

OMKOSTNINGSKONTROL SOM MIDDEL TIL FREMME AF EFFEKTIVITETEN INDENFOR DET OFFENTLIGE

Den offentlige sektors stigende betydning indenfor samfundet har medført, at man overalt er begyndt at interessere sig mere og mere for effektiviteten på dette område. I betragtning af, at statens og kommunernes udgifter efterhånden er steget til godt 6 milliarder kr. årligt (svarende til næsten $\frac{1}{4}$ af bruttonationalproduktet) har dette spørgsmål også i Danmark antaget sådanne dimensioner, at der kan være grund til at gruppere det sammen med det almindelige produktivitetsproblem, der jo i øjeblikket indtager en så fremtrædende plads i den økonomiske diskussion.

Såvel i de nordiske som i flere andre lande har interessen for at hidføre større effektivitet indenfor det offentlige i de senere år givet sig udslag i oprettelsen af særlige statsinstitutioner, hvis opgave det har været at iværksætte rationaliseringsforanstaltninger. Disse bestræbelser har dog været hæmmet af manglen på et middel til at måle effektiviteten, der kunne gøre det muligt at udsondre de områder, hvor der i særlig grad var brug for rationalisering, og som kunne tillade de enkelte offentlige organer hver for sig at føre en løbende kontrol med effektiviteten.

Det er snart adskillige år siden, at man i U.S.A. bl. a. på initiativ af den daværende forsvarsminister James Forrestal nedsatte en kommission, Hooverkommissionen, til undersøgelse af mulighederne for at øge effektiviteten indenfor den amerikanske statsadministration. Kommissionen afgav i løbet af 1949 en række betænkninger, hvis gennemførelse ansloges at ville muliggøre årlige besparelser på 2—3 milliarder \$. En af disse omhandlede budgetlægning og regnskabsvæsen, og dens vigtigste forslag gik ud på, at omkostningerne skulle fordeles på de arbejdsopgaver, der påhviler staten, og ikke som hidtil overvejende på de varer og tjenesteydelser, der er nødvendige for at udføre arbejdet. Dette er, selvom det ikke udtrykkeligt siges i betænkningen, ensbetydende med indførelse af en vis grad af omkostningskontrol eller internt driftsregnskab indenfor forvaltningen. Som det vil fremgå af det følgende ville dette i et vist omfang afhjælpe det savn, man har følt af et middel til måling af effektiviteten indenfor det offentlige.

Det er herefter formålet med denne artikel at søge at vise, hvorledes indførelsen af omkostningskontrol kunne bidrage til at øge effektiviteten indenfor den danske statsforvaltning og samtidig pege på de ændringer i eller udbygninger til den nuværende ordning, som i så fald kunne komme på tale.

Omkostningskontrollens hovedprincipper.

Den industrielle fremstillingsproces er fortsat det vigtigste anvendelsesområde for omkostningskontrol eller internt driftsregnskab, men teknikken er efterhånden også bragt i anvendelse på salgs- og administrationsomkostninger. Omkostningskontrollen anvendtes tidligere kun til priskalkulering, men benyttes nu i stigende grad som middel til måling af effektiviteten og udøvelsen af kontrol med denne. Endvidere benyttes den for eks. ved vurdering af forslag om ændringer i arbejdsmetoder og ved overvejelser om, hvorvidt en vare skal fremstilles indenfor virksomheden eller købes udefra.

Grundlaget for det interne driftsregnskab er som bekendt udgifternes fordeling på omkostningsarter, -steder, og -bærere. Fordelingen på omkostningsarter foretages også i det traditionelle regnskab. Fordelingen på omkostningssteder og -bærere foretages for hver omkostningsart, såsom lønninger, belysning, husleje, o.s.v., på grundlag af det til hvert omkostningssted, henholdsvis omkostnings-

bærer, medgåede forbrug af vedkommende omkostningsart indenfor det pågældende tidsrum.

I de mest moderne virksomheder baseres omkostningskontrollen på *ansvarlighedsprincippet*. Herefter fastlægges omkostningsstederne således, at de såvidt muligt falder sammen med ansvarsfordelingen indenfor virksomheden, f. eks. det område, der henhører under den enkelte afdelingsleder, arbejdsformand eller specialarbejder.

I mange tilfælde vil det være muligt at vurdere omkostningerne alene på grundlag af deres absolutte størrelse ud fra almindelige synspunkter. Som regel vil det imidlertid være nødvendigt at tilvejebringe et sammenligningsgrundlag, såsom omkostningerne i en tidligere periode, omkostningerne i andre virksomheder, eller de såkaldte »standardomkostninger«. Denne sidste metode er den mest anvendte og rummer de største muligheder for at gennemføre en egentlig kontrol med effektiviteten. Standardomkostningerne er udtryk for, hvad det pågældende arbejde burde koste, hvis det blev udført på den mest hensigtsmæssige måde, og deres værdi er størst, hvor de er fastsat på grundlag af tidsstudier. Hvor dette ikke er muligt, fordi arbejdet ikke har den fornødne rutinemæssige karakter, må man falde tilbage på skønsmæssige metoder.

Indenfor amerikansk erhvervsliv benyttes standardomkostninger i mange tilfælde som led i udarbejdelsen af et omfattende budget, indeholdende skøn over arbejdspræstationer og omkostninger, for det kommende år. Budgetudarbejdelsen medfører en prøvelse af omkostningerne og budgettet tjener i årets løb som »faresignale« mod fald i effektiviteten.

Kritik af dansk statsbudget og -regnskab ud fra moderne regnskabssynspunkter.

Udviklingen af det nuværende statsbudget og -regnskab har — med ret betydelig forsinkelse — fulgt udviklingen indenfor den private regnskabsteknik. Først efter nyordningen i 1913 gennemførtes adskillelsen mellem drifts- og formueposterne og udarbejdelsen af status i organisk forbindelse med det øvrige regnskab. Dette system udbedredes yderligere ved reformen af 1924, hvorved der navnlig gennemførtes yderligere afskrivninger og rentedebitering. Efter den nuværende ordning, der ikke principielt er ændret siden 1924, er driftsbudgettets kontoplan, der er organisk forbundet med bevillingsspecifikationen i finansloven, baseret på de enkelte ministerier, hvorunder der atter finder en meget omfattende deling sted mellem de til disse henlagte styrelser, institutioner, tilskud og andre formål. Indenfor hver af disse funktionelle underrubrikker giver kontoplanen specifikation af udgifterne på en lang række omkostningsarter, såsom lønninger, honorarer, understøttelser, kontorholdsudgifter, m. v. Bortset fra de store offentlige erhvervsforetagender som statsbanerne og postvæsenet indeholder kontoplanen ikke en nærmere opdeling på de enkelte funktioner indenfor det enkelte forvaltningsorgan og for de nævnte erhvervsvirksomheders vedkommende er den foretagne funktionelle opdeling kun efter meget brede grupperinger, således for statsbanerne: overledelsen, stationstjenesten, lokomotivtjenesten o. l. Bortset fra denne lidt større funktionelle specifikation gør kontoplanen ikke forskel på erhvervsvirksomhederne og de øvrige statsfunktioner.

Den nuværende kontoplan giver således oplysning om, hvor meget det enkelte organ (ministerium, styrelse, o. l.) har kostet eller vil koste i vedkommende finansår og en fordeling af disse omkostninger på arter. Den udnytter derimod ligesålidt som det traditionelle privatøkonomiske regnskab omkostningskontrollens muligheder for at måle og fremme effektiviteten.

Det kan derfor ikke undre, at det nuværende apparat til kontrol med udgifterne kun i ringe omfang har haft mulighed for at gennemføre en egentlig realitetskontrol. Det er således karakteristisk, at begrundelserne for finanslovens poster, der indeholdes i anmærkningerne til loven, kun beskæftiger sig med en omtale af ændringer i udgifternes størrelse, medens man ikke på noget stadium giver en begrundelse for udgifter, der går igen fra det foregående år, og således ikke foretager nogen undersøgelse af størsteparten af udgifterne.

Noget lignende gælder regnskabsrevisionen, idet man her koncentrerer opmærksomheden om de få tilfælde, hvor der er sket overskridelser eller manglende forbrug af bevillingerne. Med hensyn til de øvrige udgifter foretages en revisions-teknisk bilagsgennemgang, i forbindelse med hvilken der kun gennemføres en realitetsundersøgelse af poster, der ud fra almindelige synspunkter kan give anledning til besparelse. Ifølge sagens natur er der her som regel tale om meget beskedne beløb, og revisionens største praktiske betydning ligger derfor i dens forebyggende virkninger.

Også indenfor de enkelte styrelser medfører den bestående regnskabsordning, at der ikke bliver mulighed for at udøve nogen virkelig kontrol med omkostningerne ud fra et effektivitetssynspunkt. Også her koncentrerer opmærksomheden sig om at undgå overskridelser af bevillingerne. Ved fremsættelsen af forslag til bevilling må man som regel henholde sig til regnskabsposterne uden mulighed for at foretage en kritisk efterprøvelse af disses størrelse.

Den bestående ordning medfører endvidere, at ansvaret for udgifterne forflygtiges, idet den, der har mulighed for at kontrollere disse som regel ikke gøres personlig ansvarlig herfor, og i mange tilfælde vil denne embedsmand endog savne kendskab til størrelsen af de omkostninger, som hans virksomhed forårsager. Dette gælder f. eks. den ministerielle kontorchef. Hans udgifter til lønninger indgår i vedkommende poster for hele ministeriet, der opføres i finansloven under betegnelserne lønninger, honorarer m. v., der atter er fordelt på de lidet oplysende kategorier: lønninger til tjenestemænd, pensionsbidrag, årlige honorarer, funktionshonorarer, vederlag een gang for alle, medhjælpssum, særlige tillæg. Udgifterne til kontorinventar, porto, papir og andre kontoromkostninger samles ligeledes for hele ministeriet under posten almindelige ministerielle udgifter e. l. Husicjen vil som regel kun være med i omkostningerne for ministeriet, hvis der er tale om lejede lokaler. Hvis lokalerne findes i en statsejendom vil udgifterne være at finde under en særlig konto for bygninger og i visse tilfælde endog under et andet ministerium. Det samme gælder varme og belysning. Fælles for alle disse omkostninger er det, at de forsvinder i samleposter og derved unddrager sig vedkommende kontorchefs opmærksomhed.

Bortset fra den manglende funktionelle opdeling af omkostningerne efter ansvarlighedsprincippet er det karakteristisk, at den nuværende regnskabsordning ikke skaber mulighed for at fordele omkostningerne på omkostningsbærere. Det er ikke muligt at sætte omkostningerne i forhold til de præsterede ydelser. Dette gælder også indenfor statens erhvervsvirksomheder. Indenfor statsbanerne kan det nuværende regnskab således ikke give oplysning om, hvor meget, det koster at sende et tog gennem landet.

Det er en følge af det foregående, at der normalt ikke beregnes standardomkostninger eller gennemføres nogen budgetlægning i egentlig forstand indenfor staten.

Mulighederne for at gennemføre omkostningskontrol indenfor staten.

Gennemførelse af omkostningskontrol ville i første række kræve indsamling af en række nye oplysninger af regnskabsmæssig og statistisk karakter om arbejds-

mængde og den til arbejdet anvendte tid. Dette ville medføre yderligere omkostninger, men private virksomheder har fundet omkostningskontrollen rentabel. I mange større amerikanske virksomheder tillægges den således så stor betydning, at den herfor ansvarlige leder, »The Controller«, er sideordnet produktions- og salgsledelsen. Endvidere er man som regel tilbøjelig til at overvurdere administrationsomkostningerne ved indførelse af en ordning som den omhandlede. Således androg udgifterne til samtlige hovedrevisorater, hvis opgaver formentlig er mindst ligeså omfattende som omkostningskontrollens ville være, 2,8 mill. kr. i 1951—52. Iøvrigt måtte det bero på de nærmere omstændigheder indenfor den enkelte styrelse, hvor langt det kunne betale sig at gå.

Indenfor statens erhvervsvirksomheder og tilsvarende institutioner, herunder muligvis hospitalerne, ville det sikkert lønne sig at tage skridtet fuldtud. Her svarer forholdene i vid udstrækning til den private virksomhed. Dette er da også det standpunkt, man har stillet sig på i U.S.A., hvor der i Government Control Act af 1945 stilles krav om, at regnskabsføringen i statsvirksomhederne sker efter forretningsmæssige principper.

Med hensyn til de militære udgifter ville der formentlig ligeledes være udstrakte anvendelsesmuligheder for omkostningskontrol, idet der her er tale om store organisationer, omfattende en mængde ensartede enheder, der præsterer ensartede ydelser. Følgelig ville der være betydelige muligheder for at anvende standardomkostninger og iøvrigt for at foretage sammenligninger mellem enhederne. I U.S.A. er omkostningskontrollen indenfor statsforvaltningen såvidt vides først indført på det militære område (Coast Guard 1950). Tilsvarende synspunkter vil kunne anlægges med hensyn til politivæsen og tildels undervisningsvæsen. Også andre områder såsom biblioteksvæsen synes at kunne inddrages under omkostningskontrol.

Også indenfor den egentlige administration, d. v. s. kontorarbejdet synes der at være betydelige muligheder for at anvende omkostningskontrol. Omkostningskontrollens nøjagtighed vil være størst, hvor den kan baseres på standardomkostninger, men dette er som regel kun muligt, hvor arbejdspræstationerne har en vis rutinemæssig karakter, f. eks. betjening af bogholderimaskiner og duplikeringsmaskiner, maskinskrivning, arkiveringsarbejde og rutinemæssig udfyldning af formularer. Iøvrigt vil der intet være til hinder for at gennemføre ansvarlighedsprincippet også på dette område. Den væsentligste omkostningspost, lønninger, vil uden vanskelighed kunne fordeles, ihvertfald forsåvidt angår den såkaldte direkte løn, d. v. s. for de i vedkommende kontor beskæftigede. Den indirekte løn, d. v. s. kontorets andel i overledelsens eller eventuelle hjælpeafdelingens lønninger, kunne enten udelades eller fordeles i forhold til de øvrige omkostninger eller andet relevant kriterium. Husleje kunne fordeles på grundlag af det okkuperede areal, og det ville sikkert være praktisk at lade varme og belysning indgå heri, da der kun er ringe mulighed for at påvirke disse poster. Det må være en skønssag om medgåede kontorrekvisitter og materialer samt porto, telefon og telegrammer skulle fordeles i henhold til det faktiske forbrug eller om de kunne udelades af fordelingen. Hvor der skønnes at foreligge et betydeligt spild på disse konti, ville det muligvis være lønnende at indføre rekvisitionssystemer m. v., der gør det muligt at fordele forbruget. Med hensyn til kontormaskiner og inventar består der et særligt problem, idet anskaffelsen af disse i øjeblikket opføres under »kontorholdsudgifter« eller »almindelige ministerielle udgifter« i driftsregnskabet. Dette bevirker, at statsinstitutioner ofte er tilbageholdende ved anskaffelse af kontormaskiner og inventar, der jo qua kapitalgenstande medfører en unormal belastning af de pågældende konti i anskaffelsesåret. Der kan næppe være tvivl

om, at anskaffelsen af mange arbejdsbesparende maskiner og inventargenstande, der ville være fuldtud rentable, undlades eller udsættes af denne grund eller fordi de nuværende regnskabsmetoder ikke gør det muligt at beregne den besparelse, der kunne opnås. Problemet kunne muligvis løses ved i forbindelse med indførelse af omkostningskontrol at oprette en lånefond til anskaffelse af kontormaskiner og inventar indenfor staten. Herefter ville vedkommende kontor blive belastet med renter og afskrivning på kontormaskiner og inventar. Rejseudgifter og overarbejde ville uden vanskelighed kunne fordeles.

På grundlag af denne omkostningsfordeling ville det være muligt at gennemføre en egentlig budgetlægning og løbende kontrol med omkostningerne overfor den embedsmand, der er ansvarlig for disses fremkomst. Ved udarbejdelsen af forslaget til finansloven, ville der endvidere være mulighed for at drage denne centrale figur i omkostningsbilledet aktivt ind i arbejdet. Dette er ikke tilfældet i øjeblikket, idet forslaget normalt udarbejdes af et enkelt kontor indenfor hver styrelse, overvejende på grundlag af tidligere bevillinger og regnskab for hele styrelsen. Der er ikke tale om et virkeligt aktivt samarbejde med de ansvarlige chefer med henblik på opnåelse af besparelser og efterprøvelse af effektiviteten. Efter den foreslåede ordning ville hver enkelt kontorchef udarbejde sit eget forslag, motiveret med statistiske oplysninger om ændringer i arbejdsmængde, fordelt på saggrupper, omkostninger pr. sag, pr. maskinskreven linie, eventuel ledighed i kontoret, de i årets løb gennemførte foranstaltninger til fremme af effektiviteten m. v. Dette forslag kunne derefter gøres til genstand for sammenligning med de andre kontorets forslag og den angivne motivering vurderes med henblik på eventuelle reduktioner inden oversendelsen til finansministeriet. Når regnskabet forelå efter finansårets afslutning kunne man herefter gøre den pågældende kontorchef ansvarlig for overskridelser. En sådan ordning ville formentlig gøre det nødvendigt at tilstille den ansvarlige kontorchef månedlige driftsregnskaber, således at han kunne få mulighed for at føre en løbende kontrol med budgettets overholdelse.

Som et led i en overgang til omkostningskontrol indenfor staten kunne der formentlig være grund til at overveje ændringer i finanslovens nuværende kontoplan, selvom sådanne ændringer ikke er nogen betingelse for anvendelse af omkostningskontrol, idet den yderligere specifikation på omkostningssteder og -bærere kunne gennemføres som supplement til finanslovens konti.

I overensstemmelse med det foran beskrevne ansvarlighedsprincip kunne man tænke sig, at bevillingerne blev givet på ansvarlighedsområdet, i stedet for som nu på de forskellige omkostningsarter (lønninger, medhjælp, kontorhold, rejser). En sådan fremgangsmåde ville stille vedkommende chef betydeligt friere end hidtil, idet han ville kunne anvende besparelser indenfor een omkostningsart til forøgede udgifter på en anden. Administrativt ville der kunne opnås betydelig større smidighed ved at lade bevillingerne følge ansvaret, idet chefen indenfor de i hans bevilling og i normeringsloven fastsatte grænser ville kunne disponere ganske frit og afgøre alle spørgsmål om bevillingens fordeling efter eget skøn og uden forsinkelse. Under den nuværende ordning har chefen som regel ingen eller kun ringe økonomisk dispositionsret, idet alle sådanne spørgsmål normalt afgøres af et særligt kontor, hvilket uundgåeligt medfører forsinkelse i administrationen. Hvis en sådan ordning ledsagedes af de fornødne garantier, bl. a. en prisfaldsklausul, kunne der formentlig ikke være større betænkelighed derved, idet man må gå ud fra, at bevillingerne under alle omstændigheder i alt væsentligt bliver brugt, og at det derfor ikke har så meget at sige, om man fordeler dem på den ene eller den anden måde. Det afgørende må være dels, at bevillingerne

gives på områder, hvor der er mulighed for at vurdere, hvad der præsteres for pengene, dels, at man sikrer sig, at bevillingerne ikke overskrides. Sikkerheden mod overskridelse måtte antages at blive større, idet der nu ville blive ydet garanti herimod af den, der er direkte ansvarlig for udgifternes fremkomst og har bedst mulighed for at påvirke dem. En vurdering af bevillingens nødvendighed ville i høj grad lettes ved sammenkædningen med ansvarlighedsområdet, der normalt er et naturligt afgrænset område, der let kan beskrives og hvis udgiftsbehov kan vurderes.

Med hensyn til begrundelserne for forslag til bevillinger, der indeholdes i anmærkningerne til finanslovsforslaget, skulle gennemførelsen af omkostningskontrol skabe mulighed for at give en betydelig mere eksakt begrundelse for forslagene end hidtil. I denne forbindelse kunne der navnlig være tale om at forlange statistiske oplysninger om arbejdsmængdens udvikling også i de tilfælde, hvor der ikke ønskes nogen ændring i den tidligere bevilling. Herved ville man bl. a. få mulighed for at påse, at bevillingerne nedsættes i de tilfælde, hvor arbejdsmængden er faldende. En sådan kontrol udøves ikke under den nuværende ordning.

En nyordning ville formentlig ikke medføre større ændringer med hensyn til statsrevisionen, hvis væsentligste opgaver som hidtil måtte kunne begrænses til at påse, at bevillingerne ikke overskrides og at regnskaber og bilag er i forsvarlig orden. Derimod ville der muligvis være brug for et særligt administrativt organ, som kunne føre kontrol med, at omkostningsregnskaberne virkelig udnyttedes til fremme af effektiviteten. Man kunde tænke sig en sådan kontrol gennemført ved en udvidelse af finansministeriet, således at dette sættes i stand til at underkaste de på omkostningsdata baserede begrundelser for bevillingsforslag en kritisk gennemgang, eventuelt i samarbejde med forvaltningsnævnets sekretariat. Den endelige kontrol ville naturligvis som hidtil blive udøvet af Folketinget og dets finansudvalg.

Sammenfattende kan man sige, at medens effektiviteten indenfor staten hidtil har været et ukortlagt område, hvorom der kun har foreligget sporadiske oplysninger, ville indførelsen af omkostningskontrol bevirke, at størstedelen af dette område kunne belyses talmæssigt og underkastes analyse.

F. Sporon-Fiedler.

NATIONALØKONOMISK FORENINGS FONDS PRISOPGAVER.

Nationaløkonomisk Forenings Fond har udsat følgende prisopgaver:

1. Efter en sammenligning og vurdering af udtryk for det reale velstandsniveau i U.S.A. og Vesteuropa ønskes en undersøgelse af de væsentligste årsager til de konstaterede forskelle.
2. En undersøgelse af produktionsomkostningerne indenfor landbrug og industri i Danmark, Norge og Sverige.

Besvarelser kan belønnes med indtil 5.000 kr.

Besvarelserne indleveres mærket og med lukket navnekonvolut inden 1. april 1955 enten til Nationaløkonomisk Tidsskrifts redaktion eller til et medlem af bedømmelsesudvalget, der består af fhv. nationalbankdirektør *C. V. Bramsnæs*, professor, dr. polit. *Carl Iversen*, sparekassedirektør *Jens Toftegaard* og professor, dr. polit. *F. Zeuthen*.

Det forudsættes, at afhandlingerne udarbejdes på videnskabeligt grundlag i almentilgængelig form og ikke overstiger ca. 200 trykte oktavsider.