerne ikke produceres serviceoutput til virksomhedens øvrige funktioner medmindre de har en nytteværdi, der er større end ressourceforbruget, tror jeg ikke denne realitet er trængt særlig langt ind i virksomhederne.

Virksomhedens omkostningssteder opfattes af de fleste – ikke som værditilvækstskabere, men nærmere – som en slags »non-profit-

centre« hvis omkostninger, på godt og ondt, – bør kunne bæres af virksomhedens dækningsbidragsindtjening.

Man taler således om, at omkostningsstederne »bør kunne hvile i sig selv«, hvorved man forstår, at omkostningsstedets omkostningsforbrug – ved hjælp af visse fordelingsmæssige kunstgreb (såkaldte afregningspriser) overføres til de afdelinger, der modtager dets servicetjenester.

Denne intern afregning tilstræbes i almindelighed gjort sådan, at omkostningsstedet *ikke viser overskud*.

## En relevant værditilvækstmodel

Er man ikke nået længere i sin virkelighedsopfattelse af hvad der er et omkostningssteds opgave end denne »non-profit-model-opfattelse« eller vel nærmere »omkostnings-videre-fordelings-opfattelse« forstår man bedre hvorfor produktiviteten i hjælpeafdelinger og øvrige omkostningssteder faktisk er så lav, som tilfældet er i mange virksomheder.

Man taber jo ganske al målsætning af syne, når man ikke indser, at et omkostningssted er til for at skabe værditilvækst altså overskud, og at dette sker ved at der produceres serviceoutput, som har overskydende nytteværdi.

Ud af hvad jeg indtil nu har sagt om *produktivitetsstyring* fremtræder en model for et omkostningssteds produktivitetfaktorer med flg. begrebsindhold (fig. 2).

Figur 2. Omkostningsstedets værditilvækstfaktorer.

OMKOSTNINGSSTED	
<i>Input</i>	<i>Output</i>
1) Kun relevant mandskab	1) Kun nødvendige serviceydelser
2) og med relevant teknologi	2) og i nødvendig kvalitet
3) Saldo = værditilvækst	

Denne model gælder for ethvert omkostningssted – det være sig et reparationsværksted, en regnskabsafdeling, en produktionsafdeling eller en ledelsesfunktion.

For at skabe optimal produktivitet på omkostningsstederne gælder – hvad angår deres output – at der (1) kun produceres hvad der er *nødvendigt*, altså hvad der skaber nytte i de modtagende funktioner og dermed nytte for helheden; (2) at det output, der således findes at være værdiskabende produceres i den påkrævede, *nødvendige kvalitet*. Altså ikke *for godt* – *for perfektionistisk*, styret f.eks. af professionelle kvalitetsnormer mere eller mindre ude af trit med brugerens behov (hvad jo særdeles ofte er tilfældet).

Ser vi derefter på omkostningsstedets *inputsiden* altså på styringen af ressourceforbruget (d.v.s. omkostningerne) for at fremstille de nødvendige serviceydelser, finder vi også to hovedfaktorer af væsentlig betydning for produktiviteten, nemlig: (1) at personalebemandingen er relevant og bedst mulig i harmoni med outputkravene. At der altså ikke findes for meget mandskab, og at det påkrævede mandskab hverken er over- eller underkvalificeret. »Ret mand på ret plads« må være devisen. (2) at der arbejdes med den *teknologi* (maskineri og metode) der er mest relevant for omfang og kvalitet af de påkrævede outputydelser. Altså på den ene side en ikke for sofistikeret teknologi eller en for omstændelig metodik – på den anden side selvfølgelig heller ikke en for omkostningskrævende manuel teknologi.

Det er den omhyggelige styring af disse fire hovedfaktorer (de to på outputsiden; de to på inputsiden) der er helt afgørende for, om et omkostningssted skaber værditilvækst altså – i vort sprog – skaber *produktivitet*.

## Traditionelle interne afregninger duer ikke

Hvad angår det *informationsgrundlag*, der er brug for, for at kunne bestemme rette output i rette kvalitet og for at afgøre relevante inputressourcer for omkostningsstedet turde det være indlysende at den traditionelle omkostningsfordeling (interne afregning) foretaget indenfor selvkostregnskabet idéramme fra hjælpeafdelinger til modtagende afdelinger også kommer til kort på produktivitetsstyringens område.

Som vel de allerfleste er bekendt med er der, med disse interne afregninger, ikke tale om nogen egentlig overførelse til modtagende funktioner af *nytteværdien* af omkostningsstedernes servicetjenester.

Nok foretages der ved hjælp af disse afregninger en indtægtsregistrering, men den har, som før nævnt, ikke til formål at afregne nytteværdien af omkostningsstedets outputpræstationer, men blot at *viderefordele omkostningsstedets omkostninger* – så vidt mulig så omkostningsstedet ikke viser »overskud«.

Denne viderefordeling af – *iøvrigt i hovedsagen faste omkostninger* (kapacitetsomkostninger) – baseres almindeligvis på en opmåling af omkostningsstedets *inputaktiviteter* (f.eks. antal edb køringer, antal udførte reparationstimer eller andre fordelingsnøgler, som f.eks. salgsomsætning i modtagende indtægtssektorer) der altså intet siger om outputpræstationernes nytteværdi.

Ud af sådanne omkostningsoverførelser kan selvsagt ikke komme nogen information til brug for produktivitetstyring og produktivitetkontrol – højst nogle ganske uinteressante over- og underdækningsafvigelser på faste omkostninger, der har sin rod i den anvendte fordelingsekvibrilisme.

Ikke desto mindre er der ikke så få chefer der går ind for denne form for afregning af hjælpeafdelingers ydelser. Der er til og med dem, der på grund af den omtalte internafregning mener at dermed har man omgjort disse omkostningssteder til såkaldte *profitcentre*. Altså ændret deres »status« fra at være »non-profit-centre« til at være overskudscentre (det, der kaldes at oprette »forretninger i forretningen«).

Disse folk tror, i ramme alvor, at sådanne komplet urealistiske omkostningsfordelinger fremmer omkostningsdisciplinen. Altså at man ad denne vej fremmer bestræbelserne mod på omkostningsstedet kun at få produceret den slags serviceoutput, der skaber værditilvækst, og hvorved man altså skulle få omkostningsforbruget reduceret. Man mener åbenbart at de forbrugende afdelingers chefer ud af disse »regninger« fra hjælpeafdelingerne, bygget op på størrelsen af deres inputaktiviteter for såvel tjenester med nytteværdi som uden nytteværdi, skulle kunne udsortere hvad de har brug for og hvad de ikke har brug for. Man kan med rimelighed spørge: hvis det skulle være tilfældet hvorfor skulle man så ikke kunne finde ud af det uden disse arbitrære

omkostningsovervæltninger? Det hele hviler på en forvredet virkelighedsopfattelse og er et eksempel – blandt mange – på hvor farligt det er, at chefer ikke har magt over deres modeller.

## Produktivitetsstyringen kræver værdianalyser

Nej, her må gås helt andre veje. Her står især regnskabsprofessionen overfor en udfordring og et ansvar, som den har været alt for længe om at tage op, hvorfor en konstruktiv produktivitetstyring i virksomhederne, i hvert fald på hjælpe- og ledelsesfunktionerne, er blevet unødvendigt forsinket.

De urealistiske, forældede omkostningsfordelinger fra omkostningsstederne kan man roligt opgive. I stedet bør man tage det såkaldte *værdianalyseværktøj* i brug. I princip overfor alle omkostningssteder.

Det betyder, at man med visse mellemrum, f.eks. i forbindelse med årsbudgetteringen, foretager en kortlægning af omkostningsstedets hidtidige eller påtænkte servicetjenester og gennemfører *cost/benefit beregninger* for at kunne sortere unødvendige outputpræstationer fra og evt. få tilpasset kvaliteten af dem, der skønnes af værdi. Disse bestræbelser indgår i nyere tid i den bevægelse, der kaldes *0-base planlægning*. Hvad angår denne løbende outputstyring må nødvendigvis et samarbejde etableres med cheferne for de *modtagende* afdelinger.

I dette samarbejde må det tilstræbes – hvor svært det end kan være til tider – at få dokumenteret nytteværdien af omkostningsstedets serviceydelser. (Et godt grundspørgsmål at stille i den forbindelse er: Hvad ville der ske hvis vi ophørte med serviceydelsen?). Som koordinator kan man udmærket tænke sig regnskabsfunktionen i og med at det påkrævede analyse og kalkulararbejde naturligt hører til under budgetprocessen og i og med at det må være økonomerne, der bør bistå med data til cost/benefit kalkulerne.

Kan nytteværdi af visse servicetjenester ikke påvises må de elimineres. En sådan proces vil derfor kræve en cheftype både i de modtagende og de ydende hjælpefunktioner, der er langt mere *resultatorienteret* end de fleste faktisk er i dag. En cheftype, der kender sit behov for serviceydelser, så han kan sige fra, hvis han påtvinges nogen, der ikke skaber værditilvækst for hans funktion.



Virksomhederne må altså væk fra den situation, at det er eksperterne på omkostningsstederne, der så godt som alene bestemmer *omfang, art og kvalitet* af serviceoutputtet på deres omkostningssted.

Som mange sikkert er vidende om, er der i mange virksomheder en til tider enorm afstand mellem det, der præsteres af serviceydelser og hvad der faktisk er brug for i de modtagende afdelinger. Men da de chefer der modtager serviceydelserne sjældent kender deres servicebehov evner de ikke at træde op imod, hvad der ikke er ønskværdigt.

Det er ikke mindst på grund af eksistensen af denne »forbrugskløft« at de fleste virksomheder kan gøre sig håb om at nå kraftige omkostningsbesparelser, hvis man med betydelig større energi og evne går i lag med *værdianalyser* på omkostningsstederne.

Og omkostningsbesparelserne kan selvsagt blive større endnu, om man på de respektive omkostningssteder tillige bemestrer inputressourceforbruget (styringen af mandskab og teknologi) bedre end tilfældet er nu, herunder at der skabes en *information*, der på en bedre måde belyser forholdet mellem brug af inputressourcer og det præsterede, nødvendige output. Altså virkelige produktivitésmålestokke.

En konsekvens for det interne regnskab er, som jeg kort har antydnet, at al omkostningsfordeling af sambestemte kapacitetsomkostninger fra og til omkostningssteder og den videre fordeling til omkostningsbærere som præger det traditionelle selvkostregnskab, bliver totalt overflødig, ja direkte farlig.

Så selvkostregnskabet har ikke bare udspillet sin rolle overfor *fleksibilitetsstyringen* men også overfor *produktivitéstyringen*.