



# ***Organisering og intern prissetting i Agder Energi Tjenester AS***

av

Anders Smestad

Rune Furre

Hovedoppgave til mastergraden i  
industriell økonomi og informasjonsledelse

Høgskolen i Agder

Grimstad, Mai 2003

## 1 Forord

Denne oppgaven er skrevet som siste del av sivilingeniørstudiet i industriell økonomi og informasjonsledelse ved Høgskolen i Agder, avdeling Grimstad. Størrelsen på oppgaven er 10 vekttall.

Oppgaven tar utgangspunkt i Agder Energi Tjenester AS (heretter kalt AET). Som er et datterselskap i konsernet Agder Energi AS (heretter kalt AE). AET leverer støttetjenester til de øvrige datterselskapene innad i konsernet. Oppgaven setter fokus på organisering og intern prissetting i AET.

Grunnen til at vi har valgt dette temaet er at vi begge ønsket å skrive en oppgave som var knyttet til energisektoren. Etter et kort møte med AE kom vi frem til at en studie av deres interne prisingssystem ville være interessant for begge parter. Dette hadde vært et tema i fordypningsfaget strategisk økonomistyring, og fant det spennende og interessant.

Arbeidet med oppgaven har både skapt frustrasjon og glede. Det har vært en nyttig og lærerik prosess, som har gitt oss kunnskap vi trolig kan dra nytte av når vi kommer ut i arbeidslivet. Arbeidstimene som har blitt lagt ned i oppgaven har vært mange, og spesielt mot slutten har det blitt mange lange dager.

Vi vil gjerne takke AE som har stilt konsernet sitt til disposisjon. En spesiell takk til markedssjef Gunnar A. Nordby, som har vært vår kontaktperson. Til slutt vil vi takk vår veileder Trond Bjørnenak, som med sin faglige dyktighet har veiledet oss gjennom oppgaven.

Grimstad, mai 2003-05-26

Anders Smestad

Rune Furre

## 2 Sammendrag

Et karakteristisk trekk ved den økonomiske utviklingen de senere årene er den økte fokuseringen på lønnsomhet. Oppdelingen av foretaket i selvstendige ansvarsenheter og desentralisering av resultatansvaret, har vært viktige elementer i en strategi for økt lønnsomhet. Fordi dette motiverer hele organisasjonen til økt lønnsomhet, og fordi det gir bedre muligheter til å identifisere hvilke områder foretaket taper og tjener penger på. Dette gjelder også for energisektoren. I denne oppgaven har vi tatt for oss AET, som er et datterselskap i AE. AET leverer støttetjenester til AE. Oppgaven har som mål å drøfte måten AE har valgt å organisere sine støttetjenester, og hvordan det er valgt å intern prise disse tjenestene. Problemstillingen er som følger:

*Hvordan har Agder Energi AS valgt å organisere og intern prise sine støttetjenester, og hvilke andre måter kan de organisere disse tjenestene på?*

For å overleve i markedet må selskaper levere tjenester til den pris og kvalitet kunden krever. I følge Porter (1990) er en bedrifts konkurransedyktighet avhengig av at den hele tiden utsettes for krevende kunder. Slik presses bedrifter til å produsere kostnadseffektivt og levere tjenester til den pris og kvalitet kunden etterspør. Hensikten med et internt marked er at alle avdelinger skal "utsettes" for kunder, for å oppnå det samme presset internt som leverandører i det eksterne markedet utsettes for.

Etter å ha gjennomført intervjuer, har det kommet frem at AET har tilnærmet monopol på sine leveranser til AE. Grunnen til dette er at ledelsen i AE har bestemt at AET skal være den foretrukne leverandør, siden AET er i en etableringsfase, og trenger tid til å tilpasse seg markedet. Dette kan føre til at AET skånes for det press som skal til for å bli mest mulig konkurransedyktig, men det er også viktig at AET får tid til å tilpasse seg. Det er også viktig at de andre enhetene i AE ikke bygger opp sine egne støttefunksjoner.

AET priser sine tjenester etter selvkost metoden. Dette er en enkel metode og ved å fremlegge kalkylene til kundene, kan de se hva det koster. Ved å benytte selvkost baserte priser tilfredsstiller en kravet til å være et nonprofit selskap, dekker kun sine kostnader. Skal enheten konkurranseutsettes ved at kundene får "exit" mulighet, vil ikke selvkost baserte priser være

fordelaktig, noen tjenester ville blitt for rimelige og andre for dyre. Enheten bør derfor gå over til markedsbaserte priser, og få mulighet til å selge eksternt. De seksjonene i AET som ikke klarer å bli konkurransedyktige bør vurderes å bli outsourcet. Etter en liten undersøkelse viste det seg at det er flere eksterne leverandører som står klare til å ta over flere av tjenestene som AET leverer.

### 3 Innholdsfortegnelse

1	Forord.....	2
2	Sammendrag.....	3
3	Innholdsfortegnelse.....	5
4	Innledning.....	7
4.1	Problemstilling.....	8
4.2	Avgrensinger.....	8
4.3	Oppgavens inndeling.....	9
5	Organisering og desentralisering.....	10
5.1	Organisering og styring av desentraliserte enheter.....	10
5.1.1	Funksjonsbasert inndeling.....	10
5.1.2	Markedsbasert inndeling.....	11
5.1.3	Matrisestruktur.....	12
5.2	Desentralisering.....	15
5.3	Spesielt om organisering av støttefunksjoner.....	18
5.4	Interne Markeder.....	19
5.5	Ansvarsenheter.....	20
5.5.1	Utgiftssenter.....	23
5.5.2	Kostnadssenter.....	26
5.5.3	Inntektssenter.....	27
5.5.4	Overskuddssenter.....	29
5.5.5	Investeringsenter.....	31
5.5.6	Pro forma.....	32
5.5.7	Juridisk enhet.....	33
5.5.8	Oppsummering av ansvarsenheter.....	34
5.6	Outsourcing.....	37
6	Intern pris.....	41
6.1	Formålet med intern priser.....	41
6.2	Interne monopol.....	42
6.3	Hvordan sette riktig intern pris?.....	44
6.3.1	Markedsbasert intern pris.....	45
6.3.2	Kostnadsbasert intern pris.....	47

6.3.3	Forhandlingsbasert intern pris.....	55
6.3.4	Oppsummering av intern pris.....	55
7	Metode.....	58
7.1	Metodeanvendelse.....	60
8	Presentasjon av bedriften .....	62
8.1	Agder Energi AS.....	62
8.1.1	Organisering av Agder Energi AS .....	63
8.1.2	Agder Energi Tjenester .....	65
9	Seksjonene i Agder Energi Tjenester .....	66
9.1	Organisert som juridiske eller pro forma enheter.....	68
9.2	Seksjon eiendom .....	70
9.2.1	Outsourcing av eiendom seksjonen.....	71
9.2.2	Intern pris .....	74
1.1	IKT seksjonen .....	78
1.1.1	Outsourcing av IKT seksjonen.....	79
1.1.2	Intern pris .....	85
9.3	Seksjon økonomi.....	92
9.3.1	Outsourcing.....	92
9.3.2	Intern pris .....	96
9.4	Prosjekt seksjonen.....	99
9.4.1	Outsourcing.....	99
9.4.2	Intern pris .....	102
9.5	Standard kostnadssenter .....	107
10	Oppsummering .....	109
11	Konklusjon .....	114
12	Referanser.....	117
12.1	Informasjon utdelt av AE:.....	119
13	Vedlegg.....	120

## 4 Innledning

Et karakteristisk trekk ved den økonomiske utvikling de senere årene er den økte fokuseringen på lønnsomhet. Dette gjelder ikke minst i energisektoren, der de ulike energiselskapene tidligere opererte i et monopolmarked, til nå der de befinner seg i et marked med tilnærmet fri konkurranse på salg av kraft. Oppdelingen av foretaket i ansvarsenheter og desentralisering av beslutningsmyndighet har vært viktige elementer i en strategi for økt lønnsomhet, både fordi dette motiverer hele organisasjonen til økt lønnsomhet. Fordi det gir bedre muligheter til å identifisere på hvilke områder foretaket taper og tjener penger på.

Desentraliseringen av beslutningsmyndighet har medført at den enkelte ansvarsenhet på mange måter har blitt en selvstendig bedrift innenfor foretaket, der lederen av resultatområdet har en tilsvarende funksjon som lederen av en selvstendig bedrift, og der foretaksledelsen har en tilsvarende funksjon som styret for en selvstendig bedrift. Ansvarsenhetene blir ofte selvstendige aksjeselskaper, hvor det kan komme inn strategiske partnere på eier siden. Disse partnerne kan igjen føre til at selskapet oppnår bedre resultater.

Et typisk problem som oppstår ved en slik situasjon er prisingen av de interne leveranser av varer og tjenester. For at man skal kunne bestemme den enkelte enhets kostnader og inntekter, og dernest dens økonomiske resultat, må slike interne leveranser prises. Prisene vil påvirke ansvarsenhetens økonomiske resultat.

I et resultatorientert foretak med omfattende interne leveranser, vil således intern prissystemet være en viktig del av det totale økonomiske styringssystemet. Et av hovedformålene med prising av interne leveranser er å gi et riktig bilde av den enkelte resultatenhets, det enkelte produkts og den enkelte investeringslønnsomhet. Det vil også føre til økt effektivitet, ved å sette fokus på om en skal produsere selv eller ”outsource”. Et annet moment er at effektiviteten kan bedres ved at alle ressurser får en kostnad. Dessuten skal det motivere til større kostnadsbevissthet, som igjen vil føre til bedre total lønnsomhet for bedriften.

## 4.1 Problemstilling

Oppgaven har som formål å gjøre en drøfting av måten AE har valgt å organisere sine støttetjenester, og hvordan det er valgt å intern prise disse tjenestene. Det blir også drøftet andre måter å organisere og intern prise støttetjenester. Hovedproblemstillingen er som følger:

*Hvordan har Agder Energi AS valgt å organisere og intern prise sine støttetjenester, og hvilke andre måter kan de organisere disse tjenestene på?*

Vi ønsker å diskutere fordeler og ulemper med måten AE har valgt å organisere sine støttetjenester, og andre måter dette kan gjøres på. Outsourcing, eget selskap, investerings-, overskudds- og standard kostnadssenter er stikkord her. Vi ønsker også å studere hvordan AET beregner sine interne priser i dag, og fordeler ulemper med dette. Andre måter å beregne intern prisen på blir også diskutert. Stikkord her er markeds- og kostnadsbaserte intern priser.

Vi har følgende under problemstillinger:

- Kan tjenestene til AET outsources?
- Eksisterer det markedspris på disse tjenestene?

## 4.2 Avgrensinger

Vi har begrenset oss til kun å gjøre en generell vurdering av AET. Vi har ikke innhentet konkrete tilbud fra eksterne leverandører som leverer støttefunksjoner. Det er kun gjort forespørsler, via telefon og e-post, om de har mulighet til å påta seg disse tjenestene for en bedrift med lik størrelse som AE. Vi har heller ikke gått i dybden på hvordan selskapet intern priser sine tjenester. Dette skyldes at vi ikke har fått tilgang til de nødvendige tallmateriale. AET har ikke ønsket å gi oss innsyn i deres kalkyler. Drøftingen rundt deres interne prissetting har dermed blitt av en mer generell art.



### **4.3 Oppgavens inndeling**

Oppgaven består av to deler. Den første delen er en teoridel. Her blir relevant teori for bedriften beskrevet. Siste del av oppgaven er empiri. I denne delen blir AET beskrevet og evaluert.

Kapittel 5 beskriver noe av den teorien vi har benyttet til å svare på oppgavens problemstillinger. Kapitlet tar først for seg ulike metoder å organisere et selskap på, etterfulgt av en beskrivelse av de ulike formene for ansvarsenheter.

Kapittel 6 beskriver ulike metoder å intern prise produkter og tjenester. Her beskriver vi kort markeds-, kostnads-, og forhandlingsbasert intern pris.

Kapittel 7 beskriver metoden vi har benyttet for å svare på oppgavens problemstillinger.

Kapittel 8 gir en presentasjon av AE. Her blir det beskrevet hvordan konsernet er organisert, og det blir gitt en beskrivelse av AET.

Kapittel 9 beskriver de fire seksjonene i AE. Disse er eiendom, IKT, økonomi og prosjekt. For hver seksjon blir det beskrevet muligheten for outsourcing, og konsekvenser ved å organisere de som overskudds- og investeringscenter. Til slutt for hver seksjon blir det beskrevet hvordan de beregner sine intern priser, og det blir drøftet alternative metoder for prising. Kapitlet inneholder også hva det innebærer å organisere støttetjenestene i en selvstendig enhet, og hvordan det hadde fungert om de hadde vært samlet i et standard kostnadssenter.

Kapittel 10 er en oppsummering av kapittel 9, hvor vi presenterer hva vi tror er den gunstigste løsningen for AET.

## 5 Organisering og desentralisering

Vi vil i dette kapittelet drøfte mulige løsninger for organisering og styring av desentraliserte enheter i en organisasjon. Med organisasjon menes et sosialt system som er bevisst konstruert for å realisere bestemte mål<sup>1</sup>. Alle organisasjoner har det fellestrekk at de skal løse en eller flere oppgaver. Men der slutter også likheten. For oppgaver er svært forskjellige. Det å operere en pasient er svært forskjellig fra å analysere aksjemarkedet, likeledes er det å utvikle løsninger for e-handel svært forskjellig fra det å produsere en motorsykkel. Derfor er organisasjoner som jobber med forskjellige typer oppgaver organisert på ulike måter for å oppnå tilfredsstillende resultat.

Det har vært rettet mye oppmerksomhet mot desentralisering i økonomi og ledelses litteratur. Desentralisering er et middel for å få frem hvor foretaket tjener eller taper penger. Samtidig er det lettere å få plassert entydig ansvar hos de ansvarlige for det økonomiske resultatet<sup>2</sup>.

### 5.1 Organisering og styring av desentraliserte enheter

Hvordan kan så organisasjonsstrukturen for et desentralisert foretak se ut? Begrepet organisasjonsstruktur viser til arbeidsdeling, fordeling av autoritet og system for styring, koordinering og kontroll av oppgavene i organisasjoner<sup>3</sup>. De ulike prinsipper for gruppering av arbeidsoppgaver og inndeling i organisasjoner kan sammenfattende sies å være et valg mellom en funksjonsorientert og markedsorientert inndeling. Utfordringen er å klarlegge mulige fordeler og ulemper ved henholdsvis en funksjonsbasert inndeling og en markedsbasert inndeling, og under hvilke forutsetninger den ene eller den andre løsningen vil gi de beste resultatene.

#### 5.1.1 Funksjonsbasert inndeling

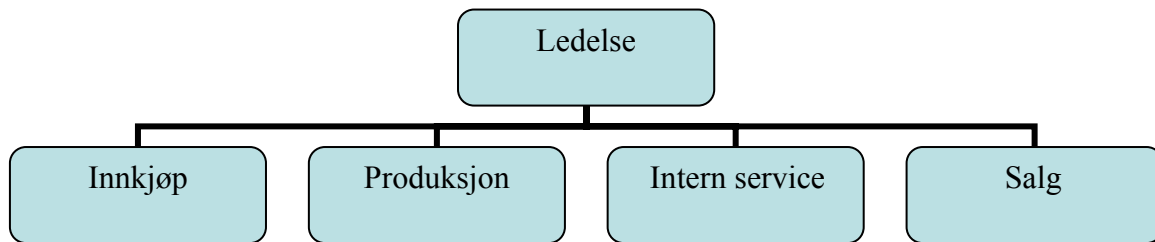
En funksjonsbasert inndeling innebærer at likeartede oppgaver samles i samme organisatoriske enhet, se figur 5.1.

---

<sup>1</sup> Jacobsen og Thorsvik, 2002

<sup>2</sup> Hansen og Svendsen, 1996

<sup>3</sup> Jacobsen og Thorsvik, 2002



**Figur 5-1 eksempel funksjonsbasert inndeling**

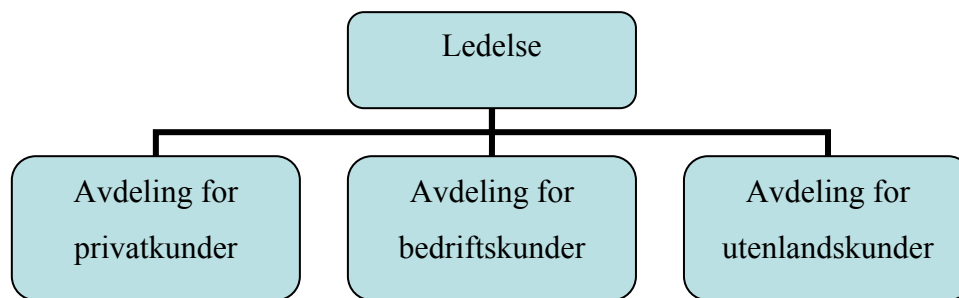
De viktigste fordelene ved funksjonsbasert inndeling er at man legger til rette for maksimal spesialisering omkring likartede oppgaver. Slik at man unngår dobbeltarbeid, og at man i produksjonsenheter kan høste mulige stordriftsfordeler. Stordriftsfordeler vil si at gjennomsnittskostnaden for et produkt eller tjeneste synker i et produksjonsområde. For at dette skal inntreffe må marginalkostnaden (hvor mye en enhet ekstra koster) være lavere enn gjennomsnittskostnaden<sup>1</sup>. Ulempene ved funksjonsbasert inndeling er at det lett kan utvikles en fagorientert spesialkultur omkring de enkelte funksjoner, som gir seg utslag i ”avdelingsegoisme” og manglende interesse og forståelse for de andres arbeid, og samordningsproblemer mellom avdelinger<sup>2</sup>.

### 5.1.2 Markedsbasert inndeling

Ved markedsbasert inndeling samler man alle oppgaver som er forbundet med et produkt eller et virksomhetsområde som kan være avgrenset ved kundekjennetegn, geografi o.l., i samme organisatoriske enhet. Det vil si at likeartede oppgaver blir spredt på flere organisatoriske enheter hvor det knyttes opp til ulike produkter eller virksomhetsområder. Altså det motsatte av hva man gjør ved en funksjonsbasert inndeling. Hver enhet eller avdeling vil da inneholde alle funksjoner som er nødvendig for å betjene et markedssegment eller en kundegruppe. Dette kan illustreres i figur 5.2.

<sup>1</sup> Besanko, Dranove og Shanley, 2000

<sup>2</sup> Jacobsen og Thorsvik, 2002



**Figur 5-2 Markedsbasert inndeling**

De viktigste fordelene ved en markedsbasert inndeling er større varhet for markedet og mer helhetlig produkt- og kundetenkning fordi alle funksjoner som er nødvendig for å betjene markedet, er samlet i samme organisatoriske enhet. Ulempene ved markedsbasert inndeling er at man ikke utnytter mulige stordriftsfordeler, fare for duplisering av aktiviteter og at man ikke legger til rette for å utvikle spisskompetanse omkring likeartede funksjoner.

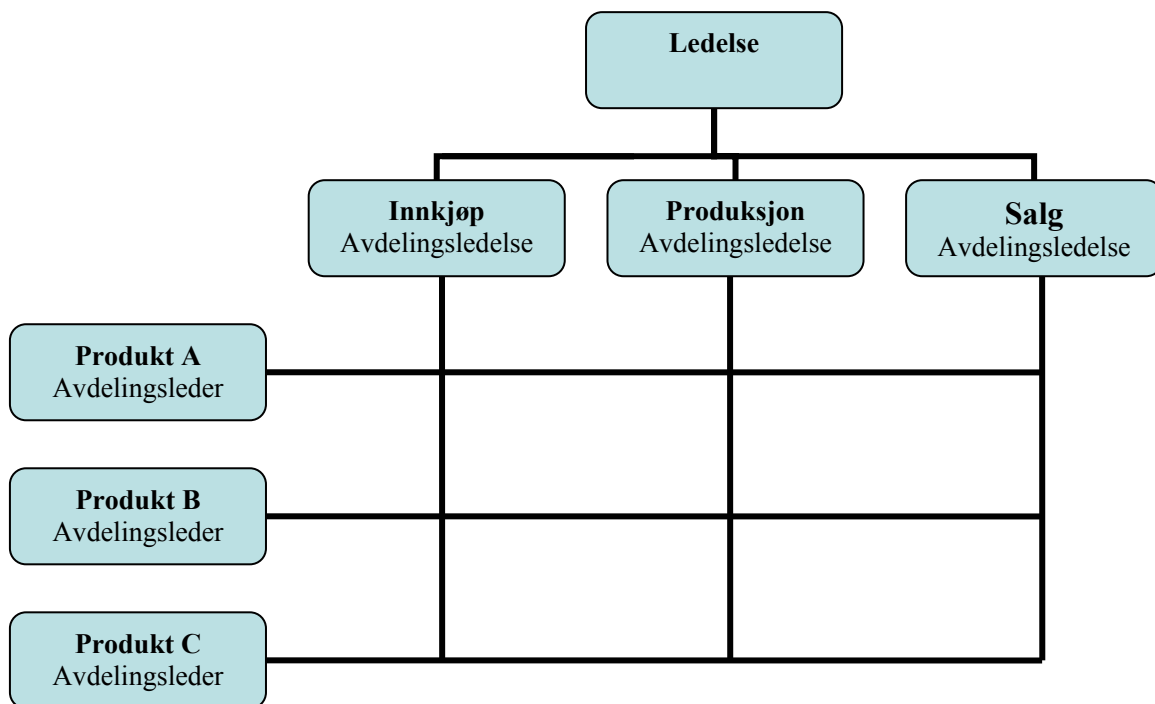
De vanligste kriteriene for å velge mellom en funksjonsbasert og en markedsbasert inndeling er stabilitet i markedene, hvor mange forskjellige virksomhetsområder organisasjonen har, og hvilke stordriftsfordeler man ser i produksjonen<sup>1</sup>.

### 5.1.3 Matrisestruktur

Matrisestruktur er en måte å kople sammen en funksjonsbasert og en markedsbasert inndeling på når man erfarer at ingen av disse løsningene alene gir et tilfredsstillende resultat.

Matrisestrukturen kjennetegnes ved at man har besluttet å legge like stor vekt på fordelene det gir å samle likeartede oppgaver som innkjøp, produksjon og intern service i særskilte enheter for å betjene ulike produkt eller markedssegment. Matrisestrukturen er en form for horisontal kopling mellom funksjonsbaserte og markedsbaserte enheter, se figur 5.3.

<sup>1</sup> Jacobsen og Thorsvik, 2002



**Figur 5-3 Matrisestruktur**

Matrisestruktur synes å være hensiktsmessig løsning for organisasjoner som har begrenset antall produktområder som betjener ulike markeder, og hvor volumet innenfor de ulike produktområdene ikke er stort nok til at man kan intrigere de nødvendige funksjoner innenfor hvert av produktområdene. Løsningen blir da at produktområdene må trekke på felles ressurser i de funksjonsbaserte enhetene. Dette oppnår man ved å etablere en horisontal kopling i organisasjonsstrukturen som formaliserer samarbeid mellom enhetene. De viktigste fordelene ved en matrisestruktur er at man får en effektiv utnyttelse av de menneskelige ressurser fordi ansatte kan fleksibelt skifte mellom produktområder etter behov, at man får utviklet kompetanse både innenfor produktområder og innenfor spesialiserte oppgaver, og at man får koordinert funksjonsenhetens arbeid omkring produktområdene, slik at man møter kundenes spesifikke krav til produktene. Ulempene er imidlertid flere, fordi matrisestruktur mangler de fordeler med hensyn til spesifisering av oppgaver, roller, ansvarsfordeling og overordnet styring som byråkratiske strukturer gir. Kort sagt er ulempene at ansatte må arbeide innenfor duale autoritetsstruktur hvor det kan være vanskelig å balansere krav fra produktenhetene og funksjonsenhetene, at spesialisering både omkring produktområder og funksjonsområder lett kan skape målkonflikt og rollekonflikt i

organisasjonen, og at denne form for koordinering både er tidkrevende og stiller store krav til medarbeiderens evne og vilje til samarbeid<sup>1</sup>.

### *Matriseorganisasjon*

I boken "Reisen til markedet" av Tom Colbjørnsen presenterer han en alternativ organisering, som kan likne på matrisestrukturen, som han kaller matriseorganisasjonen. Denne organisasjonsformen er en måte å organisere en bedrift på, som ønsker å innføre interne markeder og interne priser. Han hevder at hvis det skal være mulig realisere stordriftsfordeler som i en funksjonsbasert inndeling samtidig som en skal fange opp alle kundebehov som i en markedsorientert inndeling må en benytte matriseorganisasjon. En matriseorganisasjon som utnytter stordriftsfordeler i et markedsrettet foretak er bygget opp av to typer enheter<sup>2</sup>:

- Markedsenheter, som ved bruk av speilbildeprinsippet grupperes rundt de kundegrupper man vil betjene.
- Funksjonsenheter, som ut fra funksjonsprinsippet samler oppgaver det knytter seg stordriftsfordeler til i samme avdeling.

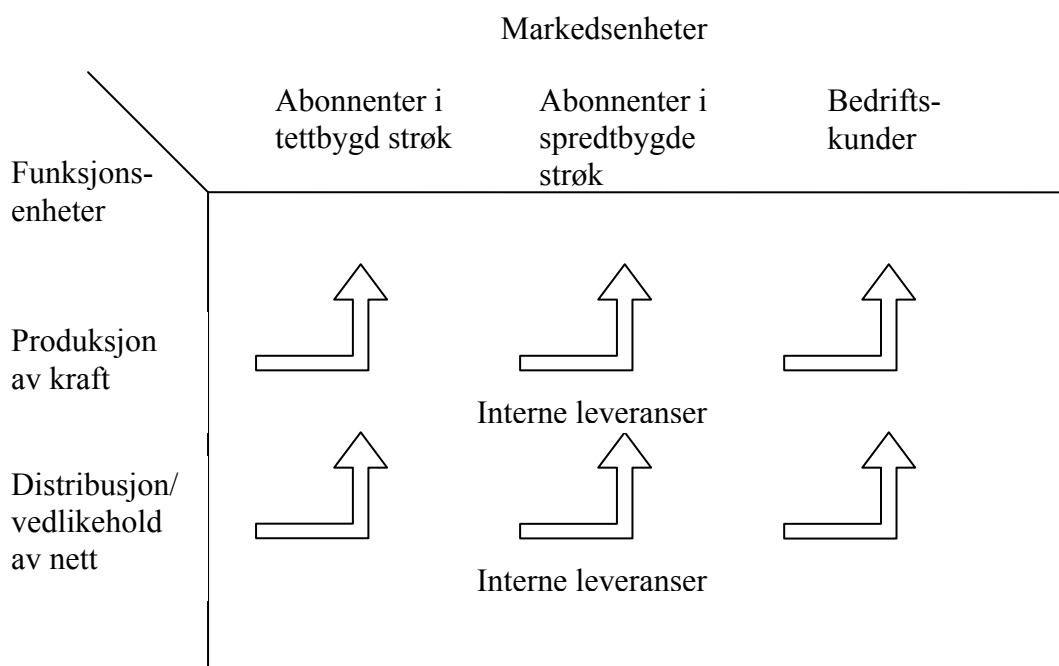
Med speilbildeprinsippet menes; Den første og mest fundamentale forutsetningen for å oppetre kunderettet, er at bedriften og dens ansatte har informasjon om hva kundene ønsker. Jo mer sammensatt kundebehovene er, dvs. jo flere markeder bedriften betjener, jo mer differensiert må også bedriftens organisasjon være for å kunne fange opp mangfoldet av kundebehov. Speilbildeprinsippet tilsier at når et delmarked har kunder med særegne behov når det gjelder pris og kvalitet, må det finnes en egen organisatorisk enhet som er spesielt rettet inn mot dette markedssegmentet.

Figur 5.4 viser logikken i en slik matriseorganisasjon. Kolonnene består markedsenheter, mens rekkene dannes av funksjonsavdelinger. De sistnevnte er interne leverandører til markedsenhetene, og har ikke selv direkte kontakt med bedriftens kunder. I motsetning til matrisestruktur, er de ansatte knyttet til en avdeling.

---

<sup>1</sup> Jacobsen og Thorsvik, 2002

<sup>2</sup> Colbjørnsen, 1995



Figur 5-4 Matriseorganisasjon

## 5.2 Desentralisering

Desentralisering er frihet for ledere på et lavere nivå i organisasjonen til å ta beslutninger<sup>1</sup>. Selvstyre referer til graden av frihet til å fatte beslutninger. Desto større frihet, desto større selvstyre. Vi bruker subenhet til å referere til en hvilken som helst del av en organisasjon. En subenhet kan være en stor divisjon eller en liten gruppe. Desentralisering gir myndighet til ledere og ansatte i subenheter til å ta avgjørende beslutninger. Hovedformål med desentralisering er å redusere risiko og usikkerhet, og å øke ledelsens effektivitet ved å dekomponere store problemer til mindre problemer, få i stand løsninger med delvis selvstyrte ledere som forhåpentligvis er motiverte til å ta den best mulige avgjørelsen<sup>2</sup>. Total desentralisering betyr minimal begrensning og maksimal frihet for ledere på laveste nivå i organisasjonen til å ta avgjørelser. Total sentralisering betyr maksimal begrensning og minimal frihet for ledere på laveste nivå i organisasjonen til å ta avgjørelser<sup>3</sup>. Strukturen i et

<sup>1</sup> Horngren, Datar og Foster, 2002

<sup>2</sup> Emmanuel & Mehafdi, 1994

<sup>3</sup> Horngren, Datar og Foster, 2002

foretak vil ligge et sted i mellom disse ytterpunktene på grunn av at det er både ulemper og fordeler ved desentralisering. Spørsmålet blir da i hvilken grad det er optimalt å desentralisere. Ledelsen må da prøve å finne den graden av desentralisering som gir mest fordeler i forhold til kostnader.

### *Fordeler ved desentralisering*

Følgende fordeler mener tilhengere av desentralisering av beslutningsmyndighet og overføring ansvar til ledere av en subenhet gir<sup>3</sup>:

- *Reagerer raskere på lokale behov.* For å kunne ta riktige avgjørelser trenger en god informasjon. Sammenliknet med topp ledere besitter lokale ledere mer informasjon om deres kunder, konkurrenter, leverandører og ansatte. I tillegg vet de ofte mer om lokale faktorer som for eksempel måter å redusere kostnader og forbedre kvalitet.
- *Å kunne ta raske beslutninger leder til gevinster.* Desentralisering gjør at en kan ta avgjørelser raskere, det medfører konkurransefortrinn over sentraliserte foretak. I sentraliserte foretak må informasjon gå gjennom mange ledd for å få godkjenning på å kunne ta en avgjørelse, det tar derfor ofte lang tid å ta en avgjørelse.
- *Ledere av subenheter får økt motivasjon.* Ledere av subenheter blir mer motiverte når de får større frihet til å ta egne initiativer.
- *Medvirker til utvikling og læring av ansatte til høyere stillinger i ledelsen.* Ved å gi ledere mer ansvar utvikler de seg og får mer rutine slik at foretaket får interne ledere som er dyktige nok for å ta høyere stillinger.
- *Mer fokus på "core activities".* I et desentralisert foretak vil ledere av små subenheter ha en konsentrert fokus på de aktivitetene de utfører. En liten subenhet er mer fleksibel og raskere enn en større subenhet, og kan raskt tilpasse seg endrede markedssituasjoner. I tillegg slipper topp ledelsen å tenke på den daglige driften i subenheten, og kan da bruke tiden på strategisk planlegging.



### *Ulemper ved desentralisering*

Tilhengere av mer sentralisering hevder at desentralisering av beslutningsmyndighet kan føre til følgende ulemper<sup>1</sup>:

- *Fører til at det blir tatt beslutninger som gir suboptimering.* Suboptimering er når en subenhet tar en avgjørelse som gir økt gevinst for subenheten, men reduserer gevinsten for hele foretaket totalt. Årsaken er at topp ledelsen ikke lenger har kontroll over alle avgjørelser. Suboptimale avgjørelser kan oppstå når det ikke er sammenfallende mål mellom hele foretaket, subenhetens mål og de individuelle mål til beslutningstakere.
- *De forskjellige lederne til subenhetene ser på seg selv som konkurrenter til andre subenheter i samme foretak.* Konsekvenser av dette kan da bli at ledere ikke ønsker å dele informasjon eller hjelpe en annen subenhet hvis denne enheten er i en krise. Et annet moment er at ledere for subenheter bruker lokal informasjon til å gagne sine egne interesser isteden for hele foretaket.
- *Økte kostnader ved innhenting av informasjon.* Ledere bruker for mye tid på å innhente informasjon fra de forskjellige subenhetene for å kunne koordinere deres aktiviteter.
- *Resulterer i duplisering av aktiviteter.* Mange subenheter kan foreta samme aktivitet hver for seg. Eksempler er regnskapsføring, HMS og juridiske tjenester.
- *Forsvarerne av desentralisering hevder at desentralisering medfører økt motivasjon, men det kan i enkelte tilfeller oppstå noe som kalles motivasjonssparadokset<sup>2</sup>.* Dette innebærer på den ene side at motivasjonen kan øke hvis de sentrale målene har lokal aksept. Bedriften på den andre siden har lokale ledere med større kunnskap om sine markeds- og arbeidsforhold enn de sentrale lederne. Dersom en leder har bonus som avhenger av måloppnåelse kan han dermed bruke informasjonsovertaket til å sette lett oppnåelige mål som kan nås uten full ressursmobilisering.

For å velge et foretaks struktur som vil implementere foretakets strategi må toppladelsen sammenlikne gevinstene og kostnadene av desentralisering. Hver funksjon i foretaket må analyseres med henhold på kostnad - nytte ved desentralisering. Det vil da være

---

<sup>1</sup> Horngren, Datar og Foster, 2002

<sup>2</sup> Colbjørnsen, 1995

hensiktsmessig å desentralisere så langt nedover i organisasjonen som det kan dokumenteres at nettogevinsten er positiv.

### **5.3 Spesielt om organisering av støttefunksjoner**

I mange selskaper finnes det store sentrale staber som leverer tjenester til de operative enhetene<sup>1</sup>. Typiske stabs tjenester er; IT, FOU, informasjon, organisasjons- og personalutvikling, økonomi o.l. Et av de store problemene med slike stabstjenester er at det er vanskelig å måle "output" på de enkelte tjenestene. Ta til eksempel konsulent tjenester, for slike tjenester er det svært vanskelig å vurdere nytten. Dette gjelder spesielt for større selskaper. Her er det vanskelig for ledelsen å holde kontroll på kvaliteten på konsulent tjenesten, siden de ofte ikke har nær kontakt med konsulentene.

I hvilken grad disse tjenestene skal desentraliseres er et viktig spørsmål i desentraliserings prosess. I de tilfeller hvor bedriften har økonomiske stordriftsfordeler ved å beholde disse sentralt bør dette gjøres, hvis ikke kan tjenestene flyttes ut til subenhetene. Dette stordrifts argumentet vil ikke være like relevant for meget store selskaper. Graden av desentralisering av konserntjenester vil dermed også variere med størrelsen på selskapet. Et annet argument for å beholde sentraliserte staber er at bedriften ønsker å opprette et sterkt fagmiljø.

Hovedargumentet for å desentralisere konserntjenestene er at bedriften da unngår problematikken rundt intern prising av tjenestene. Noe som kan være komplisert, med det resultat at kostnadene bare blir fordelt på de enkelte resultatenehetene ved hjelp av mer eller mindre vilkårlig fastsatte fordelingsnøkler.

En annen måte å organisere støttetjenester på er å danne en egen tjenesteavdeling, hvor tjenestene kan selges på linje med eksterne leverandører. Avdeling blir organisert som en resultatenehet. Det er viktig at mottakene enheter kan velge å kjøpe tjenestene eksternt hvis det er rimeligere. Dette vil føre til at de enkelte tjeneste produserende avdelinger må drive effektivt, og dersom de ikke går i balanse vil de måtte justere sine priser, sin bemanning eller i ytterste konsekvens avvikles.

---

<sup>1</sup> Hansen og Svendsen, 1996

## 5.4 Interne Markeder

Intern handel og internt marked er et system som består av følgende tre komponenter<sup>1</sup>.

- Alle avdelinger skal eksponeres for eksterne eller interne kunder. Interne kunder med mulighet for å velge eksterne leverandører.
- Interne priser regulerer tilbud og etterspørsel mellom enhetene, og samordner produksjonsprosessen i leverende og mottakene enheter.
- De ulike avdelingene må få definert et klart resultatansvar.

Det første punktet skiller intern prising fra systemer for intern fordeling og intern avregning. Intern prising kan fremme kostnadsbevissthet, og synliggjøre kostnader forbundet med staber og støtteenheter.

Hovedpoenget med å opprette et internt marked er å ”utsette” alle subenheter for kunder. Ved å la markedsavdelingen opptre som de øvrige subenhetens kunder, oppnår man at de eksterne kundenes krav til pris og kvalitet formidles direkte inn til funksjonsenheter.

Markedsavdelingen oppgaver er i hovedsak salg og markedsføring, og funksjonsenhetenes oppgaver er i hovedsak fremstilling av varer og tjenester. Det å være kunde innebærer i tillegg til å si i fra om hva man ønsker, en rett til å velge andre leverandører dersom den interne leveransen er utilfredsstillende. Slik legger kunderelasjoner også et sterkt press på funksjonsenheter. Er den ikke villig til å levere på markedets premisser, er dens framtidige eksistens i fare. Interne kundeforhold innfører altså direkte påvirknings- og sanksjonsmuligheter mellom subenhetene, og dermed presses og motiveres funksjonsenhetene til å opptre mer på markedets premisser<sup>2</sup>.

Det er ikke bare markedsavdelingen som er intern kunde, de øvrige subenhetene kan være interne kunder ved at de kjøper varer eller tjenester fra andre subenheter. Det vil da også her bli et kunde - leverandør forhold. Et eksempel er når stabsfunksjoner i foretaket er

---

<sup>1</sup> Colbjørnsen, SNF-rapport 1995

<sup>2</sup> Colbjørnsen, 1995

desentralisert til en egen subenhet, denne tjeneste enheten vil da selge tjenester til de fleste andre subenheter i foretaket.

Albert Hirshman (1970) har definert to måter kunder kan uttrykke sin mening om en leveranse på: "voice" og "exit". "Voice" består i å uttrykke krav og synspunkter overfor leverandøren, for eksempel i form av å sende klage til ledelsen, innlegg i massemedia og klager til forbrukerråd. Dette kan ofte være ressurskrevende fordi kundene må bruke tid på å ta saken opp med bedriften. De trenger kunnskap og i verste fall også juridisk assistanse, og for at protesten skal bli effektiv må de ofte mobilisere andre kunder bak sine krav.

"Exit" krever færre anstrengelser fra kundenes side, kunden "sier fra" hva de synes ved å gå til konkurrenten. Dette gir klar beskjed om at nåværende pris og kvalitet er uakseptabel, det legger også et sterkt press på leverandøren. "Muligheten for å kunne velge eksterne kjøp er selve bærebjelken for interne markeder"<sup>1</sup>. Dersom man ikke har muligheten til å stille krav til og legge press på de interne leverandørene ved å velge andre, må kundenes krav fortsatt formidles gjennom administrative organer. Intern prising er da et regnskapssystem mer enn en mekanisme for utøvelse av kundemakt innover i bedriften.

## **5.5 Ansvarsenheter**

En ansvarsenhet er en del, segment eller subenhet av en organisasjon hvor lederen er regnskapsmessig ansvarlig for et sett med aktiviteter<sup>2</sup>. For å gjøre det forståelig kan en se på et foretak som en samling av ansvarsenheter, hver ansvarsenhet representerer en boks i organisasjonskartet. En ansvarsenhet eksisterer for å utføre et eller flere formål. Et foretak har mål de vil oppnå, og bedriftens ledelse styrer etter ett sett med strategier for å oppnå disse målene. Målsettingen til de forskjellige ansvarsenhetene er å hjelpe til med å implementere disse strategiene. På grunn av at et foretak er summen av dens ansvarssentere vil foretaket nå sine mål hvis hvert ansvarssenter når sine målsetninger<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Colbjørnsen, 1995

<sup>2</sup> Horngren, Datar og Foster, 2002

<sup>3</sup> Anthony og Govindarajan, 2001

Alle ansvarsenheter produserer en "output", de gjør noe. Varer eller tjenester som produseres leveres enten videre til en annen ansvarsenhet som "input" eller til eksterne markeder og dermed "output" for foretaket som helhet. Ledere for et ansvarscenter er ansvarlige for å ha et optimalt forhold mellom "input" og "output". Noen ganger er forholdet mellom disse kausal og direkte, for eksempel i produksjonsavdeling hvor en råvare blir til et ferdig produkt. I mange tilfeller er det ikke noe direkte forhold mellom disse. Det kan være i FOU avdelinger og markedsføringsavdelinger. "Input" kan som regel måles i fysiske mål som antall arbeidstimer og antall råvarer. Disse fysiske målene gjøres om til kostnader ved å multiplisere med en stykk pris. Det er ofte vanskeligere å måle "output" verdien. Hva er verdien av FOU arbeid og markedsføringsaktiviteter? En ansvarsenhet kan evalueres etter effektivitet og produktivitet. Produktivitet er "output" dividert på "input". Effektivitet bestemmes ut fra forholdet mellom ansvarsenhetens "output" og ansvarsenhetens målsetninger. På grunn av at det ofte er vanskelig å kvantifisere "output" og målsettinger, blir det ofte vurdert subjektivt<sup>1</sup>. En ansvarsenhet er produktiv hvis de gjør ting rett og er effektiv hvis de gjør de riktige tingene.

### *Kontrollerbarhetsprinsippet*

Det som ligger bak oppdelingen i forskjellige typer ansvarsenheter er kontrollerbarhetsprinsippet. Kontrollerbarhetsprinsippet betyr at ledere i et ansvarscenter skal være tildelt ansvar for inntekter, kostnader, eller investeringer som ansvarsenheten har kontroll over. Inntekter, kostnader, eller investeringer som blir kontrollert av personer utenfor ansvarsenheten bør utelates fra denne enhetenes regnskap. Selv om kontrollerbarhetsprinsippet synes å være riktig og rettferdig, kan det både være vanskelig og uønsket å benytte det i praksis.

Et betydelig problem ved å benytte kontrollerbarhetsprinsippet er at i mange foretak er mange inntekter og kostnader som i fellesskap er tjent eller pådratt. Hvis vi ser på et foretak som driver med fangst, foredling og salg av fisk<sup>2</sup>. Foretaket kan være delt i tre ansvarsenheter: fangst, foredling og salg/markedsføring. Disse aktivitetene er det som skaper det endelige

---

<sup>1</sup> Anthony og Govindarajan, 2001

<sup>2</sup> Atkinson, Banker, Kaplan og Young, 1997

produktet og er sekvensielle og gjensidig avhengig av hverandre. Prestasjonene til fangst, foredling og salg/markedsføring er gjensidig avhengig av hverandre for at selskapet skal være lønnsomt. For å evaluere prestasjonene til fangst, foredling og salg/markedsføring innebærer det at en må se på mange betraktninger. Eksempel, er det mulig å evaluere fangst enheten ved å måle dens evne til å:

- Fiske hele fiskekvoten
- Minimalisere sløsing og skader på fisk som er fisket
- Minimalisere feil på utstyr
- Kontrollere kostnadene knyttet til drift av skipet

Liknende prestasjons mål kan lages for foredlings enheten. For salg/markedsføring kan det være leveringsevne og økte markedsandeler. Som en del av prosessen med å evaluere prestasjoner, vil kanskje foretaket ha et regnskapssammendrag av prestasjonene til fangst, foredling og salg/markedsføring for å støtte finansielle kontroll systemer. Regnskapsføreren som har denne oppgaven vil raskt bli konfrontert med dilemmaet, hvordan regnskapsføre innbyrdes beslektede enheter som de skulle være individuelle foretak. Eksempel, fangst kostnader er enkelt å fastsette, men hva er dens inntekter? Fangst enheten har ikke kontroll over salg og priser. Dens rolle er å fange fisk, holde råmaterialer og produktkvalitet, og imøtekomme behov ut fra produksjonsplaner utarbeidet av foredling og salg/markedsføring. Hvis foretaket evaluerer fangst enheten som et kostnadssenter, hva med foretakets indirekte kostnader som administrasjons kostnader som er en felles ressurs som enheten benytter seg av? Hva med andre viktige prestasjons faktorer, som kvalitet, fiske hele kvoten, kunne levere den fiskearten som trengs til foredlings enheten? Bør fangst avdelingen ta en del av administrasjonskostnadene, og tilfelle hvordan skal denne delen beregnes<sup>1</sup>.

Et annet problem er områder som delvis er kontrollert av enheten, det kan være faktorer som ligger utenfor foretaket. Et eksempel er når råvarekostnadene inn til en enhet varierer. Hvis enheten da er organisert som et kostnadssenter vil de varierende råvareprisene påvirke resultatet. Dette stemmer da ikke med kontrollerbarhetsprinsippet, men hva skal da enheten evalueres ut fra? En mulighet er at enheten må evalueres ut fra produktivitet. Det er også

---

<sup>1</sup> Atkinson, Banker, Kaplan og Young, 1997

mulig å skille mellom ulike årsaker i en dekomponerings analyse. En bedre løsning vil være at ansvarsenheten fortsatt har ansvaret for totalkostnaden, men for at enheten skal få stabilitet inngår den langtidskontrakter med leverandørene. Det har vist seg at det har medført en reduksjon i gjennomsnitts råvarekostnad. Det blir her da et spørsmål om enheten bør ha ansvar for kostnader som ikke er helt kontrollerbare eller ikke.

Merchant (1998) har tre argumenter for ikke å gjøre ansatte ansvarlige for faktorer som de ikke helt har kontrollen over. For det første er de fleste ansatte risiko avers og for å kompensere for dette må foretaket gi ansatte en forventning om en høyere belønning. Det andre punktet er at foretak vil bære kostnader som oppstår når ansatte prøver å redusere de ukontrollerbare faktorene de blir utsatt for, på bekostning av foretakets fortjeneste. Det tredje er at foretaket må bære kostnader for tapt tid, dersom ansatte blir evaluert etter prestasjonsmål som er påvirket av ukontrollerbare faktorer er det en tendens at de ansatte synes det er urettferdig og bruker tiden på å omdiskutere resultatet.

Det er fem forskjellige typer ansvarsenheter og de er klassifisert i henhold til om ”output” og/eller ”input” kan måles i kroner for kontroll formål. De fem ulike ansvarsenheterne er:

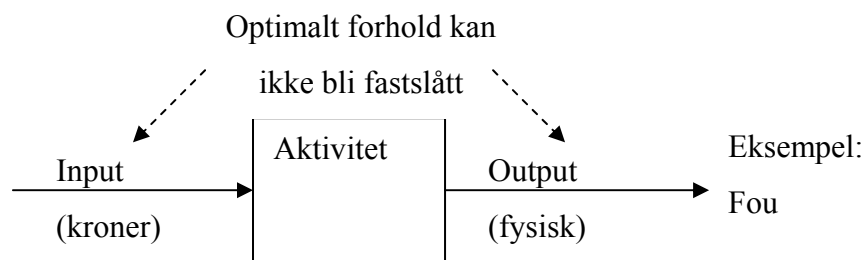
	Input		Output		Eiendeler	EK/G
	Volum	Kr	Volum	Kr		
Utgiftssenter	X	X				
Kostnadssenter	X	X	X			
Inntektssenter			X	X		
Resultatsenter		X		X		
Investeringscenter		X		X	X	
Pro forma/AS		X		X	X	X

Tabell 5-1 Eksempel på ansvarsområder og mål i rapportering (basert på Bjørnenak og Olson, 1995)

### 5.5.1 Utgiftssenter

Et utgiftssenter er en ansvarsenhet i foretaket som skal gjennomføre et program innenfor et vedtatt budsjett. I et utgiftssenter kan man ikke måle effektiviteten gjennom kvantitative

kriterier som man gjør i et kostnadssenter, det kan ikke etableres noe forhold mellom (manglende kausal kunnskap) ”input” og ”output”, se figur 5.5. Hovedproblemet er at det ofte mangler outputmål, det er vanskelig å kvantifisere eller sette en verdi på FOU. I stedet bør man foreta en kvalitativ vurdering av gjennomført handlingsplan.



**Figur 5-5 Utgiftssenter**

Eksempler på utgiftssentra er FOU, informasjonsavdeling, økonomiavdeling og juridisk avdeling, dvs. såkalte stabsfunksjoner. Kostnadene for disse funksjonene er i hovedsak relatert til bemanning. Kostnadskontroll vil derfor i stor grad være et spørsmål om kontroll med bemanningen.

Et utgiftssenter blir målt på forbruk i kroner. I et utgiftssenter er ikke differansen mellom budsjett og faktisk forbruk mål på effektivitet. En kan se på det som differansen mellom budsjettet ”input” og den faktiske ”input”, og blander seg ikke inn med ”output”. Hvis faktiske kostnader er lavere enn budsjettet betyr det at lederen har klart seg innenfor budsjettet, men siden, per definisjon, budsjettet ikke har som hensikt å forutsi den optimale mengden med forbruk, vil det nødvendigvis ikke bety at å klare seg innenfor budsjettet er det optimalt riktige<sup>1</sup>.

Hovedoppgaven til lederen for et utgiftssenter er å få utført en handlingsplan eller ønsket ”output”. Et forbruk i henhold til budsjett er da antatt å være tilfredsstillende, et høyere forbruk er grunn til bekymring, og for lite forbruk kan indikere at arbeid ikke har vært gjort. I et utgiftssenter er det ikke meningen at lederen skal evalueres etter finansielle prestasjoner.

<sup>1</sup> Anthony og Govindarajan, 2001



Lederen bør evalueres etter subjektive vurderinger, slik som for eksempel kvalitet. Hovedårsaken er hvis lederen blir belønnet om man holder seg innenfor budsjettet kan det resultere i at lederen reduserer kostnadene som i sin tur reduserer ”output”.

Kostnadene ved å drive et utgiftssenter burde ideelt blitt belastet divisjonene etter faktisk forbruk. Kvantifisering av forbruk er ofte vanskelig og kostnadene blir isteden fordelt etter fordelingsnøkler. Dette er en dårlig løsning og bidrar til å undergrave resultatorienteringen i foretaket. Derfor bør følgende alternativer vurderes<sup>1</sup>:

#### *Alt 1) Nulloverskuddssenter*

Dersom det eksisterer et velfungerende eksternt marked for tjenestene, kan man gjøre utgiftssenter om til et overskuddssenter som har som mål å dekke kostnadene sine gjennom prising av tjenestene. Dette vil ofte være mulig både for økonomisk, juridiske og tekniske virksomheter.

#### *Alt 2) Kombinert nulloverskuddssenter og utgiftssenter.*

Dette er fornuftig hvis utgiftssenter-enheten påtar seg spesielle oppdrag fra andre enheter i foretaket i tillegg til de generelle aktiviteter som ikke utføres på oppdrag.

#### *Alt 3) Modifisert kostnadssenter*

Avdelingen skal gjennom prising av sine tjenester dekke en spesifisert andel av sine kostnader. Gjenstående andel representerer en bevisst subsidiering av den aktuelle tjeneste eller kostnadene ved å holde en overkapasitet i avdelingen.

#### *Alt 4) Desentralisering*

Man kan desentralisere funksjonene, dvs. legge de inn under de ulike divisjonene i foretaket. Ulempen da er at en mister stordriftsfordeler ved å ha fagmiljøene samlet og problemer knyttet til standardisering.

#### *Alt 5) Outsourcing*

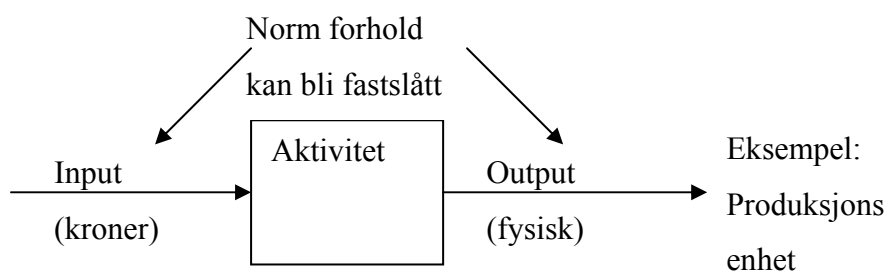
Man setter produksjonen bort til andre. Dette er et tema som blir omtalt i kapittel 5.7.

---

<sup>1</sup> Hansen og Svensen, 1996

## 5.5.2 Kostnadssenter

Et kostnadssenter er en ansvarsenhet som skal gjennomføre en gitt produksjonsplan så produktivt og effektivt som mulig. De ansatte i et kostnadssenter kontrollerer kun direkte kostnader, ikke inntekter eller investerings nivå<sup>1</sup>. Kostnadssenter kan etableres når en kan definere og måle ”output”, og en kan spesifisere mengden av ”input” nødvendig for å produsere hver enhet av ”output”. ”Input” kan være lønn og materialforbruk. Kostnadssenter kan brukes for enhver repeterende aktivitet hvor en kan måle den fysiske mengden med ”output” og kan spesifisere en aktivitet hvor det er et kausalt forhold mellom ”input” og ”output”<sup>2</sup> (se figur 5.6). Det kan da beregnes norm mellom ”input” og ”output” som enheten det kan evalueres etter. Generelt er ikke ledere for et kostnadssenter ansvarlige for endringer i aktivitetsnivå i deres senter, de er ansvarlige for produktivitet.



Figur 5-6 Kostnadssenter

Lederen for et kostnadssenter må ha reell påvirkningsmyndighet på enhetens kostnader. Lederen bør også ha ansvaret for å utarbeide produksjonsplanen på bakgrunn av salgsprognosene han mottar fra den salgsansvarlige lederen og budsjettet til kostnadssenteret. Han bør dessuten ha beslutningsmyndighet til å endre bemanningen eller produksjonsutstyret slik at produksjonsplanen og budsjettet blir realisert.

For å sikre en effektiv produksjon er det viktig at sammenhengen mellom kostnader og ”output” kan spesifiseres, og at bedriften etablerer standard kostnader. Når det fastsettes slike standarder er det viktig å se til at disse ikke inneholder kostnader lederen ikke kan påvirke,

<sup>1</sup> Atkinson, Banker, Kaplan og Young, 1997

<sup>2</sup> Kaplan og Atkinson, 1989

dette gjelder spesielt hvis det er lederens prestasjoner som skal evalueres og om det er knyttet til bonus og insentiv systemer. På den måten er bedriften sikker på at den ikke belønner eller straffer en leder for kostnadsavvik han ikke har hatt noen påvirkningsmulighet over.

En organisasjon kan evaluere prestasjonene til et kostnadssenter ved å sammenlikne de faktiske kostnadene med mål eller standardkostnader multiplisert med produsert mengde ("output"). Dermed kommer standardkostnader og avvik fremtredende frem i kostnadssenterets rapporter. Dessuten, på grunn av at standarder og avvik brukes til å evaluere prestasjoner er prosessen med å sette standarder og forklare avvik gitt ansatte god innsikt i økonomisk styring, spesielt i forbindelse med prestasjonspotensial og prestasjons resultater<sup>1</sup>. Det kan ofte være vanskelig å beregne standardkost for et produkt, en av årsakene er at mer og mer av kostnadene blir indirekte. Benchmarking mot andre tilsvarende enheter er også en måte å evaluere kostnadssenteret på.

Det er som regel ikke tilfredsstillende kun å evaluere og måle ett kostnadssenter etter evnen å kontrollere kostnader. Årsaken til det er at ved minimalisering av kostnadene vil kunne resultere i redusert kvalitet<sup>2</sup>. Eksempel på andre indikatorer er kvalitet på produktet, evnen til å levere rett produkt til rett tid o.s.v.

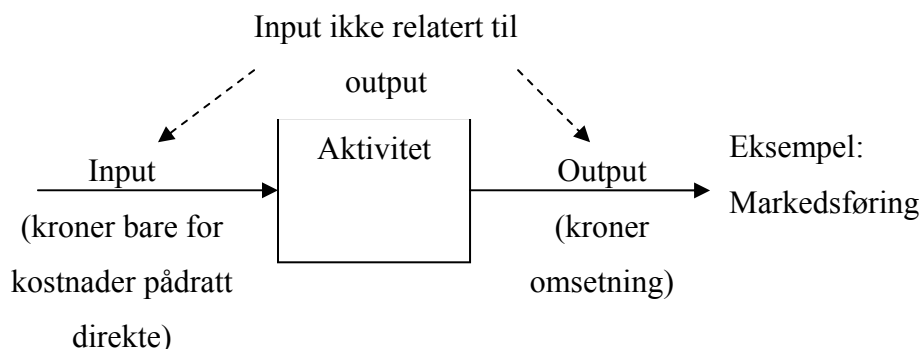
### 5.5.3 Inntektssenter

Typisk for et inntektssenter er at det mottar et ferdig produkt fra produserende enheter, og er kun ansvarlig for å selge og distribuere disse produktene. I et inntektssenter er "output" målt i kroner (omsetning), men det er ikke gjort noe forsøk på å relatere "input" til "output". I figur 5.7 vises sammenhengen mellom "input" og "output".

---

<sup>1</sup> Atkinson, Banker, Kaplan og Young, 1997

<sup>2</sup> Anthony og Govindarajan, 2001



Figur 5-7 Inntektssenter

Målsetningen til et inntektssenter er å nå visse salgsmål innenfor et markedsføringsbudsjett<sup>1</sup>.

Disse salgsmålene kan være:

- Markedsandeler
- Salgskvantum
- Salgsinntekt
- Dekningsbidrag

Markedsføringsplanen står helt sentralt i styringen av enheten. Den inneholder planlagte markedsføringsaktiviteter i budsjettåret i tillegg til de forventede resultater av disse. I oppfølgingen av enheten vil man se på avvik mellom budsjetterte og faktiske salgresultater.

Inntektssenteret er ansvarlig for de kostnadene som kan direkte henføres til dets aktiviteter. Inntektssenter tilnærmingen vurderer ansvarsenheten kun basert på inntektene de genererer. Det er derfor vanlig i slike sentre å trekke fra ansvarscenterets kostnader som kan spores til deres aktiviteter, som for eksempel lønn, averterings kostnader og salgskostnader, fra dekningsbidraget som senteret måles etter.

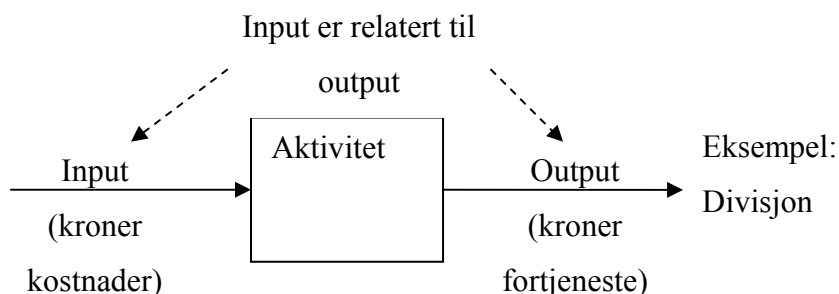
Det rettes noe kritikk mot å benytte inntektssenter tilnærmingen, det er at det kan forårsake suboptimalisering. Et eksempel er når salgspersonell belønnes kun etter salgs inntekter, det vil

<sup>1</sup> Hansen og Svendsen, 1996

medføre et unødvendig bredt produktspekter som generer logistikk og lagerkostnader som er høyere enn de inntektene det generer<sup>1</sup>.

#### 5.5.4 Overskuddssenter

Ansvarsenheter i foretaket som har resultatansvar gitt en viss kapitalstruktur, kalles overskuddssenter. Overskuddssenter blir som regel målt i fortjeneste. Fortjeneste er et nyttig mål ettersom det tillater ledere i å bruke et forståelig prestasjons mål, isteden for mange indikatorer<sup>2</sup>. En forsøker å styre enheter uten å blande inn for mange detaljer om de handlinger som er utført<sup>3</sup>. Forholdet mellom ”input” og ”output” vises i figur 5.8.



Figur 5-8 Overskuddssenter

Resultatansvaret omfatter både kostnader og inntekter, og den resultatansvarlige bør derfor ha påvirkningsmulighet både på kostnads- og inntektssiden. Dette betyr at den resultatansvarlige må få desentralisert beslutningsmyndighet vedrørende<sup>4</sup>:

- pris
- salgsvolum
- betalingsbetingelser
- innkjøp
- personalkostnader
- produksjons- og salgsplanlegging

<sup>1</sup> Kaplan, Atkinson, Banker og Young, 1997

<sup>2</sup> Anthony og Govindarajan, 2001

<sup>3</sup> Bjørnenak og Olson, 1995

<sup>4</sup> Colbjørnsen, 1995

Mange foretak vurderer subenheter som overskuddssenter selv om den sentrale ledelsen styrer flere av punktene over. Årsaken til dette er at det er knyttet fordeler og ulemper ved å desentralisere beslutningsmyndighet, og det må da gjøres avveininger mellom kostnad og nytte. Ved vesentlig reduksjon av beslutningsmyndighet, bør foretaket ikke bare bruke resultatet til ansvarsenheten for å vurdere ytelsen. De bør da i tillegg bruke indikatorer på kvalitet, material bruk, bruk av arbeidskraft og service.

Mange beslutninger medfører muligheter for økte kostnader med forventning om enda større økning i inntekter. Å ta slike beslutninger medfører mange avveininger. Det er to betingelser som bør være oppfylt før ledere på et lavere nivå kan ta slike avgjørelser<sup>1</sup>:

- Lederen bør ha tilgang til all relevant informasjon for å ta slike beslutninger.
- Det bør være en måte å måle effektiviteten av de beslutninger lederen har tatt.

Hvor langt ned i foretaket det skal gis resultatansvar må følge kriteriene over og momentene nevnt i kapittel 5.2.

Ettersom beslutningsmyndigheten i stor grad er desentralisert i et overskuddssenter medfører fordelene nevnt i kapittel 5.2. I tillegg til disse momentene er det flere fordeler ved å organisere det som overskuddssenter. Disse er<sup>2</sup>:

- Det blir forsterket bevissthet på fortjeneste siden ledere er ansvarlige for fortjeneste vil de hele tiden prøve å finne måter å øke dem.
- Overskuddssentre forsyner topp ledelse med ferdiglaget informasjon om fortjeneste på foretakets enkelte enheter.
- På grunn av at ”output” er så lett å måle kan spesielt overskuddssentre reagere raskt ved press om å forbedre deres konkurransedyktighet.

---

<sup>1</sup> Anthony og Govindarajan, 2001

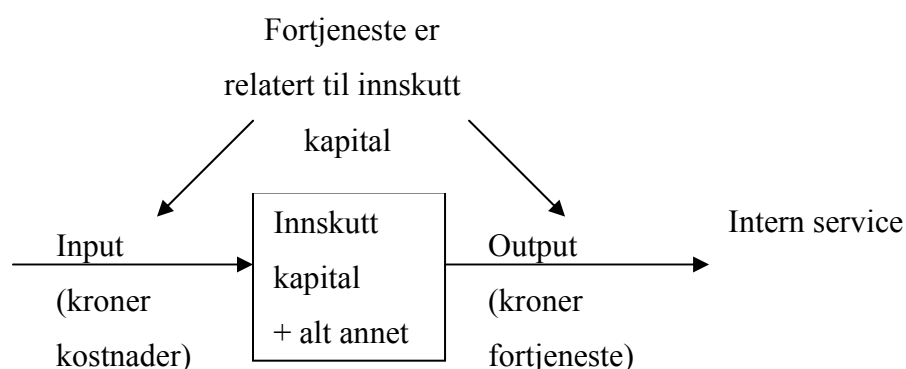
<sup>2</sup> Anthony og Govindarajan, 2001

Som nevnt i kapittel 5.2 er det også ulemper ved å desentralisere beslutningsmyndighet, men i tillegg kan det være flere ulemper enn disse ved å organisere en enhet som overskuddssentre. Disse ulempene er<sup>1</sup>:

- Desentralisert beslutningsmyndighet tvinger topp ledelsen til å stole mer på rapporter enn personlig kjennskap, medfører tap av kontroll
- Hvis topp ledelsen er dyktigere og har mer informasjon enn den gjennomsnittlige leder for overskuddssentre, vil det kunne medføre en reduksjon i kvaliteten på beslutninger.
- Det kan bli mer gnisninger mellom ansvarsenheter på grunn av diskusjoner om riktig intern pris, fordeling av indirekte kostnader og hvem som skal ha kreditt for inntekter som er skapt sammen med flere enheter.
- For stor vekt på kortsiktig fortjeneste på bekostning av langsiktig fortjeneste.
- Det finnes ikke et fullstendig tilfredsstillende system som sikrer at optimering av hver enkelt enhet vil optimere fortjeneste for foretaket totalt.

### 5.5.5 Investeringscenter

Et investeringscenter er i stor grad likt et overskuddssentre. Eneste forskjellen er at i et investeringscenter har den resultatansvarlige også ansvar for arbeidskapital og fysiske eiendeler. Investeringscenter blir derfor ikke målt etter fortjeneste, men fortjeneste er sammenliknet med aktiva anvendt for å tjene den fortjenesten, se figur 5.9.



Figur 5-9 Investeringscenter

<sup>1</sup> Anthony og Govindarajan, 2001

Det er mange forskjellige typer aktiva (eks; bygninger, maskiner, biler, varelagre, kundefordringer og kontanter) og summen av disse kalles investerings base. Det er mange forskjellige måter å evaluere et investeringscenter etter, men to av dem er avkastning på kapital (rentabilitet) og ”economic value added” (EVA). Formålene med å måle innskutt aktiva er<sup>1</sup>:

- Å forsyne informasjon som er nyttig for å ta riktige beslutninger om anskaffet aktiva og for å motivere ledere til å ta riktige beslutningene som er i foretakets beste interesse.
- Å evaluere prestasjonene til et ansvarscenter som en økonomisk uavhengig enhet.

En leder for en subenhet har to prestasjons målsetninger. For det første skal han skape tilstrekkelig fortjeneste fra de ressurser som han har til rådighet. For det andre skal de investere i ny aktiva kun hvis det vil gi en positiv nåverdi.

Et investeringscenter har de samme problemene med å definere kostnader og inntekter som for de andre ansvarsheter vi har drøftet. I tillegg er det et nytt problem med å benytte et investeringscenter, og det er hvordan en skal måle innskutt aktiva, spesielt hvilke aktiva som skal inkluderes, hvordan verdsette faste eiendeler og omløpsmidler, hvilken avskrivningsmetode skal benyttes, hvilke foretaks aktiva skal fordeles, og hvilke passiva som skal trekkes fra.

### 5.5.6 Pro forma

Pro forma er et latinsk ord og betyr; for en forms skyld; for formens skyld, for syns skyld<sup>2</sup>. En kan organisere en resultatenhet som et pro forma selskap. Et pro forma selskap ser tilsynelatende ut som et aksjeselskap, men er ikke formelt etablert som et<sup>3</sup>. Det er fordeler med å organisere det som et pro forma kontra aksjeselskap. Det er ikke noe krav til å ha et styre. En slipper da kostnader knyttet til å ha ansatte med på styremøter. I tillegg er det mulig at det er lettere å styre når en ikke har innblanding fra ansatte. Det kan være en gunstig å

---

<sup>1</sup> Anthony og Govindarajan, 2001

<sup>2</sup> Caplex nettleksikon

<sup>3</sup> Hansen og Svendsen, 1996



benytte pro forma i mange tilfeller fordi bedriften slipper å betale dokumentavgift for å overføre fast eiendom til den nye enheten. I et pro forma selskap vil det være enklere å foreta organisatoriske endringer på et senere tidspunkt fordi det ikke er noen juridisk organisasjonsstruktur å ta hensyn til. Dette er særlig aktuelt i unge foretak som ikke har stabilisert seg og foretak som er i kontinuerlig forandring. Bedriften slipper også å levere regnskapet til Brønnøysundregistrene og slipper dermed offentliggjøring av regnskapene, som kan være avgjørende for enkelte selskaper. Ulempene er at en ikke får avgrenset risiko og at det ikke åpner for ny eierstruktur. I praksis får et pro forma selskap tildelt åpningsbalanse med de eiendeler og gjeld som det er naturlig å henvføre til resultatenheten.

### 5.5.7 Juridisk enhet

Det er også mulig å organisere en resultatenhets som en juridisk enhet (aksjeselskap). De to typene ansvarsenheter som er mest nærliggende å organisere som juridisk enhet er de samme som kan organiseres som overskuddssenter eller investeringscenter. I denne oppgaven har vi kun sett på aksjeselskap som juridisk enhet. Aksjeselskap kan være heleid av morselskapet eller delvis være eid av eksterne. Selskapet kan selvfølgelig også være heleid av eksterne eiere, men da snakker vi om outsourcing og de fordeler og ulemper det bringer med seg. Dette på grunn av at en ikke har noe kontroll eller styring av et slikt selskap, kun markedskrefter. Outsourcing vil bli behandlet nærmere i 5.6 kapittel. Når vi sier delvis eid selskap tenker vi at morselskapet har aksjemajoritet, altså de har kontroll over selskapet.

Det finnes gode argumenter, både motivasjonsmessig og styringsmessige, for å gjøre en resultatenhets om til et aksjeselskap<sup>1</sup>:

- De ansattes motivasjon kan øke fordi de identifiserer seg sterkere med den aktuelle resultatenheten.
- Styringspresentasjon av de ansatte gir en meningsfylt medbestemmelse, og ses ofte som en fordel av lederne.
- Resultatene til enheten vil komme klarere frem, spesielt over tid.
- Lederne må vise større ansvarlighet når det gjelder investeringer.

---

<sup>1</sup> Hansen og Svendsen, 1996

- Fagforeninger vil sannsynligvis lettere godta nedleggelse av en subenhet som er egen juridisk enhet fordi tapene kommer klarere frem.
- En enhet i utlandet vil ofte være et overskuddssenter i en divisjon, og skattemessige forhold vil ofte tilsi at dette bør være et aksjeselskap.

For å organisere en enhet som et eget aksjeselskap bør det dermed være av en viss størrelse og i prinsippet kunne drives uavhengig av resten av selskapet.

Det er også noen ulemper med å være en juridisk enhet:

- offentliggjøring av regnskaper
- krav til revisor (morselskapet må uansett ha revisor)
- det må dannes et eget styre med krav om to representanter for de ansatte
- det vil ta lengre tid for mor å få tatt en beslutning, ettersom det først må opp i styret i enheten.

### 5.5.8 Oppsummering av ansvarsenheter

Sentralisering eller desentralisering er ikke så mye nevnt i beskrivelsen av disse senterne, fordi graden av desentralisering kan variere innenfor hver type ansvarsenhet. I tabell 5.2 er det en oversikt over de forskjellige typer ansvarsenheter. I hovedtrekk kan en si at utgiftssenter er den enheten med minst desentralisert beslutningsmyndighet. Kostnadssenter og inntektssenter er noe mer desentralisert, og lenger mot høyere i tabellen øker graden av desentraliseringen. Dette er basert på en generell, basis det kan være slik at kostnadssenter har fått desentralisert mer beslutningsmyndighet enn et overskuddssenter.

Hvilken type ansvarssenter skal en så velge? Det bør drøftes i lyset av hvilke målsetninger en har med å organisere foretaket i ansvarssentere og bruk av intern pris. Hvis hovedmålsettingen er å motivere ledere og ansatte gir bruk av enten overskuddssenter eller investeringscenter trolig størst effekt. Det er flere årsaker til dette. For det først brukes det fortjeneste som mål i et overskuddssenter og som grunnlag i et investeringscenter, ved hjelp av fortjeneste får en klart frem prestasjonene i subenheten, og det er et lett forståelig mål. Hvis den går med underskudd er det en sterk motivasjon til å gjøre ting bedre. Hvis en leder i et investeringscenter er knyttet til et bonus og insentiv system har også lederen en sterk

personlig motivasjon. Lederen for slike sentre kan også antas å ha en mer kremmer ånd, det vil si at lederen for en subenhet handler i tråd med hva eierne ønsker. Dette gjelder spesielt for et investeringscenter hvor lederen har ansvaret for investeringer. Det siste momentet er at en mer desentralisert enhet har bredere beslutningsmyndighet og selvstyre, og har da større frihet til å ta egne initiativer. Det er også mange problemer med å benytte slike sentre, dette gjelder spesielt å definere "input" og "output", og kapital for investeringscenter. For noen typer enheter kan dette være forholdsvis enkelt, men for andre meget komplisert slik at ulempene er større enn fordelene. Faren for suboptimalisering øker med økt desentralisering. Problemene rundt dette dreier seg mye om fastsettelse av intern pris.

Hvis hovedmålsettingen med desentralisering er å kunne evaluere foretakets forskjellige subenheter er alle utenom et rent utgiftscenter fornuftige valg. Årsaken er at i et utgiftscenter ikke kan måle effektiviteten, kun sammenlikne faktiske kostnader med budsjetterte kostnader. Et utgiftscenter kan ses på som et nødvendig onde når det ikke går å etablere noe forhold mellom "input" og "output". Det beste alternativet er her igjen overskuddscenter og investeringscenter ettersom det evalueres etter fortjeneste, men det er ikke alltid det er mest gunstige å benytte. Det må også her veies fordeler mot ulemper med desentralisering. Hvis foretaket ikke har kompetente ledere til stillinger i et overskuddscenter kan det være en bedre løsning å benytte kostnadscenter. Det kan også være bedre å evaluere det som kostnadscenter hvis det er vanskelig å finne riktig intern pris.

Effektivitet antas å øke i takt med økt desentralisering, her i form av å ta riktige avgjørelser raskere som vil øke effektiviteten. Det vil da igjen være best å benytte overskuddscenter eller investeringscenter hvis det ligger til rette for det.

Det er tre kriterier for valg av ansvarsenhet. Det første punktet er hvilke muligheter en har til å kontrollere "input" og "output". Etter kontrollerbarhetsprinsippet skal en kun ha ansvar for inntekter, kostnader, eller investeringer enheten har kontroll over. Det vil da si at hvis en ikke har mulighet for kontrollere salgs pris skal det ikke organiseres som et overskudds- eller investeringscenter.

Det andre kriteriet er graden av motivasjonseffekt og beslutningseffektivitet en ønsker. Dette har å gjøre med graden av desentralisert beslutningsmyndighet, og hva enheten skal evalueres

etter. Antagelser om økt motivasjon ved økt beslutningsmyndighet, og økt beslutningsmyndighet gir økt beslutningseffektivitet. Å benytte overskudd antas å gi bedre motivasjon enn en enhet som blir evaluert etter produktivitet.

Det tredje kriteriet er graden av suboptimalisering. Hvis en organisasjon deles opp i helt uavhengige enheter vil organisasjonen trolig miste noen av fordelene ved å være et stort konsern og miste synergieffekter.

Faktorer	Type ansvarsenheter						
	Utgifts- senter	Kostnads- senter	Inntekts- senter	Overskudds- senter	Investerin- gs- senter	Pro forma	AS
Kontrollert av enheten	Utgifter	Kostnader	Inntekter, direkte kostnader knyttet til salg	Kostnader, inntekter	Kostnader, inntekter og betydelig kontroll over investerings- og aktiva	Kostnader, inntekter og full kontroll over investerings- og aktiva	Kostnader, inntekter og full kontroll over investeringer og aktiva
Målt av regnskap systemer	Utgifter	Kostnader relatert til noen mål (produksjonsvolum)	Inntekter relatert til noen mål (produksjonsvolum)	Overskudd relatert til noen mål (produksjonsvolum)	Rentabilitet	Rentabilitet, overskudd EK -rentabilitet	Rentabilitet, Overskudd, EK-rentabilitet
Ansvar for Kapital	Nei	Nei	Nei	Nei	Ja	Ja	Ja
Ansvar for EK/Gjeld	Nei	Nei	Nei	Nei	Nei	Ja	Ja
Ene eier	Nei	Nei	Nei	Nei	Nei	Nei	Ja/nei

**Tabell 5-2 Oppsummering ansvarsenheter**

## 5.6 Outsourcing

Et sentralt utviklingstrekk i bedriftsorganisering er outsourcing. Effektivisering, kostnadsbevisst og kvalitetssikring tvinger frem diskusjoner om hvorvidt det er hensiktsmessig for organisasjoner å utføre selv, eller å overlate disse til eksterne organisasjoner. Dette er bygger på tanken om at det ofte ikke vil være lønnsomt for en organisasjon å utføre alle aktivitetene selv. Eksterne leverandører kan bli mer lønnsomme innenfor spesielle områder. Disse kan dermed levere varer og tjenester til en lavere pris og/eller høyere kvalitet enn en organisasjon selv klarer å produsere internt.

Vi definerer outsourcing som følger<sup>1</sup>:

*”Outsourcing er prosessen med å overlate hele eller deler av en organisasjons funksjoner til en eller flere eksterne leverandører som, via et kontraktuelt arrangement, forpliktes til å levere avtalte ytelser.”*

Fenomenet outsourcing er et resultat av to nye strategiske tilnærminger: å konsentrere en organisasjons egne ressurser om kjernekompetanse og å outsource andre aktiviteter som en organisasjon verken har et kritisk strategisk behov for, eller spesielle ferdigheter på. Det finnes forskjellige typer outsourcing. En organisasjon kan skaffe forskjellige eksterne ytelser gjennom en full outsourcing, en full insourcing eller ulike mellomformer. Eksterne ytelser kan f.eks. være utvikling, produksjon, lagerhold, distribusjon, systemdrift, vedlikehold, ledelse og støtte. Oftest er det aktuelt med en selektiv outsourcing, i stedet for å outsource hele funksjoner i organisasjonen.

Et rasjonelt perspektiv på outsourcing tilsier at organisasjoner søker å gjøre outsourcing beslutninger best mulig for organisasjonen. Outsourcings beslutninger kan imidlertid sees på som å være effektivitetsbasert og/eller politisk drevet. I outsourcing vurderinger spiller ikke bare økonomiske inn, men også politiske forhold. Interne aktørers interesser, makt og politisk aktivitet kan påvirke outsourcing beslutninger i vesentlig grad.

Outsourcing blir ofte omtalt i positive vendinger, som et ledd i en effektivisering av verdikjeder eller en tilpasning til teknologiske endringer. Organisasjoner som vokser som

---

<sup>1</sup> Bakke, 2000

følge av andres outsourcing, kan realisere stordriftsfordeler, og gjennom en konsentrasjon om sin kjernevirksomhet levere tjenester til lavere pris og/eller høyere kvalitet enn interne avdelinger kan. Outsourcing kan også skape bedre muligheter for nye produkter. Videre kan gevinstpotensialet være knyttet til en reduksjon i driftskostnadene, økt fleksibilitet, tilgang til ny eller spesialisert kompetanse og ny teknologi, samt en reduksjon i fagforeningsstyrke. På den annen side kan outsourcing ha negative konsekvenser for arbeidstakere gjennom en nedbemanning og et svekket stillingsvern. Outsourcing er knyttet til økt endringstakt, hyppige tilpasninger og økt fleksibilitet, hvor arbeidstakerkonsekvensene ofte kan være negative. Det er også fare for at det vil være et innslag av mote, og påvirkning av trender i outsourcings beslutninger. Outsourcing kan også gå for langt ved at man mister viktig kompetanse gjennom en manglende evne til å avhengighetsforhold, taper informasjon, samt svekker organisasjonskulturen og gruppedynamikken.

Outsourcing bør sees på som en prosess med å balansere potensielle fordeler og ulemper gjennom en portefølje av relasjoner. Dette innebærer nøye å vurdere organisasjonens og markedets egenhet samt de potensielle økonomiske, administrative og strategiske fordelene opp mot ulempene i hvert tilfelle<sup>1</sup>. I tabellen 5.3 er det forsøkt å sammenfatte motiver for og farer ved outsourcing som nevnes i litteraturen.

---

<sup>1</sup> Bakke, 2000

<b>Outsourcing</b>	
<b>Fordeler</b>	<b>Ulemper</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kostnads reduksjon</li> <li>• Utnytte andre bedrifters spesialkompetanse</li> <li>• Mulighet for mer effektiv produksjon</li> <li>• Fordeling av risiko innen produksjon og utvikling mellom bedriften og leverandøren</li> <li>• Økt fleksibilitet</li> <li>• Økt lokaliseringsfrihet for økonomisk virksomhet</li> <li>• Mulighet for innovasjon gjennom andre bedrifters næringsklynger</li> <li>• Stordriftsfordeler gjennom mulighet for flere markeder/kunder</li> <li>• Nedbygging av handelsbarrierer mellom bedrifter</li> <li>• Fokus på kjernevirksomhet</li> <li>• Tilgang til bedre ledelse</li> <li>• Unngå store investeringer</li> <li>• Frigjøring av kapital</li> <li>• Øke troverdigheten</li> <li>• Eliminering av en ”plagsom”, eller svakheter ved en funksjon</li> <li>• Større fokus på strategiske målsetninger</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mister kontroll av produksjonsutstyr</li> <li>• Lengre leveransetider på hurtigprosjekt</li> <li>• Mer og nøyere oppfølging fra bedriftens side</li> <li>• Fare for at bedriften skaper konkurrenter gjennom at leverandører går fremover i produksjonskjeden</li> <li>• Politiske uroligheter innen andre land kan medføre komplikasjoner</li> <li>• Mulighet for å bli tolket som lavere kvalitet av kunder ved produksjon i lavkostland</li> <li>• Irreversibilitet</li> <li>• Tap av autonomi og kontroll</li> <li>• Tap av kjernekompetanse</li> <li>• Redusert læring og innovasjonskapasitet</li> <li>• Leverandøroppportunisme</li> <li>• Skjulte kostnader eller koordineringskostnader</li> <li>• Uklart fokus</li> <li>• Redusert fleksibilitet</li> <li>• Mangel på tillit</li> <li>• Tap av arbeidsmoral og produktivitet</li> <li>• Leverandørers manglende evne til å levere</li> </ul>

**Tabell 5-3 Fordeler / ulemper outsourcing (Bakke, 2000)**

Hovedmotivene for outsourcing synes å være et ønske om å fokusere på kjernevirksomhet og å redusere driftskostnadene. Fokus på kjernevirksomhet har utgangspunkt i et ønske om å tilfredsstillende kundene på en best mulig måte, noe som er helt avgjørende for å overleve. Dermed ønsker man å benytte alle ressursene til å utvikle og forbedre disse funksjonene. Av

dette følger det at man overlater til eksterne leverandører støttefunksjoner og mindre prioriterte områder, som er deres kjernevirksomhet. Det finnes dog ikke noe klart skille mellom kjerne- og støtteaktiviteter. Reduserte kostnader er også et meget sentralt motiv for outsourcing ut fra en antagelse om at eksterne leverandører har muligheter for å oppnå stordriftsfordeler og spesialisering. Videre antar man at disse vil kunne redusere sine ”overhead”-kostnader, og gjennom outsourcing få til en bedre ledelse av støttefunksjonene.

De dominerende farene er irreversibilitet av beslutningen og tap av autonomi og kontroll. Den største faren ved outsourcing er at det sjelden er noen vei tilbake. Det er både kostbart og vanskelig å gjenoppbygge en funksjon som har blitt ivaretatt av andre for en periode. Når funksjoner outsources og ansatte overføres til nye arbeidsgivere, vil organisasjonen miste kompetanse som det kanskje har tatt årtier å bygge opp. Dette kan blokkere for muligheten til ta funksjonen tilbake ved en senere anledning. Denne problemstillingen er spesielt relevant når det er få tilbydere i markedet, og man har kvittet seg med kompetansen innenfor området. Mangelen på egenproduksjon kan føre til en gradvis uttapping av den kompetansen som en organisasjon er avhengig av i forbindelse med den løpende kontrollen av og de fremtidige forhandlinger med eksterne leverandører.



## 6 Intern pris

### 6.1 Formålet med intern priser

En av hovedhensiktene med desentralisering er som tidligere nevnt at man skal kunne se hva man tjener og taper penger på, og få entydig plassert ansvaret for det økonomiske resultat. I de fleste desentrale foretak foregår det en ganske betydelig flyt av varer og tjenester mellom ansvarsenhetene. Disse interne leveransene kan bestå av råstoff, halvfabrikata, ferdigvarer og/eller tjenester. Det vil være en selger, den leverende enhet, og en kjøper, den mottakene enhet. For at konsernet skal kunne måle den virkelige lønnsomheten av de ulike enhetene er det derfor nødvendig med intern prising.

Denne prisingen er ofte problematisk. Dette fordi den pris ansvarssentrene oppnår for sine leveranser, eller den pris de må betale for leveranser fra andre, vil påvirke både lønnsomheten til produktene og lønnsomheten til den enkelte ansvarsenhet. Siden intern prisen påvirker produktenes lønnsomhet vil den også påvirke bedriftens produktmiks og produktutvikling. De intern priser som blir fastsatt vil derfor ikke bare påvirke dagens situasjon, men vil også være med på å sette rammene for fremtidige investeringer, ekspansjoner og eventuelle nedleggelse. I et resultatorientert foretak med omfattende interne leveranser vil derfor intern prissystemet være en viktig del av det totale økonomiske styringssystemet.

Som et prinsipp skal intern prisen være lik den prisen leverende enhet ville tatt hvis produktet hadde blitt solgt til noen utenfor bedriften, eller den prisen mottakene enhet måtte betalt for produktet hvis det hadde blitt kjøpt fra noen utenfor konsernet<sup>1</sup>. Sakt med andre ord, den prisen som eksisterer på et eventuelt eksternt marked.

Prising av interne leveranser er et middel for å få et riktig bilde av den enkelte resultatenhets, det enkelte produkts og den enkelte investerings lønnsomhet. Dessuten skal det motivere til større kostnadsbevissthet som igjen vil føre til bedre totallønnsomhet for bedriften<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Anthony, Dearden og Govindarajan, 1992

<sup>2</sup> Hansen og Svendsen, 1996

Skal intern prisen bli satt fornuftig, er det viktig å legge forholdene til rette slik at bedriften befinner seg så nærme en ideell situasjon for handel som mulig. En slik ideell situasjon har følgende karakteristikker<sup>1</sup>.

- Lederne av ansvarssentrene og de ansatte som fastsetter intern prisene har god kompetanse og tar hensyn til langsiktig så vel som kortsiktig profitt.
- Toppledelsen og lederne av ansvarssentrene ser på lønnsomhet som et viktig mål og som et viktig måleinstrument på ledelsens og ansvarssentrenes ytelse.
- Det finnes en kjent markedspris på produktet, varen eller tjenesten, som er gjenstand for intern handel.
- Alternative selgere og kjøpere bør finnes slik at man kan kjøpe og selge produktet eksternt.
- Lederne av ansvarssentrene har full informasjon om alle alternativer de kan velge mellom.
- Det må finnes velfungerende rutiner for å handle frem kontrakter mellom partene.

Det er sjelden eller kanskje aldri et konsern oppfyller alle disse punktene. Disse er derfor ikke ment som noen krav for å kunne utarbeide intern prisingssystem, men som retningslinjer.

## **6.2 Interne monopol**

I noen tilfeller eksisterer det ikke noen eksterne leverandører, slik at de interne ansvarsenheter kun har mulighet til å kjøpe fra hverandre. Internt monopol blir en slik situasjon kalt. Det kan være tre grunner til at interne monopol oppstår<sup>1</sup>:

- En årsak kan være naturlig monopol. Når det er store skalafordeler og sterkt fallende gjennomsnittskostnader, er det ulønnsomt med mer enn en produsent. Klassisk eksempler på dette er strøm-, jernbane- og telenett.
- En annen årsak er økonomisk innlåsing. Markedsenheter kan ha foretatt investeringer som har gjort dem avhengige av den interne funksjonsenhet. Eksempelvis kan dataavdelingen ha utviklet et informasjonssystem som bare den selv har kompetanse til å videreutvikle og vedlikeholde.

---

<sup>1</sup> Colbjørnsen, 1995

- Den tredje årsaken kan være transportkostnader. Selv om det finnes en alternativ leverandør tilgjengelig, kan transportkostnader gjøre det uaktuelt å bruke den.

For å unngå problemet med interne monopol problemet bør ansvarsenheterne være føre var, og unngå investeringer som binder dem til å måtte bruke interne leverandører. For det andre vil et internt monopol sjelden være evig. Investeringer vil ha sin avkastningstid, og den teknologiske utviklingen kan svekke naturlige monopoler. Trusselen om å bli erstattet med en ekstern leverandør på lenger sikt kan få ansvarsenheter til å avstå fra å bruke sin monopolstilling.

Ansvarsenheterne kan for det tredje konfrontere den interne monopolist med bransjestandarder og – normer for kostnader og kvalitet. For når det er konkurranse i sluttmarkedene, vil ansvarsenheterne true bedriftens, og dermed også sin egen eksistens ved å ha høyere kostnader enn konkurrentene.

I tilfeller hvor ansvarsenheterne allerede er bundet opp, bør den øverste ledelse fastsette interne priser administrativt ut fra en vurdering av konkurranseforhold, lønnsomhetskrav og markedsstrategier. På samme måte som i samfunnet forøvrig, må intern monopoler overvåkes og overstyres av administrative organer. Hierarkisk kontroll kan være nødvendig for å hindre at en intern monopolist utnytter sin makt til å skaffe seg fordeler på kundenes bekostning. Toppledelsens rolle blir i slike tilfeller å fungere som et internt konkurransetilsyn<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Colbjørnsen, 1995

### 6.3 Hvordan sette riktig intern pris?

På grunn av at intern prisen kan ha avgjørende betydning for bedriftens resultat, bør det derfor stilles strenge krav til utformingen av intern prisen. Det er tre grunnleggende krav som bør stilles til intern prisen<sup>1</sup>:

- Intern prisen skal reflektere kostnaden for den aktuelle interne leveranse. Hvis ikke dette grunnleggende krav er tilfredsstillt, vil det ikke være mulig å få et riktig bilde av lønnsomheten i leverende og mottakene avdeling.
- Intern prissystemet bør oppfattes som objektivt av både leverende og mottaende avdeling. Ellers vil det ved hver endring i prisene lett oppstå endeløse og lite fruktbare diskusjoner om beregningsgrunnlaget.
- Unngå at intern prisen fører til suboptimale beslutninger for foretaket totalt sett. Suboptimale beslutninger kjennetegnes ved at de fører til det blir produsert mer eller mindre enn det som er optimalt. Ved for høy intern pris vil mottakene avdeling etterspørre mindre enn optimalt, mens for lav intern pris medfører lavere tilbudt kvantum fra produserende avdeling enn optimalt.

Intern prissystemet bør ha som overordnet mål at de enkelte enhetene handler med hverandre som om de var uavhengige enheter. For å få satt riktig intern pris må en ta utgangspunkt i:

Minste intern pris = Særkostnad + Alternativkostnad.

Særkostnad er de kostnadene som direkte knyttet til produksjon og overføring. Alternativkost er tapt bidrag ved å ikke kunne levere til andre. Dette vil si at man bør sette en intern pris som er så høy at den dekker produksjon kostnadene, og dekker tapt bidrag ved å ikke kunne levere eksternt. Litteraturen tar utgangspunkt i tre hovedtyper intern priser:

- Markedsbasert
- Kostnadsbasert
- Forhandlingsbasert

---

<sup>1</sup> Hansen og Svendsen, 1996

### 6.3.1 Markedsbasert intern pris

I de tilfellene hvor det eksisterer et eksternt marked for den aktuelle leveranse, er det naturlig å benytte en markedsbasert intern pris siden dette er den mest ideelle form for intern pris<sup>1</sup>. En av grunnene til dette er at et eksternt marked representerer et alternativ både for leverende og mottakene avdeling. Leverende avdeling kunne alternativt ha solgt sin produksjon på det eksterne marked. Mottakene avdeling kunne alternativt ha kjøpt det de trenger på det eksterne markedet. Markedspris gir en uavhengig verdi vurdering av produktet eller tjenesten som forhandles.

Ved å bruke formel for minste intern pris ser vi også at markedspris er den rette intern pris. I et marked med fullkommen konkurranse vil alternativ kostnad være lik markedspris minus særkostnad. Dette gir følgende løsning:

$$\text{Intern pris} = \text{Særkost} + \text{Alternativkostnad}$$

$$\text{Intern pris} = \text{Særkost} + (\text{Markedspris} - \text{Særkostnad})$$

$$\text{Intern pris} = \text{Markedspris}$$

Bruk av markedsbasert intern prisen på produkter og tjenester fører generelt sett til optimale beslutninger når tre betingelser er oppfylt<sup>2</sup>:

- Det er fullkommen konkurranse på markedet
- Den gjensidige avhengighet mellom subenheter er minimal.
- Det er ingen ekstra kostnader eller fordeler for bedriften ved å kjøpe eller selge på det eksterne markedet i stedet for å handle internt.

Med fullkommen konkurranse menes at den leverende enhet kan selge så mye av produktet som den ønsker til eksterne kunder, og den mottakene enhet kan kjøpe så mye den ønsker fra eksterne leverandører uten at det påvirker prisnivået i markedet<sup>3</sup>. Et marked med fullkommen

---

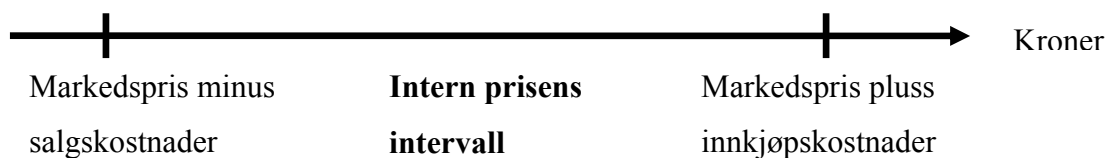
<sup>1</sup> Anthony og Govindarajan, 2001

<sup>2</sup> Horngren, Datar og Foster, 2002

<sup>3</sup> Kaplan & Atkinson, 1998

konkurransen eksisterer når det er homogene produkter som har en kjøpepris lik selgepris, og ingen individuelle selgere eller kjøpere kan påvirke prisen på egen hånd.

I situasjonen med innkjøps- og salgskostnader ved ekstern handel vil den leverende enhet oppnå en salgspris på markedspris minus salgskostnader og den mottakende enhet må betale markedspris pluss innkjøpskostnader. Eksterne innkjøps- og salgskostnader vil være distribusjonskostnader som frakt, assurance, provisjon o.l. Enhver pris som ligger mellom markedspris minus salgskostnader og markedspris pluss innkjøpskostnader vil derfor i prinsippet motivere enhetene til intern handel fordi det vil være gunstigere enn eksterne kjøp og salg.



Figur 6-1 Mulige intern priser

En metode for å fastsette hvor i dette intervallet intern prisen bør ligge er å se på i hvilken grad den respektive enheten representerer en bi- eller hovedvirksomhet for bedriften. For å avgjøre om en enhet er en bivirksomhet, kan en generell regel være at dersom en enhet produserer eller bruker mindre enn 60 – 80 % av det den andre enheten henholdsvis bruker eller produserer, karakteriseres som en bivirksomhet<sup>1</sup>. Intern prisen vil da settes slik at den er lik det den enheten som er karakterisert som hovedvirksomhet ville betalt eller mottatt ved et eksternt kjøp eller salg. Dette er ofte motivert med at bedriften ønsker å legge forholdene til rette for at enheten som blir karakterisert som en bivirksomhet skal kunne ekspandere, og dermed vil intern prisen bidra til økt vertikal integrering. Sagt med litt andre ord, så bør intern prisen settes slik at den stimulerer til økt produksjon i bivirksomheten. Dette kan også vises matematisk, men vi vil ikke gå inn på dette her<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Hansen og Svendsen, 1996

<sup>2</sup> Mahmoud Ezzamel, 1995

### 6.3.2 Kostnadsbasert intern pris

Kostnadsbasert intern pris blir benyttet når markedspris ikke er tilgjengelig, upassende eller for kostbar å innhente for å bruke som intern pris<sup>1</sup>. Dette kan skyldes at prislister kan være umulig å få tak i eller at produktene er spesialiserte og unike eller forskjellige fra konkurrentenes med henblikk på f. eks kvalitet. I slike tilfeller vil bedriften måtte benytte en kostnadsbasert intern pris. For å utarbeide et kostnadsbasert intern prissystem er det tre beslutninger som må fattes<sup>2</sup>:

1. Hvordan skal kostnadene estimeres?

Ved å bruke standard kostnader, unngår man å belaste mottakene enhet med kostnader som skyldes ineffektivitet i produksjonen. Dersom bedriften bruker standard kostnader må den prøve å sette disse slik at de gjenspeiler en effektiv produksjon, og slik at det gis insentiver til å prøve å forbedre standardene.

2. Hvilke kostnader skal være med?

Når bedriften beregner en kostnadsbasert intern pris er det vanlig at den ikke kalkulerer inn enkelte kostnader. Dette er kostnader som f. eks markedsføring og andre kostnader som den ikke vil ha ved interne leveranser. Med andre ord så er det kun de relevante kostnadene som skal innkalkuleres.

3. Hvordan skal fortjenesten kalkuleres?

Når bedriften skal kalkulere fortjenestetillegget står den igjen overfor to spørsmål. Først må bedriften bestemme for hva fortjenestetillegget skal baseres på. Dernest må bedriften bestemme hvor høy fortjeneste den har mulighet til å innkalkulere.

---

<sup>1</sup> Horngren, Datar og Foster, 2002

<sup>2</sup> Anthony, Dearden og Govindarajan, 1992

De mest benyttede metodene for å fastsette kostnadsbaserte intern priser er:

- Variable enhetskostnader / marginalkostnad
- Selvkost pr. enhet
- Aktivitetsbasert kalkulasjon (ABC)

#### *Variable enhetskostnader / marginalkostnad*

Variable enhetskostnader er den teoretisk sett mest optimale metoden ved manglende markedspris, fordi man i en bedrift oppnår maksimalt overskudd når grensekostnad er lik grenseinntekt<sup>1</sup>. En intern pris basert på variable enhetskostnader antas å inkludere variable kapitalkostnader, som normalt er kapitalkostnader knyttet til binding i netto driftskapital<sup>2</sup>. Disse kostnadene antas å variere med omsetningen. Marginalkostnader, som brukes i litteraturen, er de kostnadene en bedrift pådrar seg ved å akseptere en ekstra ordre. Dette vil i enkelte tilfeller være de variable kostnadene, men kan også være sprangvise faste kostnader som bedriften pådrar seg ved å måtte utvide kapasiteten. Marginalkostnad er dermed den kostnaden bedriften har ved å produsere en enhet til av et produkt. En bedrifts variable kostnader er i enkelte tilfeller ikke det samme som dens marginalkostnad ved å produsere en ekstra enhet. I praksis er det derimot utbredt å bruke variable kostnader som et mål på bedriftens marginalkostnad. En ulempe med å benytte denne metoden er: At den ikke tar hensyn til alternative kostnader. Denne svakheten gjelder også for selvkostkalkulasjon og ABC-kalkulasjon som vi presenterer senere.

En kostnadsbasert intern pris med utgangspunkt i variable enhetskostnader vil gi et tilnærmet riktig bilde av hva det koster å produsere den siste enheten som leveres på kort sikt. På langsikt derimot vil ikke variable enhets kostnader være en riktig intern pris. Det er to grunner til dette<sup>3</sup>:

---

<sup>1</sup> Kaplan og Atkinson, 1998

<sup>2</sup> Hansen og Svendsen, 1996

<sup>3</sup> Kaplan og Atkinson, 1998



- Den leverende enheten vil ikke få dekket sine faste kostnader, og dermed vil gå med underskudd.
- Mottakene enhet vil kunne gå med til dels store overskudd siden den får kjøpt billig internt, dette vil kunne gi et skjevt bilde av enhetenes lønnsomhet. Dette kan virke negativt på motivasjonen og gi leverende enhet insentiver til å manipulere kalkylene slik at de får dekket mer enn de variable kostnadene.

En metode for å gjøre variable enhetskostnad om til en mer langsiktig løsning er å la mottakene enhet betale en form for fastkostnad for å motta leveranser til variable enhetskostnader. Dette vil gi den leverende enhet mulighet til å få dekket sine faste kostnader og muligens også gå med overskudd.

#### *Selvkost pr. enhet*

Den mest brukte metoden i praksis for å kalkulere intern priser er selvkost pr enhet<sup>1</sup>. Denne kalkulasjons metoden antas å inkludere kapitalkostnader ved binding av kapital i anleggsmidler<sup>2</sup>. Den leverende enheten vil dermed få dekket alle sine kostnader pluss en avkastning på den kapital som er bundet i f. eks produksjonsutstyr. Det er også vanlig at det plusses på et fortjenestetillegg.

Fortjenestetillegget skal reflektere en normal avkastning på den kapital som er bundet i den aktuelle produksjon. Mange foretak opererer med samme prosentvise fortjenestetillegg ved alle intern pris beregninger, som er basert på selvkost pluss fortjenestetillegg. Dette vil åpenbart kunne gi helt meningsløse resultatenheter, fordi kapitalbindingen kan variere tildels betydelig i foretaket. I resultatenheter som er svært kapitalintensive, vil således intern prisen kunne bli sterkt undervurdert, mens det motsatte vil være tilfelle i enheter som er lite kapitalintensive. Disse problemene vil ikke oppstå når rente på bunden kapital inkluderes som andre kostnader i selvkostbegrepet<sup>3</sup>.

En av hovedgrunnene til at selvkost metoden blir så mye benyttet er at den er enkel å beregne.

---

<sup>1</sup> Kaplan og Atkinson, 1998

<sup>2</sup> Hansen og Svendsen, 1996

<sup>3</sup> Hansen og Svendsen, 1996

Andre fordeler med denne metoden er den viser hvilken kostnad mottakene enhet må kunne bære på lang sikt for å være lønnsom. Selvkost metoden vil også en motivasjonsmessig effekt for leverende enhet fordi de får dekket sine kostnader. Den vil også gi bedre investeringssignaler fordi man tar hensyn til verdiforringelse på utstyret ved at det innkalkuleres avskrivninger.

Til tross for at selvkost metoden er mye benyttet har den likevel noen ulemper. Metoden som kriterium til prising er lite objektivt. Metoden baserer seg på en rekke subjektive vurderinger. Hva er en rimelig kapasitetsutnyttelse? Hva er rimelig timeforbruk? Hva er et rimelig materialforbruk? Siden kjøpende avdeling alltid vil være interessert i å betale minst mulig, er det naturlig at denne ofte vil ha innvendinger mot de standarder som er benyttet i kalkylen. Selvkost som prisingskriterium vil derfor kunne lede til lite produktive diskusjoner mellom partene.

Et annet problem er at incitamentet til effektivitetsforbedringer i leverende avdeling blir redusert. Overgang til ny og kostnadsbesparende teknologi vil i sin helhet komme kjøpende avdeling til gode. Ved konkurranse mellom investeringene i leverende avdeling kan derfor slike investeringer bli nedprioritert<sup>1</sup>.

Den ulempen som har fått størst oppmerksomhet i litteraturen er faren for suboptimalisering. Et eksempel på dette er en bedrift som består av to enheter. Den ene produserer halvfabrikat, som den andre videreforedler og selger produktet på flere markeder. Problemet her er at de faste kostnadene til avdelingen som produserer halvfabrikat blir tatt med i beregningen av intern prisen. Disse kostnadene vil dermed bli sett på som variable for den mottakene enhet. Dette kan igjen føre til at den mottakene enheten velger å ikke selge produkter i enkelte markeder hvor prisen er lavere en deres selvkost. Selv om bedriftens totale variable kostnader er lavere enn salgsprisen, og ville ha gitt bedriften et positivt dekningsbidrag.

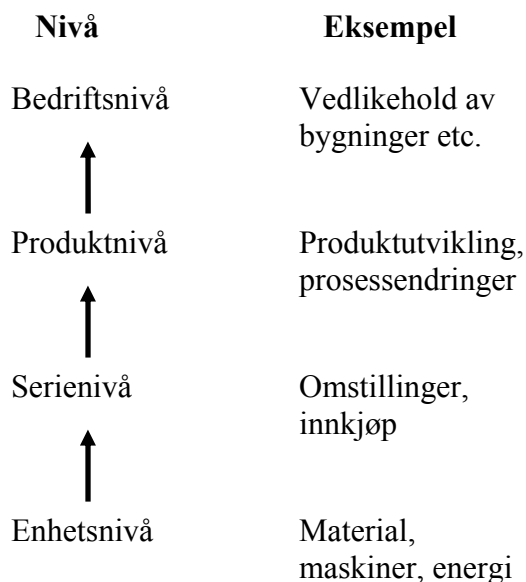
---

<sup>1</sup> Hansen og Svendsen, 1996

### Aktivitetsbasert kalkulasjon

Aktivitetsbasert kalkulasjon ble presentert av amerikanerne Robin Cooper og Robert S. Kaplan i 1987. Bakgrunnen for lanseringen var å utarbeide et alternativ til de tradisjonelle kalkylene, bidrag og selvkost. ABC ble i utgangspunktet utviklet for industribedrifter, men har videreutviklet seg til også passe tjenesteytende bedrifter. Tjenesteytende bedrifter har på samme måte også hatt en økning i de indirekte kostnadene, og fordelingen av disse kostnadene vil være en sentral problemstilling i forbindelse med lønnsomhetsvurderinger.

Tradisjonelle kalkulasjonsmetoder fordeler kostnadene til kostnadssteder, videre er fordelingen til produktene basert på maksimalt tre fordelingsnøkler. Aktivitetsbasert kalkulasjon fordeler kostnadene ved hjelp av aktiviteter og kostnadsdrivere. Metoden tar hensyn til at noen kostnader er uavhengig av volum ved å fordele kostnadene ved hjelp kostnadsdrivere som ikke er avhengige av volum. Fokus blir satt på viktigheten av valg av fordelingsnøkler / kostnadsdriver. Og at kostnader varierer med produktspekter og kompleksitet. For å klassifisere kostnadene benyttes et aktivitetshierarki<sup>1</sup>.



Figur 6-2 ABC – hierarkiet

<sup>1</sup> Bjørnenak 1993

Enkelte kostnader kan relateres til enhetsnivå. Andre kostnader varierer med antall serier og relateres til serienivå. Det tredje nivået er kostnader relatert til det å produsere produkter uten at disse kostnadene kan relateres til en serie. I det høyeste nivået inngår kostnader som ikke har direkte tilknytning til produktet.

Aktivitetsbasert kalkulasjon forsøker å fordele kostnadene som er forårsaket av produktene til produktene. Dette gjør at det i følge teorien er tre typer kostnader som ikke skal fordeles til produktene. Disse er<sup>1</sup>:

- Forsknings- og utviklingskostnader for fremtidige produkter.
- Kostnader knyttet til overkapasitet.
- Bedriftsnivåkostnader, dvs. kostnader som er forårsaket av bedriftens eksistens og ikke av produktene.

Hovedfordelen ved ABC-kalkylene er mer presise produktkalkyler som gjenspeiler den virkelige ressursbruken. Man får dermed et bedre beslutnings grunnlag fra disse kalkylene sammenliknet med tradisjonelle kalkyler, når man skal intern prise. I tillegg kan forståelsen for de kostnadmessige sammenhengene øke ved at man setter fokus på aktiviteter istedenfor de tradisjonelle kostnadsstedene.

Det er viktig å være klar over at ABC-metoden også har svakheter. Kritikken av ABC-metoden har i første rekke vært rettet mot de grunnleggende antagelsene om linearitet, homogenitet og separabilitet som ligger bak ABC kalkylene. Denne kritikken er også gjeldende for de tradisjonelle kalkylene, slik som for eksempel selvkost. ABC kan også føre til svært detaljerte produktkalkyler, noe som bør utløse en kostnad/nytte vurdering.

Når ABC brukes til å beregne intern pris får man en pris som ligger et sted mellom variable enhets kostnader og selvkost. Prisen vil mest trolig ligge nærmest selvkost, fordi ABC kalkulerer inn flesteparten av de faste kostnadene.

---

<sup>1</sup> Bjørnenak 1996



**Figur 6-3 ABC som intern pris**

Ved å bruke ABC vil bedriften få dekket et estimat for langsiktige variable kostnader. Dette betyr at på langsikt vil ikke en bedrift kunne drive lønnsomt kun ved å benytte ABC som grunnlag for intern pris. Den må derfor på en eller annen måte få dekket de faste kostnadene. Dette kan derfor gjøres ved for eksempel et ekstra tillegg på prisen eller ved at kundene betaler en for abonnementsavgift.

ABC vil gi bedriften et insentiv for å tilpasse produksjons kapasitet, siden ABC synliggjør kostnadene overkapasitet. ABC vil også gjøre bedriften mer fokusert på hva som egentlig driver kostnadene, siden metoden tar hensyn til flerfaktorvariabilitet.

#### *Mulige løsninger på suboptimale tilpasninger*

Kostnadsbasert intern pris kan føre til suboptimale tilpasninger. For å løse dette problemet foreslår teorien følgende løsninger:

- Reorganisering/sentralisering: Dersom leverende enhet (A) leverer all sin produksjon til mottaende enhet (B) vil bedriften kunne slå disse sammen til et nytt ansvarssenter. Dersom A bare leverer deler av sin produksjon til B og denne produksjonen kan skilles ut, kan bedriften slå den aktuelle delen av A sammen med B å danne et nytt ansvarssenter. Alternativkosten for det nye ansvarssenteret vil da bli lik alternativkosten for selskapet som helhet, og problemet med suboptimalisering er løst.
- *Toprissystem (Dual – pris)*: Et toprissystem innebærer at prisen som godskrives leverende avdelinger, er forskjellig fra den prisen som belastes mottakene avdeling<sup>1</sup>. Leverende enhet får betalt det den ville fått om den hadde solgt produktet til eksterne

<sup>1</sup> Hansen og Svendsen, 1996

kjøpere, mens mottakene enhet betaler en pris varierende mellom variable enhetskostnad og selvkost avhengig av etterspørselen etter produktet. Differansen mellom de to prisene blir ført mot en mellomregningskonto sentralt. Denne metoden blir noen ganger brukt dersom det ofte oppstår konflikter mellom leverende og mottaende enhet som ikke kan løses ved hjelp av de andre metodene, men metoden har en del svakheter. For det første vil de enkelte enhetene kunne ha større samlet profitt enn selskapet totalt. Dette kan føre til at selskapet ser seg blind på de enkelte enheters lønnsomhet, mens selskapet totalsett går med underskudd. Metoden kan også føre til at enhetene handler for mye internt fordi det sikrer en god fortjeneste. Sist, men ikke minst, fører denne metoden til mye ekstraarbeid siden alle transaksjoner må føres mot en mellomregningskonto sentralt som igjen må elimineres når resultatet gjøres opp for selskapet totalt.

- *Fordeling av dekningsbidrag*: En alternativ løsning kan være å fordele selskapets dekningsbidrag på de involverte partene. Dette gjøres ved at den mottaende enhet betaler variabel enhetskostnad pluss en andel av sitt dekningsbidrag for produktet fra leverende enhet. Problemet med denne løsningen er at selskapet må benytte en fordelingsnøkkel for å fordele dekningsbidraget mellom enhetene, noe som kan føre til nye suboptimale tilpasninger.
- *Intern pris med en fast og en variabel del*: En annen mulig løsning på problemet med suboptimale tilpasninger er å belaste mottaende enhet med en fast og en variabel del for produktet<sup>1</sup>. Dersom all produksjon i leverende enhet blir solgt internt kan enheten fordele sine faste kostnader på de mottaende enhetene uavhengig av deres forbruk av produktet. De variable kostnadene blir deretter fordelt på de mottaende enhetene etter deres forbruk av produktet. Dette vil medføre at mottaende enheters faste og variable kostnader vil tilsvare selskapets faste og variable kostnader ved produksjonen, og selskapet unngår dermed suboptimale beslutninger i de mottaende enhetene.

---

<sup>1</sup> Kaplan og Atkinson, 1998

### 6.3.3 Forhandlingsbasert intern pris

I noen tilfeller eksisterer det ikke noen ekstern markedspris og kostnadsbaserte priser er lite hensiktsmessig. Kommer man ikke frem til noen entydig intern pris ved hjelp av disse metodene, er ofte den mest praktiske løsningen forhandlingsbasert intern pris<sup>1</sup>. Den prisen som partene kommer frem til vil i praksis ligge et sted mellom markedspris og variable enhetskostnader. For at en forhandlingsbasert intern pris skal bli ”riktig” er det viktig at begge parter har beslutningsmyndighet til å kunne akseptere eller forkaste en pris til en hver tid. Ellers blir prisen mer en diktert pris enn en intern pris<sup>1</sup>.

Et forhandlingsbasert intern prissystem har følgende begrensninger<sup>1</sup>:

- Er veldig tidkrevende for de involverte parter.
- Kan føre til konflikter mellom partene.
- Er følsomt for forhandlingsegenskapene til de involverte ledere.
- Krever at toppledelsen bruker noe av sin tid til å overvåke forhandlingene og løse eventuelle konflikter.
- Det kan føre til at det avtales volum som ikke er optimale dersom prisen som blir forhandlet frem er høyere enn den marginale kostnaden den leverende enhet har ved å levere en enhet til.

Forhandlingene er ofte også avhengig av at det finnes eksterne forretningsforbindelser som er villige til å legge inn anbud slik at partene har et utgangspunkt for forhandlingene. Dersom bedriften aldri benytter disse anbudsgiverne vil de snart gå lei av å delta, så disse anbudene må også aksepteres innimellom. Hvis ikke mister man tiltro hos de eksterne aktører, og nytten av å hente inn anbud er borte.

### 6.3.4 Oppsummering av intern pris

I dette kapittelet vil vi prøve å samle trådene fra kapitlene om intern pris. Når man skal velge metode for å beregne intern pris er det viktig å ha bedriftens målsetninger i bakhodet. Hva er det bedriften ønsker å oppnå? Ønsker den å stimulere produksjonen? Motivere de ansatte?

---

<sup>1</sup> Kaplan og Atkinson, 1998

Muligheten til å lettere evaluere enheter? Valg av intern prisingsmetode påvirker bedriften på ulike måter.

Har bedriften ledig kapasitet, kan den stimulere til økt kapasitetsutnyttelse ved å sette en intern pris lik marginal kostnad. Etterspørselen vil da trolig øke, slik at produksjon kapasiteten vil bli bedre utnyttet. En slik løsning vil bare fungere på kort sikt. Enheten må på langsikt få dekket alle sine kostnader, den kan derfor ikke selge til marginal kostnad. Skal marginal kostnad brukes på lang sikt må enheten ha en form for todelt pris. Kundene må betale en form for abonnementsavgift som dekker de faste kostnadene, samt en variabel marginal kostdel. Abonnementavgiften må også sikre at man ikke opprettholder unødvendig høy kapasitet.

Ønsker bedriften å motivere de ansatte til økt arbeidsinnsats bør de velge en intern pris som baserer seg på selvkost, ABC, markedspris eller forhandlinger. En selvkostbasert intern pris vil virke motiverende på den måten at de ansatte vil se at de for dekket sine kostnader. De har dermed mulighet til å kunne drive enheten med overskudd. Bruk av selvkost basert intern pris vil også kunne fungere som en langsiktig løsning for bedriften.

En ABC basert intern pris vil på samme måte som en selvkostbasert intern pris, virke motiverende siden den gir mulighet for dekning av kostnadene. Den vil også trolig motivere til mer bevisst ressursbruk. De ansatte vil lettere kunne se hvor kostnadene påbeløper, og dermed se etter mulige besparelser. Problemet med en ABC basert intern pris, er å finne rettfærdige metoder for å dekke inn de faste kostnadene som ikke direkte kan kobles mot det enkelte produkt. Disse kostnadene må dekkes inn hvis ABC kalkulasjon skal brukes som grunnlag på langsikt.

Den trolig mest motiverende intern prisen man kan benytte seg av er markedsbasert. Ved å benytte en slik pris vet de ansatte til hvilken pris de må kunne klare å produsere produktet/tjenesten. Hvis de ikke klarer å levere til denne prisen, er et av de viktigste grunnlagene for å opprettholde produksjonen borte. Den mottakene enhet bør da heller kjøpe produktet/tjenesten fra eksterne leverandører. På samme måte vil det virke motiverende å vite at, hvis vi klarer å produsere effektivt er det mulighet for å gå med overskudd. Markedsbasert intern pris vil dermed være en langsiktig intern pris.



Forhandlingsbasert intern pris kan også virke motiverende, hvis den virker ”rettferdig” satt blant de ansatte. Problemet her er at den ofte ikke er det, siden det er mange ulike meninger om hva som er en ”rettferdig” intern pris.

Ved bruk av markedspris, ABC og selvkost som grunnlag for intern pris har foretaket mulighet til lettere å evaluere enheten. Siden de da lettere kan sammenlikne deres priser og resultater med andre eventuelt tilsvarende eksterne leverandører.

## 7 Metode

Det er viktig å ha en plan for hvordan oppgaven skal gjennomføres. Metoden som velges fungerer som et verktøy for å svare på oppgavens problem stilling.

### *Forskningsdesign*

Samfunnsvitenskapelig metodelitteratur foreslår å skille mellom tre hovedtyper av forskningsdesign. Disse kalles eksplorerende, beskrivende (deskriptiv) og kausale forskningsdesign.

Eksplorerende design brukes når problemstillingen er uklar, og vi ønsker å vite mer om et fenomen, uten å ha noen klare tanker og ideer om hvordan dette kan analyseres. Målet med eksplorative undersøkelser er ofte å få økt innsikt og forståelse av et problem. Ved eksplorerende design brukes normalt kvalitative teknikker og skrivebordsundersøkelser.

Beskrivende design kan anvendes når målet er å se på sammenhengen mellom to eller flere variable. Den skiller seg ut fra eksplorerende design ved at størrelsen på variablene skal tallfestes. Survey og observasjoner, enten som tidsserie- eller tverrsnittsmålinger brukes vanligvis ved deskriptivt design.

Kausalt design anvendes i de tilfeller hvor man ønsker å undersøke effekten av en eller flere uavhengige variabler på en avhengig variabel. Kausalitet betyr årsakssammenheng, det vil si at noe forårsaker noe annet.

De tre grunnleggende typer av design som vi har beskrevet ovenfor kan også betraktes som forskjellige trinn i en kontinuerlig prosess for å bedre kunnskap om situasjonen eller problemet vi står over for<sup>1</sup>.

### *Datainnsamling*

Før man begynner på en oppgave må man finne ut hva slags data som er tilgjengelig. Data deles som regel opp i to typer primær- og sekundærdata. Som regel er ikke all informasjon vi

---

<sup>1</sup> Selnes, 1994

ønsker tilgjengelig gjennom sekundærdata, og vi må derfor samle inn informasjonen selv, slike data blir kalt primærdata. Disse dataene kan bli innsamlet ved hjelp av to hovedmetoder, kommunikasjon og observasjon. Kommunikasjon innebærer gjerne intervju og spørreskjemaer. Ved observasjoner registrerer vi den faktiske adferden til den/det vi ønsker opplysninger om. Definisjonen av sekundærdata er data eller informasjon samlet inn for et annet formål enn løsning av det problemet bedriften står overfor<sup>1</sup>. Det kan for eksempel være offentlige publikasjoner, bransjestudier, tidligere markedsundersøkelser, bøker, artikler, studentoppgaver og så videre. Sekundærdata brukes mest i eksplorerende, men også i beskrivende forskningsdesign. De viktigste fordelene med sekundærdata er at de stort sett koster lite og at de kan skaffes raskt. Ulempen er at de er samlet inn til andre formål, og de vil derfor sjelden gi tilstrekkelig svar på alle våre spørsmål. I tillegg er det ofte snakk om gamle data, som ikke alltid er like gunstig.

#### *Kvantitativ- og kvalitativ metode*

Man skiller mellom to former for metodisk tilnærming til et problem. Det dreier seg om kvantitative og kvalitative metoder. Hovedskillet mellom disse to metodene ligger i bruken av tall. Kvalitative metoder innebærer liten grad av formalisering og liten frekventert bruk av tall, mens kvantitative metoder kjennetegnes ved den motsatte situasjon. De kvantitative metodene er preget av kontroll fra analytikerens side samt selektert distanse til datakilden. Dette er i mindre grad tilfellet ved de kvalitative metoder.

Den kvalitative metoden er datainnsamling ute i felten blant kundene. Ordet kvalitativ henspiller på at forskeren forsøker å danne seg et inntrykk av det fenomenet som studeres, og da kvaliteten på denne innsikten som er det vesentlige. De kvalitative undersøkelsene forsøker ikke å kvantifisere begreper og relasjoner, men snarere å gi innsikt og forståelse. I kvalitative undersøkelser vil man ikke komme fram med bastante og endelige konklusjoner, men med en mer ”ydmyk” beskrivelse av fenomenet. De kvalitative metodene brukes når problemets karakter er uklart og ikke har noe klar formening om hvilke variabler eller begrep som forklarer fenomenet

---

<sup>1</sup> Selnes, 1994

Den kvantitative metode bygger på idealet om en forutsetningsfri og objektiv vitenskap. Forskeren skal utvikle et avstandsforhold og en observatørrolle til undersøkelseobjektene. Allikevel kan ikke forskeren være objektiv og verdinøytral. Han er et menneske. Som sådan bygger vedkommendes refleksjoner på egne oppfatninger og vurderinger. Den mest benyttede teknikken for å samle inn kvantitative data er spørreskjema. Spørreskjemateknikken kjennetegnes av at det i forkant av datainnsamlingen utformes et spørreskjema hvor spørsmål og svaralternativer er ferdig formulert. Utfordringen ved kvantitativ datainnsamling er å finne fram til mest mulig presise enkeltspørsmål som måler det teoretiske fenomen forskerne ønsker å belyse<sup>1</sup>.

### *Validitet*

Skal man si noen om kvaliteten på en rapport's innhold og resultater, må dette evalueres opp mot validitet. Med validitet menes gyldigheten av forsøk, det vil si i hvilken grad vi måler det vi ønsker å måle. Det er ikke sikkert at de dataene vi samler inn er de vi trenger. Vi kan risikere å samle inn data som ikke er relevant, slik at vi ikke får svart på våre problemstillinger. I verste fall kan vi ende opp med å svare på noe annet en det vi ønsker. Det er derfor viktig å tolke dataene grundig, og bestemme deres validitet.

## **7.1 Metodeanvendelse**

I denne oppgaven har vi benyttet det som karakteriseres som eksplorerende forskningsdesign. Det har blitt benyttet både primær- og sekundærdata. Primærdata som har blitt innhentet har vi fått gjennom personlige intervjuer med representanter fra AE. Vi har også benyttet oss av telefon og e-mail. Intervjuene gikk på å få kartlagt selskapets målsetninger, organisering og intern prissystem.

Intervju objektene vi har valgt befinner seg på ulike nivåer i selskapet. Øverste nivået er konserndirektør og det laveste er teamleder. Grunnen til at vi har valgt å intervju ansatte på forskjellige nivåer er at vi ønsket å få en god oversikt over måten AET er organisert på, og hvordan deres intern prissystem fungerer. Vi ønsket å finne de overordnede målsetninger,

---

<sup>1</sup> Johannessen og Tufte, 2002

samtidig ønsket å finne ut hvordan systemet deres fungerte, og de ansattes oppfatning av systemet.

Vi startet å intervju på høyeste nivå å jobbe oss nedover i systemet. Til intervjuene ble det benyttet en semi-strukturert intervjuguide. Intervjuguidene vi benyttet oss av varierte etter hvem vi intervjuet. På de høyere nivå i selskapet var spørsmålene mer overordnede, mens de ble mer spesifikke på lavere nivåer i selskapet. Vi fulgte heller ikke intervjuguiden ”slavisk”, men lot heller samtalen flyte naturlig. Det ble også supplert med ekstra spørsmål, når nye uforutsett problemstillinger dukket opp.

Telefon og e-mail benyttet vi mest til når vi henvendte oss til personer utenfor AET. Vi kontaktet blant annet potensielle eksterne leverandører.

Vi har også benyttet diverse sekundær data i oppgaven. Faglitteratur og andre studentoppgaver har vi benyttet for å tilegne oss kunnskap om organisering og intern prissetting. Vi har benyttet oss av mange bøker, men vi kan spesielt nevne ”Reisen til markedet” (1992) av Tom Colbjørnsen. For å få innsikt i AET har vi også benyttet sekundærdata som blant annet årsregnskap, hovedavtale om leveranser av tjenester, fusjonsprospekt ol. Dette har vært skriftlig materiell vi har fått utdelt av AE, og funnet på Internet.

For å sikre at oppgaven skulle få god validitet, gjorde vi oss godt kjent med relevante teori før vi startet selve feltarbeidet. Vi skaffet oss også informasjon om selve selskapet. Dette ble gjort for at vi skulle være godt forberedt til intervju rundene, slik at vi visste bedre hvem vi burde intervju, og hva vi skulle spørre om, for å få svar på oppgavens problemstilling.

## 8 Presentasjon av bedriften

Vi vil først gi en kort presentasjon av AE, og forklare plasseringen av forretningsområdet tjenester i konsernet. Videre vil vi beskrive de forskjellige seksjonene AE Tjenester AS (AET). AET er organisert under forretningsområdet tjenester som består for utenom AET, består av AE Eiendom I, II, III AS og Tangen Utvikling.

### 8.1 Agder Energi AS

AE er Norges tredje største energikonsern. Konsernet har i dag ca 900 ansatte (oktober 2002). Selskapet ble dannet ved en fusjon av Aust-Agder Energi AS, Kristiansand Energiverk AS og Vest-Agder Energiverk DA, 30. juni 2000. Selskapet eies i dag av de 30 kommunene i Agder, Statskraft (45,5 %) og Sørlandets kompetansefond. Hovedkontoret er i Kristiansand.

Hovedvirksomheten til AE er produksjon av elektrisitet og distribusjon av elektrisitet, samt utvikling av fjernvarme, fiberkommunikasjon, vindkraft og biobrenselanlegg. AE har en middelproduksjon på 7,5 TWh fordelt på 30 heleide og 16 deleide kraftverk. AE har ansvar for til sammen 18 000 km distribusjonsnett. AE har til sammen 146000 kunder. AE hadde en omsetning på 2420 millioner, egenkapitalrentabilitet på 3,3 % og driftsresultat på 697 millioner i 2001<sup>1</sup>.

De økonomiske målene til AE er å oppnå et driftsresultat på 1,0 mrd kroner i 2004 og oppnå en avkastning på sysselsatt kapital på 11 % (ROCE) innen 2005. En lang rekke norske selskaper uttrykker sin avkastning gjennom nøkkeltallet Avkastning på Sysselsatt Kapital, eller Return on Capital Employed (ROCE). ROCE tilsvarer en totalkapitalrentabilitet basert på regnskapsmessige bokførte verdier. Sysselsatt kapital består av egenkapital og rentebærende gjeld. Det er et mål at interne tjenester er konkurransedyktige på pris og kvalitet i forhold til de beste i sammenlignbare bransjer<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Årsrapport 2001

<sup>2</sup> Strategisk veivalg for AE 2001 – 2004

- ❖ AE skal nå de økonomiske målene gjennom<sup>1</sup>:
  - langsiktig ekspansjon innenfor selskapets nåværende kjernevirksomhet
  - investere i ny, lønnsom forretningsvirksomhet. Nyinvesteringer skal understøtte konsernets mission og mål, og skal som hovedregel gi en avkastning på minst 12% p.a
  - hensiktsmessig organisering av virksomheten, bl.a. med rendyrking av eier-, bestiller og utfører-rollene
  - fokus på resultatforbedrende tiltak
  - forretningsmessig drift med fokus på risikostyring og kundetilfredshet
  - allianser med relevante partnere som kan bidra til å gjennomføre konsernets mål og strategi
  - å styrke bruken av IKT i alle enheter i konsernet
  - felles økonomistyringsmodell
  - felles rapportering
  
- ❖ Synergigevinstene ved å være i ett konsern skal utnyttes ved at produkter og tjenester som kan leveres fra et annet selskap i konsernet, ikke kjøpes eksternt med mindre den etterspurte varen/tjenesten ikke kan leveres med akseptabel kvalitet til rett pris. Alle selskaper i konsernet har ansvar for å gjøre sitt produkt- og tjenestetilbudet kjent.
- ❖ Suboptimalisering skal unngås ved at alle selskaper er tilbakeholdne med å bygge opp interne tjenesteleveranser i konkurranse med tjenesteleverandører som allerede finnes i konsernet.

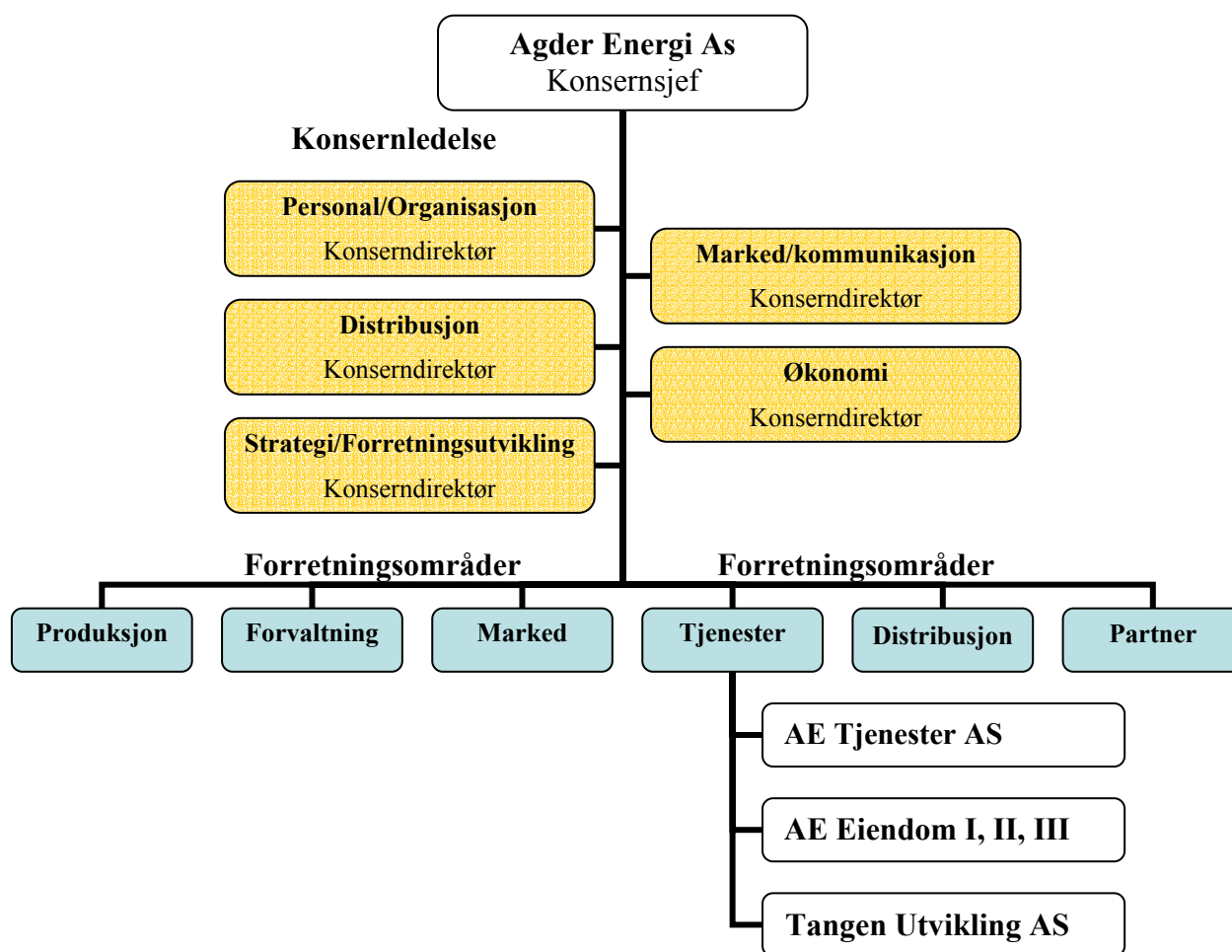
### 8.1.1 Organisering av Agder Energi AS

AE konsernet er organisert som et holdingselskap hvor AE er morselskap for 22 datterselskap. Disse datterselskapene, hvorav 17 er 100 % eiet av AE, er fordelt på seks ulike forretningsområder. Forretningsområdene er distribusjon, produksjon, marked, forvaltning, tjenester og partner. AE er organisert som vist i figur 8.1. Morselskapet består av en konsernledelse (se figur 8.1) med fem konserndirektører med ansvar for hvert sitt fagfelt og en konsernsjef, det er totalt 18 personer i morselskapet. Hvert forretningsområde består av et eller flere datterselskap, og den ansvarlige for hvert forretningsområde kommer fra

---

<sup>1</sup> Strategisk veivalg for AE 2001 – 2004

konsernledelsen. Samordning og styring av datterselskapene skjer gjennom aksjonærinstruksjer, sammensetning av styrene i datterselskapene og gjennom administrativ styring fra morselskapet til datterselskapet. Alle datterselskapene er organisert som egne aksjeselskap.



Figur 8-1 Organisasjonskart AE



### 8.1.2 Agder Energi Tjenester

AET er organisert under forretningsområdet tjenester (se figur over). Innenfor dette området er det totalt fem datterselskaper. Den ansvarlige for forretningsområdet tjenester er konserndirektøren for Personal/organisasjonen. AET ble etablert 1.5.2001 og var i drift fra 1.9.2001. AE står som 100 % eier av AET. Styret i AET består av 6 personer, styreleder er konserndirektør med ansvar for forretningsområde tjenester. Etter en nedbemanningsprosess skal det i løpet av 2003 være 100 ansatte tilsvarende 80 årsverk. Per 27.08.02 var det 100 årsverk i AET. Det er budsjettert med en omsetning på 70 millioner kroner i 2003<sup>1</sup>. Sum driftsinntekter for 2002 ble 103 mill kroner<sup>2</sup>. Vi har fått opplyst at det er tre grunner til at de budsjetterer med en lavere omsetning i 2003. Den ene er at telematikkavdelingen, som lå under AET i 2002, er flyttet over i et annet datterselskap. Den andre grunnen er at rasjonaliseringstiltak hos AET og hos deres kunder, slik at etterspørselen blir mindre. Tredje grunnen er regnskapsmessige endringer, som gjør at omsetning blir ført på en litt annen måte.

AET er tjenesteselskapet i AE og de tilbyr følgende tjenester:

- Informasjons- og kommunikasjonsteknologi (IKT)
- Eiendomsforvaltning
- Anskaffelser
- Økonomi
- Personal
- Helse miljø og sikkerhet (HMS)
- Lønn
- Administrative tjenester

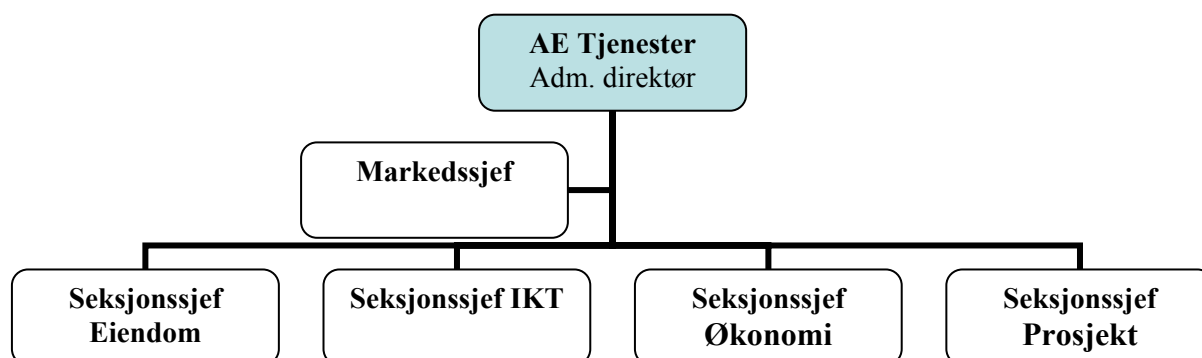
Målet til AET er at interne tjenester skal være konkurransedyktige på pris og kvalitet i forhold til eksterne leverandører. Kundene til AET er kun andre datterselskaper i konsernet. AET blir betegnet av AE som et brunt selskap, det vil si at hovedformålet er ikke å maksimere eget overskudd, men å gjøre de andre enhetene i bedriften bedre. AET leverer i dag hovedsakelig

---

<sup>1</sup> Status og utfordringer for AET, 2003

<sup>2</sup> Årsregnskap 2002 AE Tjenester AS - Ekstern versjon

tjenestene sine til interne kunder. AET har et økonomisk på 5 % ROCE<sup>1</sup>. Ettersom AET er nonprofitt selskap evalueres enheten i tillegg etter en årlig spørreundersøkelse blant kundene som gjennomføres av en ekstern part. AET fikk i 2000 et årsresultatet før skatt på minus 28 millioner kroner<sup>2</sup>, dette er et proforma sammenligningstall. I 2001 ble årsresultatet før skatt på minus 38 millioner kroner og i 2002 ble årsresultatet før skatt på 681 000 kroner<sup>3</sup>. Figur XX viser hvordan AET er organisert.



Figur 8-2 Organisasjonskart AET.

## 9 Seksjonene i Agder Energi Tjenester

I de neste kapitlene gjennomgås mulige løsninger for organisering av støttefunksjonen til AE, og hvordan de i dag er organisert. I figur 9.1 ser vi ulike måter AE kan velge for å organisere sine støttefunksjoner. I bunnen av figuren har vi standard kostnadscenter. Et standard kostnadscenter evalueres etter produktivitetsmål, og enheten er kun ansvarlig for kostnader. Hvis en ønsker å formidle kundens krav til tjenester, kan en velge å innføre intern priser. Da kan en velge å organisere det som et overskuddscenter. Et overskuddscenter har ansvar for kostnader og inntekter, og enheten evalueres etter resultat, i tillegg til at en kan benchmarke intern prisen. Hvis en ønsker at enheten i tillegg skal ha ansvar for investeringer og kapital kan en velge å organisere det som et investeringscenter. Enheten blir da evaluert etter avkastning på kapital, og enheten må da belaste sine kunder med kapitalkostnader.

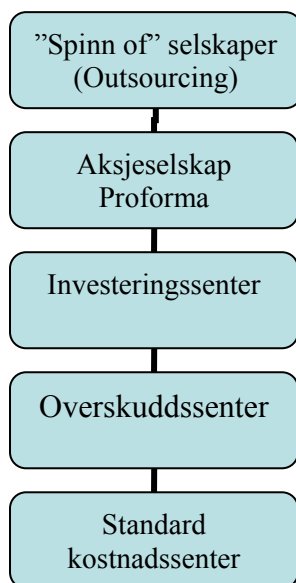
<sup>1</sup> Halvårsrapport første halvår 2002 for Agder Energi AS

<sup>2</sup> Årsrapport 2001 Agder Energi AS

<sup>3</sup> Årsregnskap 2002 AE Tjenester AS - Ekstern versjon

Ønsker AE å organisere det som et aksjeselskap, men kanskje ønsker en prøveperiode før de gjennomfører det, kan en organisere støttefunksjonen som et pro forma selskap. Et pro forma selskap kan ses på som et aksjeselskap, men uten organisasjons nummer og kostnadene knyttet til det. Ønsker AE å ha støttefunksjonen som en helt selvstendig enhet kan en velge å organisere det som en juridisk enhet. Ved å organisere det som en juridisk enhet åpner en for ny eierstruktur. Dette foretrekkes når enheten også skal selge tjenester eksternt, og de interne kundene har "exit" mulighet. Hvis den interne støttefunksjonen ikke kan levere tjenester til rett pris/kostnad eller kvalitet, er det en mulighet å la eksterne leverandører levere disse tjenestene. Hvis en juridisk enhet er ulønnsom og ikke strategisk viktig er outsourcing en løsning. Vi ser en prosess ved at støttefunksjonen begynner med en organisering som standard kostnadssenter og etter hvert beveger seg oppover i figur 9.1.

Vi har valgt å ta utgangspunkt i figur 9.1. Vi starter på toppen av figuren og beveger oss nedover Hver seksjon drøftes separat. Med unntak for organisasjonsformene: aksjeselskap, pro forma og standard kostnadssenter. Disse har vi har valgt å drøfte samlet. Grunnen til dette at det er mange momenter av generell art for de fire seksjonene, og ønsket derfor å redusere faren for gjentakelser. For hver seksjon starter vi med en presentasjon av seksjonen, og forklarer hvilke tjenester den leverer. Så ser vi om det finnes eksterne leverandører av disse tjenestene. Drøfter så fordeler og ulemper ved outsourcing. Etter outsourcing drøfter vi intern prising. Drøftingen av intern pris er delt i tre deler. Først drøfter vi en organisering av seksjonen som et overskudds- eller investeringscenter og ser på hvordan intern prisen for en slik ansvarsenhet bør settes. Den andre delen ser vi på hvordan AET har valgt å sette sine priser. Den siste delen ser vi på mulige andre løsninger for å sette intern pris. Til slutt har vi en oppsummering av de forskjellige valgene.



Utgiftssenter er også en mulig organisering, men vi har valgt å se bort fra dette. Grunnen til dette er at det ikke er gunstig å organisere støttetjenester som et utgiftssenter. På grunn av at det i et utgiftssenter ikke måles "output". Utgiftssenter kan være aktuelt for enkelte tjenester i prosjekt seksjonen, hvor det er vanskelig å måle "output".

Figur 9-1 Ulike typer ansvarssenter rangert etter beslutningsmyndighet.

### 9.1 Organisert som juridiske eller pro forma enheter

Slik som AE har valgt å gjøre det i dag, eier de alle aksjene i AET. I følge flere av personene vi intervjuet var motivasjonen for eget selskap redusert skatt ved fusjon. Det viste seg at skattemyndighetene lukket denne skattemuligheten før AE fikk dratt nytten av den, men valgte likevel å danne et eget aksjeselskap. Vi vil videre drøfte fordelene og ulempene med å ha AET som en selvstendig enhet.

AE bestemmer om AET skal konkurrere på det eksterne markedet, bruke markedspris eller kostnadsbasert, hvilke tjenester de skal levere o.l. Å la seksjonen være organisert som et eget selskap skaper som regel økt motivasjon blant de ansatte. De ansatte får større mulighet til å påvirke seksjonens resultater, og dette gir dem økt insentiv til å yte ekstra. I dag er AET definert som et "brunt selskap" (nonprofit). De ansatte kan da i liten grad påvirke resultatet. Det gir da også liten nytte å kun evaluere enheten kun etter økonomisk resultat. Det er viktig at ikke AE overstyrer AET, selv om det er de som eiere. En "overstyring" vil trolig fjerne mye av motivasjonsgevinsten, siden de ansatte vil føle at de ikke har så stor beslutningsmyndighet som de kunne ønske.

Resultatene til AET vil komme klarere frem, og det gjør det enklere å evaluere AET. Selskapet får dermed klarere beskjed om hvor de er gode, og hvor de må forbedre seg. Ved at det blir en egen enhet må de vise at de er konkurranse dyktige, for ellers vil det medføre en outsourcing eller salg. Dette argumentet ble ofte trukket frem blant intervjuobjektene våre. En annen fordel ved å ha AET som eget selskap, er at det sannsynligvis er lettere å få fagforeningen til godta en eventuell nedleggelse eller outsourcing.

En av hovedårsakene til at mange velger å gjøre resultatenheter til aksjeselskaper er reduksjon av risiko. Risiko argumentet er størst for IKT seksjonen. Ved store IKT prosjekter blir kostnadene høye og det er alltid en fare for feiling, det gir en høy risiko. Det kan derfor være fordelaktig å organisere IKT seksjonen som et AS.

Den fordelen med å være eget AS som ble trukket frem av flest intervjuobjekter var at kunde – leverandørforholdet ble mye klarer. De føler at de er blitt flinkere til å lytte til kundens behov, samtidig som de har fått mer fokus. Det må hele tiden tenkes på hvem som betaler for det de gjør, slik at kostnadene kommer tydeligere frem.

En ulempe med at AE er eier er at det kan føre til ineffektivitet i seksjonen. De ansatte vet at siden AE eier selskapet, vil de trolig pålegge de øvrige datterselskapene å måtte kjøpe AETs tjenester, selv om de ligger litt over markedspris. Dette er et argument som kun vil gjelde på kort sikt. Er ikke AET konkurransedyktig på lang sikt vil AE gå til nedleggelse eller outsourcing av enheten. Enkelte av intervjuobjektene våre trakk også frem mangelen på tid til FOU arbeid som en ulempe.

En annen ulempe med å ha AET som eget selskap er økte kostnader. Det koster mer penger å være et juridisk selskap. I tillegg gir det økte transaksjonskostnader for AE, siden de nå kjøper tjenester fra et eget selskap. Dette var en av de største ulempene i følge mange av våre intervjuobjekter. Når AET er organisert som et eget selskap, krever den en egen ledelse og administrasjon, det gir økte kostnader. Seksjonen blir pliktig til å levere inn regnskaper o.l. En mulig løsning på dette problemet er å la seksjonene være proforma selskaper i stedet.

### *Proforma selskap*

Å la AET bli et eget proforma selskap vil si at den drives som et aksjeselskap, men ikke er formelt etablert som ett.

Fordelene med et proforma selskap er at de slipper å levere inn egne regnskaper og at en ikke er pålagt å ha styre. Det vil også være lettere å gjøre organisatoriske endringer hvis det viser seg at den valgte organisasjonsform ikke er gunstig. Samtidig vil man opprettholde de fleste av fordelene man har ved å danne et eget selskap. Den største ulempen med å organisere seksjonen som et proforma selskap, er at det vil være juridisk bundet til AE. Dette gjør at hvis AET går med underskudd, tærer dette igjen på AE. Det vil også være tilfellet hvis AET er organisert som AS og er heleid av AE, men AE kan da ha muligheten til å slå selskapet konkurs. Hvis AET er organisert som et proforma selskap har de ikke den muligheten. Det er AE som er ansvarlig for å betale selskapets kreditorer. Det er også en fare for at de ansatte ikke vil identifisere seg like mye med et proforma selskap, som de gjør med et juridisk selskap.

## **9.2 Seksjon eiendom**

Seksjon eiendom leverer tjenester som tar seg av den generelle driften av eiendommene. Det er totalt 41 (27.08.02) ansatte i seksjonen, hvor flertallet er renholdere. AE har mange eiendommer og de ligger i Aust- og Vest-Agder. De ansatte i seksjonen er dermed sprett rundt i store deler av Agderfylkene.

Seksjon eiendom leverer tjenester innen fire grupper; renhold, kantinedrift, vaktmestertjenester og sekretariattjenester. Seksjonen leverer blant annet et produkt som er en totalløsning for drift av bygninger. Produktet inneholder renhold, renovasjon, energi, vaktmester, offentlige avgifter, forsikring, kantinedrift og vedlikehold som ikke faller på byggeier. Sekretariattjenester leverer produktene sentralbord, resepsjon og posttjenester. I tillegg til dette tar seksjonen hånd om supplering og vedlikehold av kontorrekvisita lager etter et standard sortiment. I tillegg kan seksjonens ansatte leies ut på timebasis, hvis kunden har behov for ytterlig assistanse utover det som er avtalt.

### 9.2.1 Outsourcing av eiendom seksjonen

I dette kapitlet vil vi drøfte en outsourcing av tjenestene til seksjonen. Vi vil først undersøke om det er reelle eksterne leverandører på markedet. Det andre blir en vurdering om outsourcing gir større fordeler enn ulemper.

#### *Finnes det eksterne leverandører?*

Det finnes en rekke mindre selskaper i Aust- og Vest-Agder som leverer tjenester innen renhold og vaktmestertjenester. Utvalget av leverandører av kantinedrift og sekretariattjenester er vesentlig mindre. Etter å ha studert hjemmesidene og sendt forespørsler til potensielle leverandører, har vi kommet frem til at Manpower og ISS er de mest aktuelle. Disse leverer det de kaller "Facility Management" eller "Facility Services". Dette er støttefunksjoner som blant annet kantine, sentralbord, resepsjon, vaktmester, post og lager/arkiv. Det finnes altså eksterne leverandører av disse tjenestene. Seksjonssjefen mente at det var vanskelig å finne eksterne leverandører for deres tjenester. Dette på grunn av at han mente det ikke var noen som kunne levere samme totalpakke og kvalitet som det seksjonen klarte. Dette argumentet er vi ikke helt enig i, for etter det vi har funnet ut eksisterer det leverandører som leverer totalløsninger. Vi ser at det muligens kan være problemer knyttet til kvalitet og tilgjengelighet i enkelte områder.

#### *Fordeler ved outsource*

Det er trolig mange fordeler ved å outsource tjenester innen seksjonen eiendom. En potensiell fordel er kostnadsreduksjon. Manpower hevder at erfaringsmessig reduseres kostnadene med 10-30 prosent når slike tjenester overdras til dem. Dette er tall som er hentet fra deres hjemmeside, og bør dermed ikke vektlegges for sterkt. Kostnadsbesparelsen ved outsourcing er trolig størst for tjenestene renhold og vaktmestertjenester. Årsaken er at det for disse tjenestene er det mange tilbydere i det lokale markedet. Dette medfører at det blir konkurranse mellom de ulike aktørene, AE kan da velge den som kommer med det beste tilbudet. Dette argumentet er trolig ikke like gyldig for kantinedrift og sekretariattjenester. Et annet argument for reduserte kostnader er at den eksterne leverandøren har dette som sitt kjerneområde. Dette medfører stordriftsfordeler og spesialiseringsgevinster, som kommer AE til gode ved at det er konkurranse i markedet. For sekretariattjenester og kantinedrift er mulighetene for

kostnadsreduksjon ved å outsource trolig mindre. Dette på grunn av at det er få tilbydere i markedet hvor AE er representert.

Outsourcing skaper mer fleksibilitet ved at det er lettere å justere etter som aktiviteten går opp og ned i bedriften. Det er lettere å oppheve sin relasjon til en annen selvstendig enhet enn det for eksempel er å si opp sine egne ansatte. En kan da si at en får gjort de faste kostnadene om til variable. Dette argumentet bør nok ikke vektlegges så mye i AE på grunn av at produksjon, distribusjon og salg av elektrisitet er et stabilt marked med jevn årlig tilbud og etterspørsel. Hvis seksjonen trenger å ned bemanne en gang i fremtiden, er det en helt klar fordel at disse tjenestene er outsourcet.

En annen fordel ved outsource disse tjenestene er at en unngår sårbarheten små enheter har ved fravær. For å illustrere dette gir vi et eksempel. Vaktmestertjenester i seksjonen består av tre vaktmestere og en driftsoperatør. Hvis en eller flere av disse skulle være fraværende går dette utover den service denne avdelingen leverer, og administrasjonen må arbeide med å få vikarer. Ved å leie inn tjenesten fra et eksternt vaktmester selskap, som har mange kunder og dermed flere ansatte, blir sårbarheten redusert.

Strategiske grunner til å outsource er at AE ønsker å konsentrere seg om sine kjerneområder. Disse områdene er som tidligere nevnt produksjon, distribusjon og salg av elektrisitet. Det er dermed ikke noen viktige strategiske grunner til at AE har egen eiendom seksjon.

Det er trolig to årsaker til at AE har egne renholdere og vaktmestere. For det første var AE, eller de tre selskapene som fusjonerte, i et marked uten konkurranse før den nye energiloven kom i 1991. AE hadde da ikke noe press på seg for å foreta en kostnadsreduksjon og effektivisering. Det er vanlig at bedrifter som har vært i en monopol situasjon selv produserer de fleste støttefunksjonene. I tillegg er det mulighet for at det ikke har vært noe sterkt press fra eierne på resultatforbedringer. Eierne har som tidligere nevnt, vært kommuner. Dette har muligens gjort at omstrukturering har gått sent. Dette trolig en av årsakene til at AE har valgt å ha disse tjenestene som egen enhet. En annen tilnærming er at de har valgt å ha disse tjenestene som egen enhet, i en periode for så å undersøke om outsourcing av disse tjenestene vil være gunstig. Enten ved at selskapet får nye eiere og nye kunder, altså for eksempel ett nytt renholdsselskap som stiller på lik linje med andre renholdsbedrifter. Eller ved å ha egen



enhet hvor en kan se på kostnadene en har ved renhold og sammenlikne det med eksterne leverandører. Hvis den interne leverandøren ikke er konkurransedyktig må de enten forbedre seg eller nedlegge enheten.

### *Ulemper ved å outsource*

Hva er så ulempen ved å outsource? For rutineoppgavene vaktmestertjenester, kantinedrift og renhold er ulempene knyttet til mulig økte transaksjonskostnader, økte kostnader og redusert kvalitet. Transaksjonskostnader kan tenkes å øke på grunn av at kontrakter må utformes, forhandles, reforhandles og overvåkes. Denne ulempen vil gjelde både om disse tjenestene er organisert som et datterselskap eller som et eksternt selskap. Behovet for overvåking vil trolig være mindre ved å ha et eget selskap som leverer tjenestene.

I dag kjøper AET renholdstjenester fra eksterne leverandører i tillegg til sine egne renholdere. De eksterne leverandørene leverer renholdstjenester i de sentrums nære lokalene, mens deres egne renholdere foretar renhold i lokaler i grissgrendte strøk. Skal alt renhold overlates til en ekstern leverandør, er det mulig at kostnadene vil øke. Årsaken er at AET benytter lokale renholdere. En sparer da reisekostnader, noe en trolig hadde fått dersom en skulle benyttet eksterne leverandører. Et annet moment som taler for å utføre renhold selv, er at det i produksjonslokaler kreves sikkerhetskurs for å kunne oppholde seg der uten tilsyn. Det er ikke så ofte det vaskes i slike produksjonslokaler, derfor har AET dannet et team som reiser rundt og vasker i disse lokalene. Seksjonssjef eiendom mente på grunn av behov for sikkerhetskurs kan ikke eksterne leverandører benyttes. Vi ser ikke dette som et godt argument, siden også en ekstern leverandør kan ta et slikt kurs. Men det er trolig flere personer som må ta et slikt kurs hos en ekstern leverandør, siden de trolig vil ha flere forskjellige personer til å utføre tjenesten, noe som igjen tyder på økte kostnader.

Seksjonssjefen mente at kvaliteten på renholdet fra eksterne leverandører var generelt dårligere. Erfaringen hans var at den eksterne leverandøren var lite fleksibel, ikke evnet å se effektivisering/forbedringer og dårlig til å samarbeide. Om dette gjelder generelt for alle leverandører er lite trolig. Vi tror dette inntrykket skyldes erfaringer med en dårlig leverandør, ettersom et markedsrettet firma må arbeide for å gjøre kunden fornøyd for å kunne overleve.

Sekretariattjenester er den første kontakten en kunde eller leverandør har med AE. Det stilles derfor store krav til kvalitet på denne tjenesten. I tillegg kreves det at de som sitter i sekretariatet har god kunnskap om AE. Årsaken er at de må håndtere feilmeldinger fra kunder og andre henvendelser som egentlig skulle vært til markedsenheten LOS. Å outsource disse tjenestene muliggjør mange utbytninger av leverandør, hvis de ikke leverer tjenester til rett kvalitet og rett pris. Dermed kan en få hyppige utbytninger av personale for disse tjenestene. Dette vil kunne medføre redusert kvalitet, og det er derfor knyttet risiko til outsourcing av slike tjenester.

### Oppsummering

Under har vi ført opp de mest relevante fordelene og ulempene en outsourcing av eiendomsseksjonens tjenester medfører:

<b>Outsourcing av eiendom</b>	
<b>Fordeler</b>	<b>Ulemper</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Potensiell kostnadsreduksjon</li> <li>• Økt fleksibilitet</li> <li>• Fokus på kjernevirksomhet</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Økte transaksjonskostnader, dvs kostnader knyttet til kontakt med ekstern leverandør.</li> <li>• Mer og nøyere oppfølging fra bedriftens side</li> <li>• Redusert kvalitet</li> <li>• Risiko</li> </ul>

Tabell 9-1 Fordel og ulemper ved å outsource tjenesten til seksjon eiendom

### 9.2.2 Intern pris

Seksjonen leverer som nevnt tjenester innen renhold, kantinedrift vaktmestertjenester og sekretariattjenester. Innsatsfaktoren i disse tjenestene er hovedsakelig arbeidskraft. Seksjonen regulerer dermed kostnadene sine med antall ansatte, og har dermed tilnærmet full kontroll på sine kostnader. Eiendomsmassen til AE er relativt konstant. Dette gjør at også etterspørselen til seksjonen er tilnærmet konstant.

*Investeringscenter / overskuddscenter*

Skal seksjonen fungere som et investerings- /overskuddscenter må den få tildelt stor grad av beslutningsmyndighet. AE må ta stilling til hvordan intern prisen skal beregnes og hvordan de skal oppfordre seksjonen til internhandel.

Hvordan intern prisen beregnes avhenger av om seksjonen skal ha muligheten til å selge eksternt eller kun internt, og om kundene har mulighet til å kjøpe eksternt. Skal seksjonen ha beslutningsmyndighet over egen pris, bør kundene ha mulighet til å kjøpe på det eksterne markedet. Har ikke kundene "exit" mulighet, befinner seksjonen seg i en monopol situasjon. Med de ulemper og fordeler en slik situasjon medfører. Har kundene ikke "exit" mulighet, kan de kun benytte seg av "voice". Denne metoden er ikke like virkningsfull som "exit", og er ofte tid krevende. Seksjonen får et mye kraftigere signal om kundene begynner å benytte eksterne renholder, enn om de innkaller til et møte hvor de ytrer sin misnøye over seksjonens pris og kvalitet.

I en omstillingsfase derimot fra å være stab til å bli egen enhet, bør likevel seksjonen være "vernet" for eksternt konkurranse. Grunnen til dette er at seksjonen bør få tid til å omstille seg, slik at de kan tilpasse seg markedet. Hvis det viser seg etter en stund at ikke seksjonen klarer å bli konkurransedyktig kan man heller outsource seksjonen.

Er det mulig å finne markedspris for seksjonen bør denne benyttes som intern pris. For seksjon eiendom er det vanskelig å finne markedspris. Intern prisen bør dermed bli satt slik at den dekker samtlige kostnader til seksjonen, inklusiv kapitalkostnader. Skal seksjonen konkurrere med eksterne leverandører bør dette avkastningskravet økes, eller seksjonen kan begynne å benytte et to pris system med forskjellig pris for interne og eksterne kunder. En helt klar ulempe med et slikt system er at seksjonen begynner å konsentrere seg mest om de kundene som gi høyest avkastning, altså de eksterne kundene. Dette er lite gunstig med tanke på hovedformålet til AET, som er å gjøre de andre datterselskapene bedre og ikke fokusere på egen profitt. Så en løsning som trolig vil gi bedre resultat er å gi de interne kundene utbytte av seksjonens resultat. Poenget er å oppfordre til handel mellom de interne enhetene.

*Slik blir intern prisen beregnet i dag*

Tjenestene som seksjonen leverer, blir intern priset ved hjelp av enkel selvkost kalkulasjon. Det blir valgt en fordelingsnøkkel, som fordeler de totale kostnadene. Kapital kostnader er innkalkulert i de totale kostnadene. Denne form for prissetting kan minne mer om en kostnadsfordeling enn om en intern pris. Seksjonssjefen sier at dette er nettopp et av problemene til seksjonen. Ta for eksempel:

Driftskostnader for leietakere i bygg =  $\frac{\text{Totale}_\text{ kostnader}}{\text{Areal}}$ . Driftskostnader består blant annet av renhold, renovasjon, energi, vaktmester, offentlige avgifter, forsikring og vedlikehold som ikke faller på byggeier.

En annen fordelingsnøkkel som blir benyttet er antall personer i selskapet til kunden. Denne fordelingsnøkkelen blir blant annet benyttet på posttjenester. Grunnlag for fordeling av

fastpris på denne tjenesten er:  $\frac{\text{Totale}_\text{ kostnader}}{\text{Antall}_\text{ personer}_\text{ i}_\text{ selskapene}}$ . Hva som inngår i totale

kostnader varierer med arbeidssted. Enkelte steder har for eksempel AET ansvaret for post sortering og intern distribusjon, mens for andre steder har de ikke denne tjenesten. Dette gjør at intern prisen på posttjenester varierer fra sted til sted. Et annet eksempel er resepsjonstjenester som i enkelte bygg kun omfatter besøkskontroll, mens det på andre steder også inngår møteromsservice og varemottak. Intern prisen blir justert etter hva som inngår i produktet.

De fleste prisene som eiendomsseksjonen opererer med er anslåtte priser. Den ”virkelige” prisen blir beregnet i etterkant, etter hvert som kostnadene påbeløper. Beløpet faktureres på konto med etterskuddsvis avregning. Seksjonen får dermed dekket sine kostnader selv om det dukker opp ”uforutsette” utgifter. Dette kan være utgifter slikt som økt strømpris, ekstrarenhold, økte avgifter o.l.

De største fordelene med denne formen for intern prising, er at den er veldig enkel å gjennomføre og seksjonen får dekket sine kostnader. Det er enkelt å summere opp kostnaden for driften av en eiendom, og deretter dividert på antall kvadratmeter benyttet areal. Kundene faktureres så med en pris pr. kvadrat multiplisert kundens areal. I følge seksjonssjefen er det

god samvariasjon mellom driftskostnader og antall kvadrat. Seksjonen står heller ikke i fare for å gå med store underskudd, som skyldes feilantagelser på pris.

En fordel for konsernet med å benytte en pris pr. kvadrat er at kundene blir mer bevisst på hvilket areal de benytter. Kunden vil dermed se på om den kan klare seg med mindre areal for å kutte kostnader. Det ”frigitte” arealet kan dermed benyttes av andre, slik at konsernet samlet sett får en bedre arealutnyttelse. Dette var en fordel som også seksjonssjefen trakk frem. AE eier enkelte eiendommer med sentral beliggenhet.

En helt klar ulempe ved å benytte seg av en slik type ”pakkepris”, er at den skjuler ineffektivitet. Det blir langt vanskeligere å oppdage ”sløsing” med ressurser når alle kostnadene blir samlet totalt. Når kostnadene fordeles separat blir man ofte mer kritisk til dem og krever reduksjon.

Problemet med å benytte denne metoden til intern prising er at det kan bli en ”hvilepute” for seksjonen. Driftskostnadene blir dekket av kundene, noe som vil tilsi at seksjonen har lite insentiv til å prøve å få ned driftskostnadene. Metoden gir likevel noe motivasjon, siden seksjonen nemlig risikerer å miste kunder om de priser urimelig. Seksjonen har dermed fokus på å redusere driftskostnadene, slik at de kan være konkurranse dyktige med tanke på eventuelle eksterne leverandører. Et av virkemidlene som seksjonen bruker for å få redusert driftskostnadene er investeringer i forskjellige enøk tiltak, slik som automatisk temperatursenking og etterisolering ol. Seksjonssjefen hevdet at seksjonen har sterkt fokus på effektiviseringstiltak som gir kostnadsreduksjon.

#### *Alternative måter å intern prise*

Alternative metoder for å intern prise sine tjenester/produkter er å benytte ABC kalkulasjon. Den største fordelen med denne metoden er, som nevnt i teori delen, at den vil gi mer presise produktkalkyler som gjenspeiler den virkelige ressursbruken. Noe som igjen vil føre til en mer ”korrekt” satt intern pris. Administrerende direktør for AET fortalte oss at de har tenkt å begynne å benytte ABC tankegangen i sine kalkyler, men dette er en prosess som vil ta tid og er ennå ikke påbegynt ennå.

En innføring av ABC kalkulasjon vil trolig føre til at enkelte kunder må betale mer for enkelte tjenester, mens andre må betale mindre. Ta for eksempel sentralbordtjenester. Kostnadsdriver for den tjenesten vil i en ABC kalkulasjon muligens være antall henvendelser til den aktuelle kunde, eller muligens benyttet betjeningstid pr. kunde. Ved å benytte slike kostnadsdrivere vil de kundene som benytter sentralbordtjenesten mye, betale mer enn de som benytter den lite. En unngår dermed at noen kunder subsidierer andre kunder. En fordel med å registrere bruken av sentralbordtjenesten er at det trolig vil bevisstgjøre kunden mer. Kunden vil dermed bli bevisst på hvor mye han bruker tjenesten, og heller kanskje benytte seg av andre alternativer. Dette kan være enkle ting, slik som å benytte mer direkte nummer og voicemail.

Ett av problemene med en slik innføring, vil være å finne en effektiv måte å registrere den enkelte kundes bruk av tjenesten. En slik registrering vil ofte bli tidkrevende og komplisert å implementere, noe som igjen fører til økte administrative kostnader. Konsernet må derfor gjennomføre en nyttekostnadsvurdering, for å finne ut hva som er lønnsomt for dem.

Det er vanskelig for seksjonen å finne markedspris på sine tjenester. Det finns flere eksterne leverandører på de tjenestene seksjonen leverer, men det ingen som leverer det som en samlet "pakke" slik som eiendoms seksjon. Mange av kundene til seksjonen ønsker (i flg. seksjonssjefen) å forholde seg til kun en pris, som dekker deres driftskostnader. Med andre ord så ønsker de seg en "pakkepris" på driftskostnadene. Dette gjør det derfor enda vanskeligere å finne markedspris. Skal seksjonen klare å sammenlikne seg med markedspris, må de først dele sin pris opp i flere elementer. Det er også et problem å sammenlikne kvaliteten på tjenestene.

## **1.1 IKT seksjonen**

Seksjonen leverer tjenester innenfor IKT til hele konsernet. Tjenestene er delt inn i fire hovedgrupper. Dette er IT drift, IKT kundetjenester, dokumentforvaltning og IT prosjekt og utvikling. IT drift leverer en komplett IT infrastruktur, med drifting av felles servere, nettverk og Internet. IT drift tar også hånd om kjøp, installasjon og drift på disse felles ressursene. IKT kundetjenester leverer tjenestene "Helpdesk", lisensadministrasjon, PC-kursrom og IT-abonnement programvare. Dokumentforvaltning leverer tjenestene systemtilgang i arkivene, drift av sakarkiv både elektronisk og fysisk, arkivering av elektronisk post og faks og drift av

personalmapper. IT prosjekt og utvikling foretar programmering og deltar i prosjekter som konsulenter. AE benytter seg av et modul basert ERP – system levert av IFS. AE benytter seg av økonomi modulen i denne applikasjonen.

### 1.1.1 Outsourcing av IKT seksjonen

Vi vil nå drøfte om disse tjenestene bør utføres eksternt eller internt. Det er heller ikke her slik at enten gjøres alle tjenestene selv eller ingen tjenester selv. Når vi snakker om outsourcing av IT er det vanlig å dele graden av outsourcing i 6 kategorier<sup>1</sup>:

1. Hardware outsourcing
2. Nettverk forvaltning
3. Outsourcing av system utvikling
4. Informasjons system (IS) support
5. Ledelse av IS strategi
6. Total outsourcing

For IT gjelder de samme fordeler og ulemper ved outsourcing som for andre tjenester og produkter. Det gjelder da å finne den løsningen som vil gi bedriften de beste IT systemene til lavest mulig pris. Det kan være at en gjør alle IT funksjoner selv, outsourcer noe av oppgavene (selektiv outsourcing) eller velger total outsourcing. Vi vil da gå igjennom de ulike funksjonene IKT seksjonen leverer, for å drøfte fordeler og ulemper med å outsource disse. Først vil vi imidlertid se om det finnes leverandører av disse tjenestene i markedet.

#### *Finnes det eksterne leverandører?*

Vi bruker kategoriseringen i avsnittet over, for å vise hvilke tjenester seksjonen leverer og for å undersøke om det finnes eksterne leverandører for disse kategoriene. For IT drift, kategori 1 og 2, finnes det mange mulige leverandører. Vi kan nevne ErgoGroup, Bravida, Cap Gemini Ernst & Young, Telenor Business Solutions AS og eterra. Disse leverandørene hevder de kan ta hånd om hele IT funksjonen i bedriften, noe som blir total outsourcing i henhold til

---

<sup>1</sup> Bocij, Chaffey, Greasley og Hickie, 2000

kategoriseringen over. Dette er informasjon som er innhentet fra selskapenes hjemmesider. For å verifisere dette sendte vi en forespørsel til en av disse leverandørene. Valget falt på Telenor Business Solutions AS. Vi spurte om de var i stand til å levere tjenester i henhold til kategoriene over til et selskap på Sørlandet med cirka 450 pc brukere. Det svaret vi fikk var at de leverer samtlige tjenester, unntatt kategori 3 som er systemutvikling. Dette kan synes å være gjeldende for de andre selskapene også. Årsaken er at det normalt er egne selskaper som kun utvikler programvare. Et eksempel på dette er foretaket IFS, som utvikler ERP system. AE benytter seg av denne programvareleverandøren.

Det er ikke slik at eksterne leverandører trenger å utføre alle tjenestene. En kan derfor velge om de skal ta hånd om en eller flere av kategoriene, såkalt selektiv outsourcing. Seksjonssjefen for IKT svarte ja på spørsmålet om deres tjenester kunne outsources, men han trodde det ville medføre høyere kostnader, økt risiko og dårligere kvalitet. Hovedårsaken er ifølge seksjonssjefen at det i energibransjen er lite standardiserte applikasjonsløsninger innenfor produksjon og distribusjon av elektrisk kraft. I tillegg til at det stilles meget høye krav til driftssikkerhet til IT innenfor distribusjon og produksjon av elektrisk kraft. Tjenestene som de nevnte bedrifter leverer, er identiske med de tjenestene IT seksjonen i AET leverer. Det er kort oppsummert en hel IKT-løsning med servere, nettverk, applikasjoner, Helpdesk og utleie av konsulenter.

En konklusjon på dette blir at AE kan få dekket sine behov for IKT gjennom eksterne leverandører. Den mest sannsynlige løsningen for total outsourcing, blir at en leverandør f. eks Telenor Business Solutions AS leverer tjenester innen kategori en, to og fem med helpdesk knyttet til disse tjenestene. En annen leverandør som har systemutvikling som sitt fagfelt leverer disse tjenestene, inkludert support knyttet til programvare.

#### *Fordeler ved å outsource*

Hovedargumentet for å outsource og hovedårsaken til at mange velger å outsource IT funksjoner er kostnadsreduksjon<sup>1</sup>. En ekstern leverandør kan gjennom å dele sine ressurser, som for eksempel stormaskin (server) og personale, med forskjellige selskaper kunne oppnå

---

<sup>1</sup> Chaffey, D et al.,2003



stordriftsfordeler. Når vi tidligere har sagt at IKT-seksjonen i AET kan sees på som et hvilket som helst eksternt leverandør av IT tjenester, blir spørsmålet om AET har tatt ut hele stordriftspotensialet? Neste spørsmål blir da i hvilke av de seks kategoriene kan det være mulig å hente stordriftsfordeler? Vi kan ikke gi noe svar på dette, og fagpersoner har forskjellige meninger. Seksjonssjef IKT hadde selv foretatt en uoffisiell undersøkelse av mulige ASP (Application Service Provider) leverandører. Ifølge seksjonssjefen var disse opptil 80 % dyrere enn tilsvarende tjeneste levert av AET. Hvor valid denne undersøkelsen er, har vi ingen dokumentasjon på. Årsaken til dette kan være at enheten er kostnadseffektiv, at leverandørene som ble forespurt ikke tok forespørselen seriøst, og oppga ukorrekte priser. Det siste argumentet er relevant når leverandøren vet at dette bare er en forespørsel for å evaluere sin egen konkurransedyktighet. Andre momenter er feil prising for IKT seksjonens tjeneste eller at det ikke ble sammenliknet med like tjenester.

En annen fordel ved outsourcing av IT er mulig forbedring av kvalitet og kundetilfredshet. Grunnen til dette er at ved å outsource IT-funksjonen vil en få tilgang til personell og ressurser som er eksperter på de enkelte IKT områdene. I IKT-seksjonen jobber det 12 personer med IT. Er dette nok til å ha eksperter på alle de nødvendige områdene? Seksjonssjef IKT hevdet at de har den kompetansen som er nødvendig for å løse de fleste oppgavene, og ved behov henter de inn eksternt kompetanse. Seksjonssjefen hevdet også at det ikke var noen eksterne leverandører som hadde kompetanse på applikasjoner som er spesielle for kraftprodusenter.

Outsourcing vil kunne medføre en reduksjon av faren for at et prosjekt feiler. Årsaken til dette kan forklares med at en eksternt leverandør har større press på seg enn en intern enhet til å levere et kvalitetsprodukt til rett tid. I tillegg er de ofte avhengig av å gjennomføre en vellykket tjeneste for å få fullt betalt. AET er som tidligere nevnt et eget selskap, og poenget med det er nettopp å øke presset til IKT-seksjonen. Vi vil senere komme inn på om disse kundeleverandørmekanismene er like sterke innenfor konsernet som det ville vært hos en leverandør utenfor konsernet.

Ved å outsource IT-funksjonen kan en fokusere mer på kjerneaktivitetene. Dette argumentet bør nok ikke vektlegges for mye, spesielt i AE fordi de har skilt ut IKT-funksjonen i egen enhet. De forskjellige enhetene i AE har da fokus på sine kjerneområder allerede. Det kan

være slik at de enkelte seksjonssjefene får mer tid til å arbeide med strategiske valg og mindre med den daglige driften av seksjonen.

Andre grunner til å outsource er økt fleksibilitet ved at det er lettere å justere for endringer i aktivitetsnivå, frigjøre tid til ledere, frigjøre kapital og økt finansiell kontroll.

#### *Ulemper med å outsource*

Det er også en rekke problemer ved å outsource IKT funksjonen. Det kan være tap av kontroll over IKT tjenestene. Problemet er da at en ikke lenger blir dyktige nok selv, og mister evnen til å være en krevende kunde ovenfor sine leverandører. Dette vil lede til dårlig utvikling av seksjonen, og leverandøren kan utnytte sin maktsituasjon. Et annet moment her er at for å beholde kontrollen er det trolig nødvendig med ansatte som kontrollerer og følger opp avtaler. I tillegg må disse personene ha god kompetanse innenfor fagfeltet, slik at de vet hva de kan kreve til hvilken pris.

Tap eller nedbrytning av interne IT tjenester må vurderes, hvis en velger å outsource deler av IKT seksjonen. Det kan skje hvis en velger å outsource deler av IT funksjonene som naturlig resulterer i nedbemanning av IT avdelingen. En vil da miste noen kompetente personer som tidligere ble delt mellom de ulike tjenestene, og dermed få en gradvis nedbrytning av egen tjenesteavdeling.

Et annet moment som må vurderes er om de eksterne leverandørene har den kompetansen AE trenger. For de to første kategoriene, hardware outsourcing og nettverk forvaltning, som er standardiserte løsninger, er det sannsynlig at eksterne leverandører har den kompetansen som trengs. Her vil trolig den eksterne leverandøren ha mer kompetanse enn den interne. Det er når en kommer til kategori tre og fire at det er sannsynlig at en ekstern aktør ikke har tilstrekkelig kompetanse, dette ifølge Seksjonssjef IKT. Årsaken er at det ikke finnes noen standard applikasjoner og leverandører som tar hånd om IT behov i produksjon og nettvirksomhet. Hvis ikke den eksterne leverandøren har den riktige kompetansen, vil kostnadene mest sannsynlig bli høyere enn om det gjøres internt.

I forskjellige undersøkelser er det kommet frem indikasjoner på at outsourcing ikke har gitt noe kostnadsreduksjon. En av dem er en undersøkelse gjennomført av Strassmann<sup>1</sup>, hvor han undersøkte åtte foretak som hadde outsourcet mer enn halvparten av sine IKT tjenester over en fire års periode. Resultatet viste at den gjennomsnittlige egenkapitalrentabilitet hadde minsket fra 18,2 % til 2,5 %. Det kan selvfølgelig være andre årsaker til dette. I en spørreundersøkelse gjennomført av Deloitte and Touche Consulting Group, svarte 59 % av de spurte at de var skuffet over at outsourcingen ikke hadde gitt den forventet kostnadsreduksjon. Årsaken kan synes å være at reduksjonen i antall ansatte og besparinger ved anskaffelser av hardware og software gjennom stordriftsfordeler ikke har vært tilfelle. Om dette vil være tilfelle hvis en skulle velge å outsource IKT-seksjonen er vanskelig å si noe om. Det vil i stor grad være avhengig av arbeidet som legges ned ved implementering av en outsourcing strategi.

Hvilke signaleffekter en outsourcing har på de ansatte, er viktig å tenke gjennom før en foretar en outsourcing. Vil en outsourcing av deler av IT tjenestene medføre reduksjon av arbeidsmoralen til de ansatte? De ansatte tenker kanskje at neste gang er det vår tur, og det er lite vi kan gjøre med det.

En ulempe seksjonssjefen mente var redusert fleksibilitet. Han mente at i en ekstern enhet hele tiden ville være fokus på at det skal faktureres for hver minste tjeneste og produkt. Fokuset vil da bli flyttet fra selve tjenesteproduksjonen, og transaksjonskostnadene øke.

### *Oppsummering*

Det er ikke bare disse fordelene og ulempene som kommer i betraktning når en skal vurdere om en skal utføre IKT tjenester selv eller outsource. For det første bør en se om IKT tjenestene har en innvirkning på foretakets posisjon i markedet. For kategoriene hardware outsourcing, nettverk forvaltning og support (1, 2 og 4) kan vi ikke se at outsourcing vil medføre verken noe negativt eller positivt for AE. Det er heller ikke noe link til AE sin strategi som skulle tilsi at disse to kategoriene må utføres internt. Innenfor forretningsområdene produksjon, distribusjon og marked, er det liten fremtidige usikkerhet,

---

<sup>1</sup> Strassmann, 2002

etterspørselen etter elektrisk kraft er jevn og stigende. Dette gjør at selskapet til en viss grad kan forutsi hva de vil trenge av IT i fremtiden. Det medfører at det blir enklere å utforme kontrakter, og faren for at uante kostnader påløper reduseres. Det som også kan være med på å avgjøre om en skal outsource, er hvor langt i sin levetid de forskjellige tekniske installasjonene er kommet, og behovet for ny kompetanse blant medarbeiderne. Hvis AET har behov for oppgraderinger av det tekniske eller behov for å øke sin kompetanse, kan en vurdere å outsource. Vi mener da at outsourcing av nettverk forvaltning vil kunne ha en positiv effekt. Seksjonssjef IKT mener følgende angående outsourcing av nettverk forvaltning:

*”Siden AE s forretning og strøm-leveranse er svært avhengige av denne infrastrukturen, vil en outsourcing til et ”hvilket som helst” selskap etter min mening innebære for stor risiko. Men en strategisk partner (f.eks. med AE inne på eiersiden) som samtidig overtar våre nøkkelkompetanse kan være en aktuell modell”.*

Vi har ikke grunnlag å uttale oss om hvor mye risiko momentet skal vektlegges. Hvis risiko er et viktig moment ser vi oss enige i at en bør outsource til en leverandør som kan bli en strategisk partner. For de outsourcing av systemutvikling og helpdesk mener IKT sjefen at det er mulig, men for helpdesk bør leverandøren kjenne AE godt å ha AE som sentral kunde.

IT prosjekt og utvikling driver konsulentvirksomhet, de leier seg ut på time basis. De foretar utvikling og deltar i prosjekter kun på oppdrag fra kunder eller morselskapet. Disse tjenestene kunne trolig med fordel vært kjøpt av eksterne leverandører. En står da fritt til å velge den leverandøren som er dyktigst på hvert enkelt område.

IKT kundetjenester består i hovedsak av helpdesk. For denne tjenesten er det et moment som bør vurderes. Det er at den leverandøren som leverer produkter innen de første tre kategoriene også bør ta hånd om support, spesielt i forhold til applikasjoner. Et annet moment som bør vurderes er ønskelig tilgjengelighet. Et foretak som har IKT som sitt kjerneområde, har ofte en helpdesk som er døgnbemannet 365 dager i året. Hvis AET skulle ha gjort det, ville det kostet for mye.

<b>Outsourcing av IKT</b>	
<b>Fordeler</b>	<b>Ulemper</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kostnads reduksjon</li> <li>• Økt kvalitet og kunde tilfredshet</li> <li>• Fokus på kjerneaktiviteter</li> <li>• Redusert risiko hvis et prosjekt feiler</li> <li>• Implementering av strategiske mål</li> <li>• Tilgang til kompetanse</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tap av kontroll over IKT</li> <li>• Tap eller nedbrytning av interne IKT tjenester</li> <li>• Spørsmål angående foretakets sikkerhet</li> <li>• Avhengig av kompetanse fra eksternt personell</li> <li>• Negativ effekt på de ansattes moral</li> </ul>

**Tabell 9-2 Fordel og ulemper ved å outsource tjenesten til seksjon eiendom**

### 1.1.2 Intern pris

Vi drøftet i avsnitt 9.1 at seksjonene kan være organisert som eget juridisk eller pro forma selskap. Når IKT seksjonen har eksterne eiere vil det ikke være noen intern pris, kun markedspris ved kjøp av tjenester fra dette selskapet. Hvis AE er eier av aksjeselskapet eller det er et pro forma selskap, vil en måtte prise tjenestene som IKT seksjonen leverer til AE sine enheter. Det vil da være en form for intern pris. Momentene om hva intern prisen bør være, blir i stor grad de samme som hvis IKT seksjonen skulle vært organisert som en resultat enhet med stor grad av desentralisert beslutningsmyndighet.

#### *Investerings- og overskuddssenter*

IKT seksjonen kan altså være organisert som en egen ansvars enhet i AE med prising av tjenestene sine. AE har da flere valg de må ta. De må velge hvor mye beslutningsmyndighet enheten skal ha, hva skal enheten evalueres etter og hvordan intern prisen skal beregnes. Det bør være en sammenheng mellom disse. Mulige organiseringer er som et investerings- eller overskuddssenter.

Hvis IKT seksjonen skal organiseres som et investerings- eller overskuddssenter må en avgjøre om enheten selv skal kunne sette intern prisen. Deretter å se på hvordan prisen bør

beregnes, om en skal kunne selge eksternt og hvilke muligheter de interne kundene skal ha til å kjøpe eksternt. Skal all beslutningsmyndighet desentraliseres inkludert prissetting, må de interne kundene ha mulighet til å kjøpe fra eksterne kunder. Hvis ikke kan det oppstå en monopol situasjon som IKT kan utnytte, noe som vil medføre at det ikke vil bli solgt en optimal mengde tjenester. Det som da blir spørsmålet er om de ulike, interne enhetene skal ha "exit" mulighet eller ikke. Vi mener generelt at kundene bør ha "exit" mulighet, men det er noen momenter som taler mot at IKT sine kunder skal ha denne muligheten. Det er at de forskjellige enhetene benytter noen felles ressurser slik som nettverk/servere, og alle enhetene må benytte de samme applikasjoner (standardiseringsproblemer). Om tjenester skal kjøpes eksternt blir da en avgjørelse morselskapet bør ta. Dette blir da en drøfting på om outsourcing. Kundene til IKT får da bare "voice" mulighet og fremstiller sine krav og misnøye først til IKT, og viss de etter en slik prosess ikke er fornøyd, må saken sendes til morselskapet. Får morselskapet flere klager må de se på mulige løsninger, slik som outsourcing.

Det som er sikkert er at IKT seksjonen må få tilstrekkelig tid til å omstille seg fra å være en stab til å være en selvstendig resultatenheter. I en slik innkjøringsperiode skal de andre enhetene ikke ha mulighet til å kjøpe tjenester eksternt, i tillegg til at de ikke skal bygge opp sine egne støttefunksjoner. Etter en slik innkjøringsperiode bør en ta stilling til om en ønsker at IKT seksjonen skal kunne selge til eksterne kunder, og om de interne kundene skal kunne kjøpe fra eksterne leverandører. Hvis det etter en slik innkjøringsperiode viser seg at seksjonen ikke er konkurransedyktige, bør en vurdere å outsource de delene som ikke er strategisk viktige og som er ulønnsomme.

AE har som tidligere nevnt valgt å desentralisere beslutningsmyndighet om prising, og definert enheten som et brunt selskap. Det forhindrer noe av problemet med at seksjonen skal opptre som en monopolist. AE har i tillegg gitt de ulike enhetene begrenset mulighet til å kjøpe eksternt. Konserndirektøren for personal/organisasjon sa at hovedformålet med støttefunksjonene er å gjøre de andre enhetene bedre, og ikke fokusere på egen profitt. Hvor motiverende er det for de ansatte og lederne i støttefunksjonene, og gir det gode intensiver på å effektivisere og forbedre sine tjenester?

Skal IKT seksjonen ha beslutningsmyndighet til å selge eksternt og dermed gi de interne enhetene fri mulighet til å kjøpe eksternt, reises det flere problemstillinger. Det er mulig at de

interne enhetene ikke får dekket sine behov for tjenester. Dette er også hovedargumentet til flere av dem vi intervjuet. Det bør være insentiver for de interne kundene til å bruke IKT seksjonen. Det kan løses ved å benytte markedspris for eksterne kunder og selvkost baserte priser for interne kunder. En bedre løsning er at det kun benyttes markedspriser og at de interne kundene blir eiere av seksjonen, dermed vil de interne kundene få tilbakebetalt det de har betalt for mye i form av utbytte. Dette kan medføre en positiv effekt i forhold til AET sin partering strategi.

Seksjonen kan altså være et investeringscenter ved at kapital kan måles og prisene kan til en viss grad bestemmes av seksjonen. Ifølge administrerende direktør for AET, har det vært problemer knyttet til å finne rett kapital base. Årsaken var at det i fusjoneringsfasen ble overført eiendeler til enheten som egentlig ikke tilhører enheten, og som er ”død” kapital. Seksjonen har kontroll over sine kostnader, som i hovedsak er personell, teknisk utstyr og faste kostnader som husleie etc. Enheten kan da også være et overskuddscenter, og styres etter fortjeneste. Da bør beslutninger om investeringer foretas av morselskapet, noe som ikke alltid er optimalt på grunn av at personer i IKT seksjonen har større kompetanse om IKT enn ledelsen i morselskapet.

Hovedforskjellen mellom et investerings- og overskuddscenter er at førstnevnte har ansvar for kapital, og dermed også investeringer. Det som er fordelen med å organisere det som et investeringscenter er at alle investeringer seksjonen gjør, er gjort med tro på en positiv nåverdi. De investeringer seksjonen foretar er hovedsakelig i felles nettverk og servere. For de andre tjenestene blir investeringer foretatt av enhetene. Vi mener organisering som investeringscenter er den beste organiseringen for nettverk/servere, men for de andre tjenestene vil det trolig være mer fordelaktig å benytte overskuddscenter. Årsaken er at de har en liten kapitalbase, noe som resulterer i at et lite overskudd gir høy rentabilitet og vis versa. Problemet med å organisere det som et overskuddscenter er at investeringer blir foretatt av morselskapet. Det kan medføre at ikke alltid de rette avgjørelser blir tatt på grunn av at seksjonen har bedre kompetanse, og kan dermed utnytte dette til å innføre dyrere løsninger enn nødvendig. Kapitalkostnadene for investeringer blir da heller ikke belastet kundene. Skal det være et overskuddscenter med den strategien som AE har i dag, må målet for seksjonen være nulloverskudd.

Når tjenestene skal prises bør det benyttes markedsbasert pris der det er mulig, både for investerings- eller overskuddssenter. Det gir det beste bildet for evaluering. Hvis det er vanskelig å finne en relevant markedspris, noe som det trolig er for mange IKT tjenester, bør enheten benytte selvkost eller ABC kalkulering. Selvkost er metoden IKT seksjonen i dag benytter og blir nærmere behandlet i neste avsnitt. ABC kalkulering blir behandlet i siste avsnitt i denne delen.

Et annet moment som en må belyses når et overskuddssenter eller investeringscenter har som mål å ikke være profittmaksimerende, og det ikke konkurreres på markedet, er at det ikke er tilstrekkelig å kun måle resultat eller rentabilitet. Det bør i tillegg være måleparametere på for eksempel kvalitet og service. Et slikt mål i IKT seksjonen kan være oppetid for nettverk og responstid på feil.

#### *Slik blir prisen beregnet i dag*

Tjenestene som seksjonene leverer, blir priset ved hjelp av selvkost. Til sammenlikning med seksjon eiendom tilbyr seksjon IKT et større antall produkter / tjenester. De benytter også et større antall ulike fordelingsnøkler, men prinsippene for prisingen er de samme. De benytter totale budsjetterte kostnader, og deler på en fordelingsnøkkel. Seksjonen leverer også enkelte tjenester som prises på timebasis.

Seksjonen benytter seg hovedsakelig av faste årspriser på sine produkter / tjenester. Prisene blir beregnet ut fra budsjetterte kostnader. De blir ikke korrigert hvis det viser seg at det er avvik mellom de budsjetterte og virkelige kostnadene. Blir de virkelige kostnadene større enn de budsjetterte, må seksjonen dekke underskuddet, siden det skyldes feil intern prising fra deres side.

En av fordelingsnøkklene seksjonen benytter, er antall PC-brukere. Denne blir blant annet benyttet når produktet "basis abonnement på IT infrastruktur" skal prises. Abonnementsprisen dekker utgifter til felles servere, infrastruktur og nødvendig software som trengs for å drifte et nettverk. Produktet prises med faste årspriser. Prisene er delt opp i ulike intervaller, avhengig av antall brukere. Ved å bruke en slik intervall fordeling, er det fare for at det kan oppstå



suboptimale tilpasninger. Går kunden opp et intervall, f. eks fra 25 til 26 bruker øker prisen på basis abonnement fra 105 000 kr til 225 000 kr. Årsaken til dette er i følge seksjonssjef IKT:

*”Vi har bevisst lagt endel av kostnadene på fastpris fordi vi ønsker å signalisere at vi har faste kostnader som ikke eller i liten grad varierer med antall brukere. Vi hadde tidligere alt på variable brukerpriser, men med den effekten at noen mindre kunder så at kostnadene deres ble veldig påvirkbare, og de gikk drastisk til verks og redusere antall PC'er/brukere "uforsvarlig" mye (de ansatte ble fratatt PC'ene). Siden kostnadene i virkeligheten ikke er så variable, synes vi denne effekten var litt uheldig. Gruppene/intervallene vi har lagt opp til er slik at det ikke er noen selskap som er på "vippen", og så langt er det ikke noen som har passert grenser (bortsett fra ved fisjon/fusjon). Men jeg ser at diskusjonen nok kan komme hvis det skjer”.*

Vi mener en prisnings modell med abonnements avgift (fast del) og en pris per bruker, ville være en bedre metode enn dette. Det oppfyller kravet til å vise at de har faste kostnader og at kunden har mulighet til å påvirke sine kostnader ved å redusere antall brukere. I tillegg til at det å opprette nye brukere ikke koster mer enn grensekostnaden.

Seksjonen tilbyr en tjeneste som kalles helpdesk. Denne tjenesten er en brukerstøtte tjeneste hvor kunden kan henvende seg hvis det opp står IT - tekniske problemer, eller de trenger tekniske råd. Kunden betaler her en fast årspris for å ha denne tjenesten tilgjengelig på dagtid. Prisen blir satt ved hjelp av selvkost kalkulasjon, med bakgrunn i fjorårets antall henvendelser. Denne form for prising gjør at kunden ligger ett år på ”etterskudd” med sin betaling. Grunnen til at det blir tatt hensyn til fjorårets antall henvendelser, er at antall henvendelser kan variere sterkt fra år til år. Har kunden f. eks implementert en nytt software, trenger den som regel mer brukerstøtte det første året enn hva som er normalt.

Et av formålene med å benytte intern pris er å motivere til større kostnadsbevissthet. Ulempen med å benytte ”etterskuddsvis” betaling er at enhetene må vente et helt år før de får betalt for tjenesten. Det mener vi ikke motiverer til økt kostnadsbevissthet på grunn av at en ikke ser resultater av redusert bruk. Det blir på en veldig aggregert nivå, og det går for lang tid før en betaler for det en har brukt. En mulig løsning kunne ha vært å fakturere kundene f. eks

månedlig, i stedet for å ha en fast årspris. Problemet her at kundene ønsker å ha en fast årspris ifølge seksjonssjefen.

Produktet ”fastpris lisensadministrasjon” dekker arbeidet med å holde oversikt, samt kunne dokumentere korrekt bruk av lisensiert IT – programvare. I tillegg til bistand til installering og ekspertise mht. valg av oppraderingsfrekvens og evt. utskifting av software. Produktet blir priset på samme måte som basis abonnement, med antall brukere som fordelingsnøkkel og inndelt i intervaller. Vi kan ikke finne noen årsaker som skulle tilsi at en skal benytte intervall priser på dette produktet. Vi har ikke fått tilgang til kalkylene, og har da ikke mulighet til å vurdere dette nærmere. Årsaken er trolig den samme som for produktet ”IT infrastruktur”. En form for lineær prising og abonnement avgift (fast kostnad) vil nok gi et bedre kostnadsbilde. Lisensadministrasjonskostnadene øker nok trolig mer tilnærmet proporsjonalt, enn det å øke sprangvis med antall PC – brukere.

Seksjonen leverer også tjenesten ”dokumentforvaltning”. Tjenesten består av å arkivere dokumenter, manuelt og elektronisk. Disse tjenestene prises med en fast årspris på systemtilgang, drift og arkivering. Fordelingsnøkkel som blir benyttet på drift og arkivering er antatt antall registrerte dokumenter pr. år. Fast års pris på drift og arkivering blir derfor satt med bakgrunn i erfaringstall.

En av fordelene med å benytte selvkost kalkulasjon som grunnlag for intern pris i seksjonen, er at den viser hvilke kostnader seksjonen må få dekket på lang sikt. Metoden er også enkel å bruke, og den gjør det lettere å vise kunden hva det koster å levere produktet. Dette er en stor fordel, siden seksjonen opererer med transparente kalkyler for sine produkter / tjenester.

Metoden som seksjonen benytter for å sette intern pris baserer seg, som nevnt, på selvkost kalkulasjon og budsjetterte kostnader. Ved å bruke budsjetterte kostnader, er seksjonen avhengig av å ha en del erfaringstall å rette seg etter. Budsjetterer seksjonen feil, er det de som må ta ansvar for tapet. Siden seksjonen ikke har eksistert i så lenge, har de få historiske data å forholde seg til, slik at de har måttet ta enkelte beslutninger ut fra egne vurderinger. Faren med slike subjektive vurderinger er at det er fare for en overvurdering av kostnadene, og prisen blir høyere enn nødvendig. Dette problemet vil nok reduseres når en får mer erfaring.

Selvkost basert intern pris har tendens til å gi lite incitament til effektivitets forbedring. Seksjonen kan for eksempel velge å la være å investere i ny software, som vil føre til mer effektiv drift. En implementering vil føre til mer arbeid for seksjonen som de ikke er villig til å ta, siden de vil få dekket kostnader knyttet til det ”gamle” systemet uansett, selv om konsernet vil ha tjent på en utskiftning. Det motsatte kan også være tilfellet. Seksjonen synes det er spennende å implementere ny software, og velger derfor å investere i nytt, siden det er kunden som betaler. Selv om dette ikke er lønnsomt for konsernet.

#### *Alternative måte å intern prise*

ABC – kalkulasjon er også et alternativ å benytte når seksjonen skal sette en pris på sine tjenester/produkter. En tjeneste hvor en ABC – kalkulasjon kan være et reelt alternativ, er fastpris på Helpdesk – tjenesten. Fordelingsnøkkelen som blir benyttet for denne tjenesten i dag er antall henvendelser pr. selskap. Tiden som blir benyttet på hver henvendelse varierer. Det er derfor trolig bedre å bruke antall timer benyttet pr. selskap som kostnadsdriver. Denne fordelingsnøkkelen vil trolig gi et bedre bilde av ressursbruken for hver enkelt kunde, og dermed gi kunden en mer ”riktig” pris. Problemet er å finne en effektiv måte å registrere timeforbruket på, som ikke er altfor tidkrevende og kostbar.

Det er et stort eksternt marked for IKT tjenester, slik at det er mulig å finne markedspriser. Problemet er at det finnes så utallige mange produkt/tjeneste løsninger så korrekt markedspris kan være vanskelig å fastsette. På drift og vedlikehold av enkelte energi rettede IT - applikasjoner er det ikke eksterne leverandører og dermed ingen mulighet for markedspris, i følge seksjonssjefen. Ellers finnes det eksterne leverandør på deres produkter/tjenester. I følge seksjonssjefen har de gjennomført en benchmark på tjenestene sine, og der kom de gunstig ut. Benchmarken viste at intern prisene deres lå under markedspris.

Markedspris er som tidligere nevnt den mest gunstige intern prisen. Grunnen til at ikke denne blir benyttet i seksjonen, er at AET er definert som et ”brunt” selskap i konsernet AE. Det er dermed konsernet som hindre seksjonen å operere med markedspris. Å bruke markedspris vil trolig virke mer motiverende på seksjonens ansatte. De vil få større insentiv til å redusere seksjonens kostnader, siden de får muligheten til å maksimere overskuddet. Klarer de å effektivisere seg, fører dette til at de øker seksjonens resultat, og ikke bare reduserte priser.

Den store fordelen med å benytte markedspris er at den er en uavhengig pris vurdering av produktet eller tjenesten, og viser dermed hvor stor verdiøkning seksjonen har tilført konsernet.

### **9.3 Seksjon økonomi**

Seksjonen leverer tjenester knyttet til styring av konsernets økonomi. Dette er tjenester slik som regnskap og lønn, og de har spesialister på felt som skatt og pensjon. Seksjonen har egne regnskapsansvarlige for de største datterselskapene. Enkelte av disse har egne staber under seg, som kun konsentrerer seg om regnskapet til et enkelt datterselskap. Det er totalt 36 ansatte i seksjonen. De fleste av disse arbeider med regnskap. I tillegg er det innleid 3 medarbeidere fra Manpower.

#### **9.3.1 Outsourcing**

Seksjon økonomi leverer tjenester innen tre hovedgrupper; lønnsavregning, regnskapsføring og rådgivende tjenester innen økonomi. Dette er tjenester som normalt utføres internt i større selskaper. I en undersøkelse utført av Sentio for Den Norske Bank viser at to av tre små og mellomstore bedrifter har valgt å kjøpe eller planlegger å kjøpe regnskapstjenester<sup>1</sup>. Vi har ikke funnet noen undersøkelser av andelen outsourcing blant store foretak, og vi karakteriserer AE som et stort foretak. Det er rimelig å anta at andelen er langt lavere i store foretak, på grunn av at de selv kan få stordriftsfordeler og ha nødvendig kompetanse.

Hvilke av disse tjenestene er det mest nærliggende å outsource? Den tjenesten som historisk sett er mest outsourcet er innenfor lønn. Dette er en tjeneste som ikke inngår i AEs kjernevirksomheten, og heller ikke nødvendig for å få utført kjerneaktivitetene. Selvfølgelig vil de ansatte ha lønnen til rett tid i rett mengde, men man er ikke avhengig at dette skal utføres av eget personell. En annen tjeneste innenfor økonomi som er mulig å outsource er administrasjon og utbetalinger av fakturaer fra leverandører. Dette er heller ikke innenfor kjernevirksomheten, eller på noen måte nødvendig for å få utført kjernevirksomheten. Rådgivningstjenestene til AET er av liten skala. Hver forretningsenhet har kompetanse

---

<sup>1</sup> Dagens Næringsliv, 20.03.2003

innenfor økonomi, slik at de rådgivningstjenestene AET tilbyr kunne ha vært kjøpt av eksterne konsulenter.

*Finnes det eksterne leverandører av økonomi funksjoner?*

Det finns en rekke mindre regnskapskontorer i Kristiansand som foretar økonomitjenester. Kundene til disse selskapene er i hovedsak små og mellomstore bedrifter. Vi tror ikke disse har kapasitet eller kompetanse til å overta de tjenestene AET leverer. En kompliserende faktor er ERP systemet IFS som AE benytter. Vi må derfor gi en beskrivelse av hva IFS dreier seg om.

IFS utvikler og leverer komponentbaserte forretningssystemer for store og mellomstore bedrifter. IFS Applications er basert på web og portalteknologi, og tilbyr forretningsapplikasjoner med 60 komponenter innen produksjon, logistikk, CRM, økonomi, konstruksjon, vedlikehold og HR. IFS tilbyr kundene trinnvis utvikling til det utvidede bedriftsbegrep med e-businessløsninger for digital samhandling mellom partnere, kunder og leverandører.

I tillegg benytter seksjonen funksjonen lønn innenfor modulen IFS HR (Human Resources). Det at AE benytter en bestemt applikasjon legger begrensinger for muligheten til outsourcing. Skal deler eller hele økonomi seksjonen outsources ser vi det som nødvendig, at den eksterne leverandøren enten benytter IFS allerede, eller så må den applikasjonen den eksterne leverandøren benytter integreres med IFS systemet. Sannsynligheten for at en aktuell ekstern leverandør i dag benytter IFS er liten. En mulighet er hvis modulen økonomi fra IFS fortsatt skal benyttes, er at den eksterne leverandøren overtar nåværende drift av økonomi seksjonen, inklusive de ansatte som de trenger. Spørsmålet blir da hvorfor dette skulle være en bedre måte når det benyttes de samme løsninger.

En helt annen vinkling er å se på outsourcing som en mulighet for total omstrukturering med bytte eller innføring av ERP leverandør. Dette ser vi ikke som reelt på grunn av at AE foretok en slik omstrukturering ved fusjonen av de tre selskapene i 2001. AE valgte da IFS som ERP leverandør. Hvis det hadde vært slik at AE hadde stått ovenfor omstrukturering, hadde en outsourcing vært mer aktuelt. Årsaken er at det vil begrense investeringene og risiko.

Et annet moment er at det har vært vanlig å outsource deler av økonomifunksjonene, såkalt selektiv outsourcing. Det mest vanlige å outsource innenfor økonomi er lønnskjøring, reiseoppgjør og faktura håndtering. Det samme problemet er her at det benyttes IFS. Skal en ekstern leverandør levere en eller flere av disse tjenestene, vil de måtte integrere den applikasjonen de benytter med IFS. Muligheten for gevinst vil trolig være liten på grunn av at en integrering med IFS vil medføre betydelige kostnader og økt kompleksitet.

Det vi må prøve å undersøke er om det finnes en ekstern leverandør som kan overta hele økonomifunksjonen. Seksjonssjefen mente at det ikke eksisterte noen potensielle leverandører, som hadde kapasiteten eller kvaliteten AE forlanger i dag. Den eksterne leverandøren kan velge om en vil kjøre IFS eller ikke. IFS har et åpent grensesnitt og benytter XML og Http. I tillegg har IFS en modul som kalles "access providers" for Java, J2EE, COM og Net. Dette er et verktøy for integrering med andre applikasjoner. Dette gjør at en ekstern leverandør enkelt kan integrere sin applikasjon med IFS. Vi har da funnet Accenture, ErgoRunit, Visma, Adviso og Kvestor, som mulige leverandører til økonomitjenester. De nevnte leverandører tilbyr tjenester som dekker alle funksjonene innen økonomi. De kan også levere enkelte deler av tjenestene, hvis ønskelig. Dette har vi kommet frem til etter å ha studert deres hjemmesider, og ved direkte kontakt med enkelte av disse.

De vi har kommet i direkte kontakt med via telefon er Accenture og Adviso. Kvestor har vi vært i kontakt med på e-mail. De hevdet å ha kapasitet til å overta økonomi seksjonen. De hadde en rekke kunder på denne størrelsen, blant annet: Cee.tv AS, Katalysator Media AS, Factor Insurance AS og ECO Tech AS. På telefon kom vi i kontakt med ErgoRunit og Visma. Disse to hadde også kunder på størrelse med økonomi seksjonen. Begge var svært ivrige et å overta en slik enhet som økonomi seksjonen. Visma sin strategi var å overta hele enheten, og benytte de ansatte som allerede var der. ErgoRunit hadde litt varierende praksis. I enkelte situasjoner kjøpte de opp, mens i andre benyttet de eget personell. De hevdet også at de kunne benytte IFS som ERP-system, men det ville føre til høyere kostnader. Vanligvis gikk de inn med sitt eget økonomisystem.

#### *Fordeler ved å outsource økonomi funksjonen*

Hva er så fordelene med å outsource økonomifunksjonene? Hvis det er begrenset tilgang til kompetent arbeidskraft, er det mer aktuelt med outsourcing. Forklaringen er at de mest

kompetente personene kan velge den jobben de vil ha. Valget faller da ofte på en organisasjon som har økonomi som sin kjernevirksomhet. Årsaken er at slike selskap kan tilby større karrieremuligheter. Ved å benytte kompetent personell vil trolig kvaliteten stige.

Økonomi seksjonen er selvsagt ikke en del kjernevirksomhet til AE, men i dokumenter Strategiske veivalg for Agder Energi 2001 – 2004 står det: *”AE skal nå sine økonomiske mål gjennom felles økonomistyringsmodell og felles rapportering”*. Det er dermed ikke noen motsetninger mot å outsource økonomi seksjonen, så lenge det er innenfor AEs standard.

I strategiske veivalg dokumentet er det laget strategiske føringer for de enkelte forretningsområder. Den strategiske føringen for AET er at de skal styrke konsernets samlede posisjon. Det er flere punkter på hvordan dette gjøres, men for denne drøftingen er bare momentet om å tilby konkurransedyktige priser aktuell. For at AET skal kunne levere konkurranse dyktige priser er det mulig at disse tjenestene må outsources. Årsaken er at en leverandør som har økonomi som sin kjerneaktivitet muligens vil kunne oppnå større stordriftsfordeler enn AE. Kvalitet er ikke nevnt for tjenester i strategidokumentet, men vi antar det ligger innenfor momentet konkurransedyktige priser. Ved å outsource er en av fordelene at kvaliteten øker på tjenestene. Årsaken er at en får tilgang til ny teknologi og nye ferdigheter. Accenture hevder at BP Norge fikk en kostnadsreduksjon på 30 prosent over de første fire årene av kontrakten. De leverte da hele selskapets økonomi og administrasjons funksjon. Dette behøver ikke bety at en slik outsourcing er svært lønnsomt. Det kan også bare være at BP Norge var svært ineffektive.

#### *Ulemper med å outsource økonomi funksjonen.*

Den største faren vi ser ved å outsource økonomi seksjonen er at det sjelden er noen vei tilbake. Det er både kostbart og vanskelig å gjenoppbygge økonomi seksjonen som har blitt ivarettatt av andre en periode. Når funksjoner outsources og ansatte overføres til nye arbeidsgivere, vil AE miste kompetanse som det kanskje har tatt årtier å bygge opp. Vi ser det som spesielt relevant for økonomi seksjonen på grunn av at det ikke finnes så mange leverandører som er i stand til å levere det kvantum og den kvaliteten som AE trenger. En ulempe med all outsourcing er tap av kontroll og økt risiko. Vi mener at det ikke bør vektlegges så mye når en vurderer outsourcing. Det er flere årsaker til at vi mener dette. Det

er at det er regler og lover som bestemmer hvordan regnskapsføringen skal gjøres. Det endrer faren for at informasjon om selskapet lekker ut til konkurrenter. Vi tror ikke dette er noe problem for AE. Dette fordi det er et offentlig aksjeselskap hvor hovedproduktet, elektrisk kraft og distribusjon av kraft, er en standard vare med begrenset verdi for andre utenom mulighet for benchmarking for andre selskap. Dessuten er distribusjon kontrollert av NVE.

Transaksjonskostnadene vil trolig øke hvis en velger å outsource. Dette ved at seksjonen bør ha personale som har oversikt og kontrollerer leverandøren. I tillegg må det utarbeides kontrakter og løsninger for å måle forbruk. Dette er kostnader som er med på å redusere mulige kostnadsgevinster ved outsourcing.

### Oppsummering

Under har vi samlet de mest fremtredene fordelene og ulemperne ved å outsource tjenestene til økonomi seksjonen.

Outsourcing av økonomi	
Fordeler	Ulemper
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kostnads reduksjon</li> <li>• Utnytte andre bedrifters spesialkompetanse</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mer og nøyere oppfølging fra bedriftens side</li> <li>• Irreversibilitet</li> <li>• Økte transaksjonskostnader</li> <li>• Logistikk/koordinering</li> </ul>

Tabell 9-3 Fordel og ulemper ved å outsource tjenesten til seksjon eiendom

### 9.3.2 Intern pris

Seksjonen leverer som nevnt økonomi tjenester til AE. Dette er tjenester hvor den desidert største innsatsfaktoren er personell. Det er derfor antall ansatte som regulerer kostnadsnivået til seksjonen. Etterspørselen er relativ konstant fra AE, så seksjonen har en jevn arbeidsmengde. Vi vil nå videre beskrive hvordan seksjonen bør prise seg hvis de organiserer



seg som investerings- eller overskuddssenter. Til slutt vil vi beskrive hvordan seksjonen har valgt å prise sine produkter i dag, og til slutt drøfter vi andre alternative prissettingsmetoder.

#### *Investeringscenter / Overskuddssenter*

Seksjonen økonomi er den nest største i AET. Fleste parten av de ansatte er knyttet opp mot regnskapsføring for AE. Største utgiftspost for seksjonen er lønn, så seksjonen regulerer store deler av kostnadene ved å regulere antall ansatte. Skal seksjonen organiseres som et overskuddssenter bør de ha beslutningsmyndighet over deres priser og kostnader, i tillegg til de øvrige parametrene som er nevnt i kapittel 5.5.4. Slik det er i dag har ikke seksjonen full beslutningsmyndighet over pris, og kan dermed ikke fritt styre sitt resultat. Seksjonen har heller ikke full beslutningsmyndighet over ansettelse og oppsigelser, og kan derfor ikke kontrollere sine kostnader til det fulle. Et overskuddssenter evalueres som regel etter resultat. Skal seksjonen være et overskuddssenter med den samme begrensede beslutningsmyndighet som de har i dag, bør de heller måles på indikatorer som for eksempel kvalitet og service.

Forskjellen på å organisere seksjonen som et investeringscenter er at seksjonen også får ansvaret for arbeidskapital og fysiske eiendeler. Økonomi seksjonen har lite arbeidskapital og få eiendeler, så her vil forskjellen mellom overskudds- og investeringscenter være liten.

#### *Slik blir intern prisen beregnet i dag*

Tjenestene som seksjonen leverer, blir priset ved hjelp av selvkost kalkulasjon. Enkelte tjenester har fast årspris, mens andre blir fakturert med bakgrunn i antall timer benyttet. Hovedinnsatsfaktorene til seksjonen er personell. Seksjonen har valgt å fordele driftskostnader, materiell o.l. utover antall arbeidstimer tilgjengelig i seksjonen. Faste årspris for en tjeneste blir dermed beregnet ved å ta forventet antall timer benyttet å multiplisere med timeprisen for seksjonen.

Produktet regnskap er en tjeneste som seksjonen har valgt å intern prise på to måter. Kunden kan velge å betale en fast årspris, eller å betale inn en budsjettet årspris med etterskuddsvis avregning. Ved beregning av fast og budsjettet årspris, blir historiske data grunnlaget. Seksjonen vet ut fra erfaring omtrent hvor mange timer de benytter på de ulike kunders regnskap.

Tjenesten skatt er en konsulent tjeneste som seksjonen tilbyr. Seksjonen har spesialister som hjelper kundene med skatteoptimalisering og skatterådgivning o.l. Denne tjenesten blir priset på timebasis, og blir fakturert kunden etterskuddsvis. Timeprisen blir satt slik at den dekker lønnskostnader på medarbeidere, relaterte driftskostnader knyttet til kursing, faglig ajourhold, visse backupløsninger og overheadkostnader.

Seksjonen leverer også et produkt som heter lønn og fravær. Dette produktet består av lønnsbehandling, årsavslutning, håndtering av skatt og arbeidsgiveravgift o.l. Produktet blir priset med en fast årspris trinnvis ut fra antall ansatte i selskapet, og i tillegg en fast enhetspris pr. ansatt. Den faste årsprisen er satt slik at den dekker deler av de faste kostnadene til seksjonen. Fast enhetspris pr. ansatte dekker de direkte kostnadene knyttet til behandlingen av en ansatt. Seksjonen har to ulike enhetspriser pr. ansatte: en for kunder som er tilknyttet IFS og en for de som ikke er det. Det koster mer for de kundene som ikke er tilknyttet IFS, siden disse krever at økonomi seksjonen selv må registrere dataene (iflg. seksjonssjef). Kundene betaler to ganger i året for dette produktet.

Seksjonen bruker som nevnt selvkost kalkulasjon som grunnlag for sin intern pris beregninger. Den dominerende innsatsfaktoren i seksjonens produkter er personell. Seksjonen har derfor valgt å inkludere avkastningskrav, drifts- og materiellkostnader inn i timeprisen på personell. Dette fører til at det blir veldig enkelt å kalkulere fastpris på mange produkter. Fastpris blir beregnet på følgende måte:  $Forventet\_antall\_timer \cdot Time\_pris\_personell$   
Foreløpig har ikke seksjonen så mange historiske data på forventet antall timer benyttet pr. kunde, så her er det en del prøving og feiling foreløpig (iflg. seksjonsjef).

Problemet med denne måten å prise på, er at den kan gi seksjonen lite insentiv til å redusere sine kostnader. Seksjonen vil få dekket sine kostnader selv om de er lite effektive, siden kostnadene blir fordelt jevnt ut på kundene. Seksjonens faste kostnader blir ”skjult” ved at de blir dekket inn som en del av timeprisen til personell. Dette kan føre til at seksjonen lett ”overser” muligheter til å få redusert kostnadene.

### *Alternativer måter å intern prise*

En innføring av ABC- kalkulasjon i denne seksjonen, vil trolig ha lite for seg. Det samme mente seksjonssjefen. Den største innsats faktoren er som nevnt personell, som betales på timebasis. Det finnes derfor ikke flere direkte kostnadsdrivere. Måten de faste kostnadene fordeles på virker også hensiktsmessig, siden det er lite som tilsier at enkelte av produktene skal legges større beslag på disse enn andre.

Ingen av seksjonens tjenester er unike, og kan dermed bli kjøpt på det eksterne markedet. En tilnærmet markedspris er dermed tilgjengelig for seksjonen, og bør derfor benyttes ifølge teorien. Problemet for seksjonen er at de ikke er effektive nok til å matche markedspris enda, ifølge seksjonssjefen. Skulle seksjonen ha benyttet markedspris nå, ville de ha drevet med underskudd, og dermed ikke klart å oppfylle selskapets mål på 5 % ROCT.

## **9.4 Prosjekt seksjonen**

Seksjon prosjekt leverer rådgivende tjenester innen anskaffelser, personal/HMS og informasjon. Team personal/HMS leverer tjenester blant annet innenfor områdene lønnsforhandlinger, ansettelse, utarbeidelse av personalhåndbøker, personalkonsultasjoner, utarbeidelse av HMS-planer og gjennomføring av verneøvelser. Disse tjenestene er delvis rådgivningstjenester og delvis faste oppgaver. Team anskaffelser leverer rådgivningstjenester i tilknytning til lov om offentlig kjøp. Team anskaffelser foretar i tillegg følgende oppgaver; leverandør kvalifisering, opprettholde leverandørregister, felles konsernavtaler og anskaffelser på intranett. De foretar altså ikke selv innkjøp, men bistår de enkelte innkjøperne i datterselskapene. Team informasjon utarbeider brosjyrer, artikler til hjemmesider, underviser og har bedriftspresentasjoner. Disse tjenester er i hovedsak konsulent tjenester og kan dermed utføres av eksterne leverandører. Seksjonen består i dag av 9 ansatte; tre innen anskaffelser, to på personale, to på HMS og to innen informasjon.

### **9.4.1 Outsourcing**

Vi vil nå drøfte om det vil være gunstig å la en tredje part levere tjenestene som prosjekt seksjonen i dag leverer. Vi vil da gå igjennom de ulike funksjonene prosjekt seksjonen

leverer, for å drøfte fordeler og ulemper med å outsource disse. Først vil vi imidlertid se om det finnes leverandører av disse tjenestene i markedet.

#### *Finnes det eksterne leverandører?*

Tjenesten personal og HMS er standard tjenester og derfor ikke bransjespesifikke. Det finnes dermed mange mulige leverandører av slike tjenester. Leverandører som leverer tjenester innenfor HR er Compendia. Dette foretaket har i dag over 200 norske foretak som kunder, blant annet Statkraft og Statnett<sup>1</sup>. Det finnes en rekke selskaper som leverer konsulent tjenester innenfor personale. Dette gjør Manpower, Mercuri Urval, Adecco m.fl. Disse tre er store aktører og kan med stor sannsynlighet levere de tjenestene AE etterspør. Det finnes en mengde mindre konsulentfirmaer innenfor HMS, men det er også noen større aktører som HMS Senteret Starum AS og Arbeidsmiljøseneteret. Vi har innhentet denne informasjonen fra bedriftenes hjemmesider. Informasjons tjenester dreier seg mye om journalist arbeid, og kunne dermed vært utført av journalist frilansere. Innenfor anskaffelser er det færre leverandører. Etter å ha studert hjemmesider til ulike like selskaper har vi funnet TET og Lognet som potensielle leverandører. TET holder til i Kristiansand, og leverer tjenester innen eiendomsforvaltning, innkjøpstjenester, kontraktadministrasjon og prosjektadministrasjon, foretaket har 28 ansatte.

#### *Fordeler ved å outsource*

Ettersom denne seksjonen er relativt liten, er det sannsynlig at en vil kunne oppnå kostnadsreduksjon. For området HMS ser vi mulighet for kostnadsreduksjon ved at de som det outsources til har flere kunder, og de kan derfor bruke å utvikle en standard HMS plan for flere selskaper, stordriftsfordeler. For personale vil ikke stordriftsfordelene være så fremtredene på grunn av at dette i hovedsak er konsulenttjenester på time basis. Det er mulig en kan få kostnadsreduksjon på grunn av økt fleksibilitet ved etterspørselsvingninger. Det vil si at en ikke trenger å ha personer i arbeid i perioder som det er lite å gjøre. For anskaffelser er det større usikkerhet om det vil være noen kostnadsreduksjon ved å outsource. Årsaken er at det, i følge teamleder anskaffelser, kun er en person med kompetanse innen offentlige anskaffelser i regionen. Teamleder anskaffelser sa at eksterne tjenesteleverandører med

---

<sup>1</sup> [www.compendia.no](http://www.compendia.no)

kompetanse om offentlige anskaffelser tok 1000 kroner per time mot 600 kroner per time som seksjonen tar. I tillegg har de som har anskaffelser som sitt fagområde på landsbasis liten kompetanse innenfor anskaffelser til energisektoren. For informasjon vil en kunne oppnå kostnadsreduksjon ved økt fleksibilitet, slik som for personalet.

Strategiske fordeler ved å outsource er at HMS/personale vil få tilgang til ny kompetanse. Det kan også være at personaltjenester vil få økt troverdighet ved at det er en nøytral aktør mellom ledelse og personale. Ved å outsource anskaffelser kan en få tilgang på kompetanse som AET i dag ikke har.

#### *Ulemper ved å outsource seksjon prosjekt*

Den ulempen vi ser for samtlige av disse tjenestene er reversibilitet. Det tar lang tid å opparbeide seg bransjespesifikk kompetanse igjen, hvis det skulle vise seg at det ikke fungerer ved outsourcing. Teamleder anskaffelser så ingen problemer med å outsource anskaffelse tjenestene. Vi ser derimot problemer med å outsource funksjonen anskaffelser på grunn av at disse deltar i en leverandør klassifisering i samarbeid med andre bedrifter i energi sektoren. Det er mulig at dette kun vil være en overgangsperiode. Dette gjelder spesielt anskaffelser av produkter til energiproduksjon og distribusjon. For anskaffelser av generelt materiell ville det trolig vært en fordel å outsource denne funksjonen. Årsaken er at slike selskap foretar innkjøp for flere bedrifter, og kan da oppnå reduserte priser og stordriftsfordeler. Teamleder informasjon mente det vil være en fordel å ha disse tjenestene internt på grunn av at det er viktig å ha god kunnskap om organisasjonen og bransjen.

### Oppsummering

Vi ser verken de store fordelene eller ulempene ved å outsource disse funksjonene, med unntak av enkelte deler ved anskaffelser. Det en da må prøve å finne ut er om disse tjenestene kan leveres av eksterne leverandører til en lavere total kostnad. For tjenester som kan måles i timeforbruk er det da mulig å sammenlikne eksterne priser med interne. For anskaffelser er det vanskelig å vurdere om outsourcing vil være gunstig, på grunn av at en kan bruke ressurser på å redusere innkjøpspriser og arbeid knyttet til innkjøp. Det er vanskelig å måle gevinsten på slikt arbeid.

Outsourcing av prosjekt	
Fordeler	Ulemper
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kostnadsreduksjon</li> <li>• Økt fleksibilitet</li> <li>• Ny kompetanse</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Reversibilitet</li> <li>• Eksterne aktører har ikke bransjespesifikk kompetanse</li> </ul>

Tabell 9-4 Fordel og ulemper ved å outsource tjenesten til seksjon prosjekt

### 9.4.2 Intern pris

Seksjon prosjekt kan være organisert som en resultat enhet i AE. Seksjonen kan da selge sine tjenester internt til andre enheter i foretaket. Det er en rekke faktorer som må belyses når en skal lage rammer for en slik resultat enhet. Slike faktorer er hvor stor beslutningsmyndighet som skal desentraliseres, valg av type resultat enhet, hvilken mulighet de andre enhetene har til å kjøpe tjenester fra andre enn prosjekt seksjonen og hvordan en skal prise disse tjenestene.

#### *Investerings- og overskuddssenter*

Seksjon prosjekt er en liten avdeling med høy kompetanse blant medarbeiderne. Tjenestene de leverer er i stor grad konsulent tjenester som skal støtte de andre enhetene i AE. Det gjør at beslutningsmyndighet kan desentraliseres til de enkelte medarbeiderne i seksjonen uten at en vil få noen vesentlige ulemper. På den andre siden tar medarbeiderne få beslutninger ettersom de kun er rådgivere.

Prosjektseksjonen har mulighet til å kontrollere kostnader, inntekter og investeringer. Kostnadene til prosjekt er i hovedsak lønn til de ansatte og faste kostnader knyttet til lokaler og administrasjon av ansatte. Seksjonen kan da justere sine kostnader ved å justere bemanningen. Seksjonen kan kontrollere sine inntekter ved å justere på volum (antall timer) og pris per enhet. Det finnes i dag retningslinjer for inntektene til støttefunksjoner. Seksjonen kan derfor ikke sette den prisen de selv måtte ønske. Det er få investeringer i denne seksjonen. Kun investeringer i vanlig PC utstyr, som i dag kan betegnes som nødvendig kontorutstyr. Seksjonen kan dermed uten store ulemper ha beslutningsmyndighet og ansvar for investeringer. Seksjonen kan da organiseres som investeringscenter eller overskuddscenter.

Hvis lederen for seksjonen har resultatansvar og ansvar for arbeidskapital og fysiske eiendeler blir det betegnet som et investeringscenter. For at lederen skal kunne ha dette ansvaret må han ha mulighet til å kontrollere punktene i kapittel 5.5.5, i tillegg til kontroll over aktiva. Som nevnt er hovedkostnadene knyttet til personale, og avdelingsleder må derfor ha beslutningsmyndighet til å ansette og si opp personale. Avdelingslederen i AET har i dag mulighet til å avskjedige personell, men han må innhente godkjenning fra ledelsen. Seksjonen har som nevnt til en viss grad kontroll over pris, men i forhold til teori skal et investerings- eller overskuddscenter ha kontrollen over pris. Valget om å organisere det som et investeringscenter eller overskuddscenter må tas på grunnlag av om en ønsker å evaluere enheten etter overskudd eller avkastning på kapital. Lite kapital og få investeringer taler for overskuddscenter.

Skal enheten organiseres som et overskuddscenter med de målsetningene enheten har i dag, bør det gjøres enkelte justeringer. En løsning vil være å anse det som et nulloverskuddscenter. De skal altså prise sine tjenester slik at de går i balanse i regnskapet. For å kunne oppnå dette må en benytte selvkost kalkulering. Å organisere det som et vanlig overskuddscenter med mål om å maksimere overskudd vil være avhengig av muligheten både kundene og seksjonen har til å benytte det eksterne markedet. Hvis de andre avdelingene ikke har mulighet for å kjøpe eksternt vil en slik organisering være lite hensiktsmessig, ettersom seksjonen får monopol ved at de kan sette de prisene de selv ønsker. Det blir da en omfordeling av overskuddet til prosjekt seksjonen, og det er lite gunstig ettersom enhetene vil benytte tjenestene mindre enn det som er optimalt.

*Slik blir intern prisen beregnet*

På samme måte som resten av seksjonene, priser seksjon prosjekt sine tjenester ved hjelp av selvkost kalkulasjon. Til forskjell fra de andre seksjonene har denne seksjonen få faste årspriser. Den opererer hovedsakelig kun med timepris, og fakturerer kunden etter hvor mange timer de har benyttet på dem. Dette vil si at kunden blir belastet nøyaktig for det antall timer de benytter seg av tjenesten. Timeprisen blir satt på samme måte som beskrevet tidligere, ved at ”totalkostnadene” blir fordelt på det antall timer seksjonen har tilgjengelig for salg. Tabell 9.5 viser hvordan AET kommer frem til ”totalkostnadene”, og under tabellen vises utregningen av timeprisen.

**Beregning av total personalkostnad**

	<b>Grunnlag</b>	<b>Påslag</b>	<b>Kostnad</b>
	Årslønn eksklusive feriepenger		
+	Feriepenger	12,1 %	Påslag * årslønn ex feriepenger
+	Pensjon	8 %	Påslag * årslønn inkl feriepenger
+	Arbeidsgiveravgift	14,1 %	Påslag * årslønn inkl feriepenger
+	Forsikring velferd	4 %	Påslag * årslønn inkl feriepenger
=	<b>Kostnad per årsverk</b>		
+	Husleie	6,6 %	Påslag * kostnad per årsverk
+	Drift kontor	4 %	Påslag * kostnad per årsverk
+	IKT	Fast påslag	Total IKT kost / antall brukere
+	Overhead	14,9 %	Påslag * kostnad per årsverk
+	Resultatkrav	2,5 %	Påslag * kostnad per årsverk
+	Avkastning kapital	4 %	Påslag * kostnad per årsverk
=	<b>Total personalkostnad</b>		

**Tabell 9-5 Beregning av total personalkostnad**



Påslaget til husleie og drift kontor beregnes ved at de først tar total lønnsmasse og subtraherer dette med 85 %, som trolig er andelen av ansatte som disponerer kontor. Deretter tar de husleie/drift kontor og dividerer på dette grunnlaget.

Timepris:

$$\frac{\text{Total\_personalkostnad}}{\text{antalltimer} * \text{utnyttelsegrad}} = \text{timepris}$$

Det brukes en fast timepris for alle personene i seksjonen, selv om årslønnen varierer blant de ansatte i enheten. Denne timesatsen er per dags dato 600 per time. Ut i fra utregningen over gir det en gjennomsnittlig årslønn på cirka 420000. Eksterne konsultentselskaper bruker ofte forskjellige priser for ulike kompetanse til personellet. Seksjonen har også regnet ut timepris for ulike lønninger, men har som tidligere nevnt valgt å bruke en fast pris. Å bruke differensierte timepriser i en så liten avdeling som prosjekt, er trolig ikke så fordelaktig. Et moment som taler for differensiering er faren for at en person vil bli foretrukket fremfor en annen og dermed vil det bli skjev arbeidsbelastning blant de ansatte. Å bruke differensierte priser vil øke kompleksiteten, og dermed vil transaksjonskostnadene kunne øke.

Det er også et spørsmål om hvilke tjenester som bør være priset basert på timer og hvilke som bør være priset på prosjekt/oppgave nivå. Det kan være fornuftig å benytte mer prosjektbasert prising, siden det er mer komplekst å prise basert på timer (registrere timer en bruker på hver enhet), og det kan også virke frastøtende i forhold til kunder. Om en bør benytte prosjektpriser er avhengig om en har erfaring fra hva forskjellige oppgaver koster å utføre, og om det er eksterne konsulentfirmaer som publiserer faste priser på sine produkter og tjenester.

De ansatte i seksjonen har fast årslønn, og får dermed ikke overtidsbetaling. Når tilgjengelige arbeidstimer for salg blir beregnet, blir kun ordinær arbeidstid korrigeret med en faktureringsgrad på 80 %. Dette vil si at når de ansatte i seksjonen jobber overtid blir disse timene ”gratis” timer for seksjonen, siden alle kostnadene blir dekket inn i den ordinære arbeidstiden. Seksjonen har dermed stor fortjeneste på alle timer som personalet jobber overtid. Problemet med dette er at de ansatte får lite insentiv for å jobbe overtid, og dermed vil de kanskje ikke yte litt ekstra i perioder. Et annet problem det kan føre til er at intern prisen blir satt høyere enn nødvendig, siden de totale kostnadene blir fordelt ut på et mindre

antall timer enn det som blir benyttet. En mulig løsning på dette problemet er å senke grunnlønnen og innføre overtidbetalingen for de ansatte, men vi vil ikke gå noe nærmere inn på dette i denne oppgaven.

Seksjonen har kun to produkter til fast pris. Det ene blir kalt personaltjenester. Personaltjenestene skal holde seg oppdatert på avtaleverk, lov- og forskriftsverk, og ivareta generelle henvendelser fra ansatte og fagforeninger. Produktet blir intern priset ved at kundene betaler en fast enhetspris pr. ansatt. Denne prisen dekker seksjonens utgifter til oppdatering på diverse lover og regelverk, slik at de kan fungere som rådgivere i tariff- og avtalespørsmål. Fast årspris har seksjonene på produktet som blir kalt ”grunnpris anskaffelser”. Den faste årsprisen varierer i størrelse, avhengig av hvor mye kunden benytter seg av seksjonens anskaffelsetjenesters. Prisen dekker kostnader seksjonen har for å holde seg oppdatert på de ulike leverandørene, og inngåelse av felles konsernavtaler.

Grunnen til at seksjonen så og si kun har timepris på sine produkter, er at kundens behov for de aktuelle produkter varierer med årene. Det blir derfor vanskelig å budsjettere antall timer per. kunde. Fordelene med selvkost basert intern prising er som tidligere nevnt enkelhet og ”total” kostnadsdekking. Ulempene er at det gir lite insentiver til effektivisering, det subsidierer andre produkter og det er fare for suboptimale tilpasninger.

#### *Alternative måte å intern prise*

En intern pris beregnet med bakgrunn i en ABC – kalkulasjon er lite aktuelt. Størsteparten av kostnadene blir forårsaket av personell som prises på timebasis. En ABC kalkulasjon vil derfor trolig ikke lede til en mer ”korrekt” kalkulasjon.

Det vil være mulig å benytte markedsbasert pris. Skal markedspris benyttes bør kundene ha mulighet for å kjøpe eksternt og at enheten kan selge eksternt. Problemene med markedsbasert pris er at en ofte må nedlegge mye arbeid med å finne frem til en sammenlignbar tjeneste og pris for denne. Hvis målsetningen fortsatt er nonprofitt vil ikke markedspris være å foretrekke. For det første hva skal enheten gjøre hvis en ikke får dekket alle sine kostnader? Muligheter er da outsourcing som bør være en strategisk beslutning bestemt av ledelsen eller kostnads effektivisering med da muligheten at kvaliteten reduseres.

På den andre side kan seksjonen begynne å tjene mer penger enn det som er målsettingen ved bruk av markedspris, og de interne vil muligens benytte mer eksterne leverandører enn det som er optimalt. Mulig løsning er at de interne avdelingene får utbytte av overskuddet slik at de har et insentiv til å benytte den interne seksjonen.

### **9.5 Standard kostnadssenter**

AET sine fire seksjoner kan organiseres som standard kostnadssenter. De må da evalueres etter andre kriterier enn når de evalueres ved hjelp av interne priser. En må da finne en norm/standard som sier noe om forholdet mellom "input" og "output". For de fleste av seksjonene i AET, vil lønn være input som kan måles i antall timer og lønnskostnad per time. For å organisere det som et kostnadssenter må en også kunne måle "output" i antall/mengde. Fordelene ved en slik organisering kontra intern prising, er at en slipper problemer knyttet til å prise tjenestene og å ta betalt for tjenestene av de andre enhetene. Det er da rimelig å anta at transaksjonskostnadene vil være lavere.

For eiendomsseksjonen vil forskjellen mellom dagens metode og standard kostnadssenter være liten. Dagens metode ser ut som standard kostnadssenter med fordeling av kostnadene til brukerne. Denne tjenesten kan evalueres ved å benchmarke driftskostnader i bygg med andre kontorbygg, ved å beregne kostnad per kvadratmeter. Fordelen med å belaste kundene for disse tjenestene er forbedret ressursbruk, men transaksjonskostnader kan antas å øke. For de andre tjenestene til eiendom slik som resepsjonstjenester og sekretariattjenester, kan også organiseres som standard kostnadssenter ved å finne ut kostnad per henvendelse, og benchmarke dette mot andre. De kan også benchmarke antall ansatte. Det kan argumenteres for at dette vil være en god organisering, fordi enhetene har liten mulighet til å påvirke bruken av disse tjenestene. Det er også rimelig å anta at transaksjonskostnadene vil bli redusert i forhold til å organisere det som et overskuddssenter.

Den samme diskusjonen gjelder for de andre enhetene i AET. Der det benyttes times fakturering, kan en finne standard kost per time ved å ta antall timer dividert på totale lønnskostnader. Dette er det samme prinsippet som i dag, men i et standard kostnadssenter inkluderes kun de direkte lønnskostnadene. Evaluering av en slik enhet ville være vanskelig på grunn av at lederne i AE ikke kan vurdere nytten av timene. Hvis en ikke vil benytte intern

pris som er en måte å evaluere slike tjenester på, må en vurdere å organisere disse tjenestene som et utgiftssenter. I et utgiftssenter evalueres enheten etter budsjetter, og for konsulenttjenester som leverer etter timer vil det dreie som om kontroll av bemanning.

IKT seksjonen kan organiseres som et standard kostnadssenter ved å sammenlikne den totale ressursbruken for IKT dividert på antall arbeidsstasjoner. Dette evalueres ved at det benchmarkes opp mot andre foretak. For lønnskjøring og faktureringsarbeid kan det dannes normer/standardkostnader for hvor mye hver transaksjon skal koste. Det er også mulig å sammenlike ved å se på hvor mange ansatte det er i seksjonen i forhold til totalt antall ansatte og sammenlikne dette med likartede foretak.

Problemet med å benytte kostnadssenter, er at det ofte blir leverandøren som bestemmer hvilke tjenester enhetene skal ha, i stedet for at det er kundene som bestemmer hvilke tjenester de ønsker. Et annet moment er at kostnadene helt eller delvis ikke blir fordelt til de som benytter tjenestene. Det vil i mange tilfeller medføre overforbruk og sløsing. Fordelene vil være reduserte transaksjonskostnader og at en ikke blir ansvarlig for noe en ikke har noe påvirkningsmulighet over.

Lederne for et kostnadssenter må ha reel påvirkningsmulighet på sine ”enhetskostnader”. En av farene med å ha det som et standard kostnadssenter, er at det kan føre til ”overforbruk” av tjenestene. Siden det kun er de direkte kostnadene som blir innkalkulert, blir prisen forholdsvis lav og stimulerer til økt forbruk. For IKT seksjonen vil dette trolig ikke være noe stort problem ettersom mange av tjenestene er basert på fastpris per år. En vil da bruke det man ønsker, for prisen blir den samme uansett. Å ha PC med nettverk er helt elementært for mennesker som jobber på kontor i dag. Derfor vil det trolig være like mange arbeidsstasjoner selv om prisen reduseres.

Med dagens organisering blir enheten evaluert etter de prisene de setter på tjenestene sine og resultatet de oppnår. Kundene til seksjonene evaluerer da enheten med ”voice” mekanismen i dag, og morselskapet evaluerer enhetene etter resultatet til enheten. Det som er et problem med dagens løsning, med at enheten ikke skal ha et positivt resultat (kun dekke kapitalkostnadene), evaluering etter resultat er da lite informativt. Med å benytte standard

kostnadssenter løser en det problemet med at en evaluerer etter produktiviteten eller kostnad per produsert enhet. Disse kan også bli benchmarket mot andre selskaper.

## 10 Oppsummering

Vi vil i dette kapittelet oppsummere innholdet i kapittel 10, og legge frem hva vi synes vil være den mest hensiktsmessige løsningen for hver enkelt seksjon.

### *Seksjon eiendom*

Seksjon eiendom leverer tjenester som tar seg av den generelle driften av eiendommene til AE. Seksjonen deler tjenestene inn i fire: grupper renhold, kantinedrift, vaktmestertjenester og sekretariat tjenester. Det er mulig å skaffe eksterne leverandører for alle disse tjenestene. Tjenestene blir priset ved hjelp av enkel selvkost kalkulasjon, som minner mye om kostnadsfordeling.

De tjenestene som vi anser som de mest relevante for outsourcing er renhold og vaktmestertjenester. Grunnen til dette er at disse tjenestene trolig vil kunne bli utført billigere av andre, og de har ikke noe påvirkning av bedriftens strategi. Seksjonen må nok likevel beholde deler av tjenestene selv, siden enkelte av eiendommene til AE ligger i grissgrendte strøk. Sekretariatstjenester er tjenester som vi mener ikke bør outsources. Grunnen til dette er at disse tjenester kan ha noe å si for trivselen til ansatte og første inntrykket til utenforstående. Den eventuelle kostnadsbesparelsen en outsourcing av disse tjenestene vil medføre, er trolig liten i forhold til den risikoen en tar ved å la andre håndtere disse tjenestene. Outsourcing av kantine drift er både positive og negative sider. Faren er at det kan skape ”uro og irritasjon” blant de ansatte, hvis det skjer endringer i forhold til det de er vant med. På den positive siden kan det antas at en outsourcing vil føre med seg kostnadsbesparelser og større vareutvalg, siden den eksterne leverandøren kanskje også driver andre kantiner og drar fordeler av dette.

Enkel selvkost kalkulasjon er metoden som blir benyttet til å intern prise seksjonens tjenester i dag. Fordelingsnøkklene som benyttes er som regel areal og antall personer. Slik som vi ser det fungerer denne metoden mer som en kostnadsfordeling, enn som en intern pris i dette tilfellet. Alternativene her er å beholde seksjonen slik den er i dag, og heller prøve å bedre

prissettingsmetoden. Dette kan for eksempel gjøres ved å innføre ABC-tankegang eller prøve å gjøre seksjonens produkter mer sammenlignbare med markedspris. Det andre alternativet er å gjøre seksjonen om til et standard kostnadssenter. Det er lite nyttig i å ha seksjonen slik som den er organisert i dag, når den i praksis nesten fungerer som et kostnadssenter. En organisering av seksjonen som et standard kostnadssenter vil mulig føre til lavere transaksjonskostnader enn ved å benytte en organisering med intern prising.

I første omgang bør seksjonen utsettes for konkurranse fra markedet, slik at de får større press på å forbedre seg. Vi synes de har fått nok tid til å omstille seg etter fusjonen, og for å bli enda mer effektive bør de få økt konkurranse. Klarer ikke seksjonen å tilpasse seg markedet bør den outsources og sekretariattjenester legges i staben.

### *Seksjon IKT*

Seksjonen leverer tjenester innen IKT. Dette innbefatter drift av nettverk, helpdesk, lisensadministrasjon og dokumentforvaltning. Det er mange leverandører som har spesialisert seg på outsourcing av IKT. Dette er et av de områdene som mange foretak har helt eller delvis valgt å outsource. Årsaken er i mange tilfeller at bedriften ikke selv har kompetanse og det vil da bli rimeligere og bedre å kjøpe disse eksternt.

Tjenestene som seksjonen leverer mener vi egner seg godt for outsourcing. Ved at AE i dag har valgt å legge IKT i en selvstendig enhet og bruk av intern pris, kan AETs kunder selv undersøke om disse tjenestene leveres rimeligere og/eller med en høyere kvalitet av andre. Hvis det er tilfelle, mener vi at disse tjenestene bør outsources. Dette må være en felles beslutning som gjelder for alle enhetene i AE, ut fra både en økonomisk og teknologisk synsvinkel. Vi ser da en mulighet for at seksjonenes ansatte blir ansatt i det firmaet som overtar disse tjenestene.

Hvis ikke hele IKT seksjonen skal outsources, kan en velge å ha det som en egen ansvarsenhet, enten i AE eller som en selvstendig enhet som AET. Det er mulig å organisere IKT som overskuddssenter og investeringscenter. Det bør være slik at de får mulighet til å selge eksternt, og dermed gi kundene mulighet til å kjøpe eksternt. Det åpner for å benytte markedspriser der det er mulig, i stedet for selvkost som benyttes i dag. Å benytte

markedspriser mener vi er det beste for AE. Det gir seksjonen mulighet til å selge eksternt og få profitt, noe som gir ansatte økt motivasjon. Det seksjonen ikke er konkurranse dyktig på, vil kunne kjøpes eksternt. Dette vil igjen gi en lavere total kostnad for AE. Vi ser det som fordelaktig å organisere det som et overskuddssenter fremfor investeringscenter, på grunn av at seksjonen har lite investeringer og kapitalbase. Det er også komplisert å finne ut hva riktig verdisetting av aktiva er. Overskudd er enklere å måle, og gir gode indikasjoner på prestasjonen til enheten.

Mange foretak har IKT avdelingen organisert som et standard kostnadssenter. Vi tror ikke det er hensiktsmessig. Årsaken er at slike enheter har lett for å vokse seg større enn nødvendig. Problemene er blant annet at IKT avdelingen ofte innfører ny teknologi, som de selv synes er storartet, men enhetene som benytter utstyret har ikke noe reell nytte av det. Det er også vanskelig for enhetene å formidle og få det de egentlig ønsker seg av IKT. Fordelen er at en lettere får innført ny teknologi. Årsaken er at enhetene ikke alltid vet hva som er teknologisk mulig, og derfor ikke etterspør dette.

#### *Seksjon økonomi*

Seksjonen leverer tjenester knyttet til styringen av konsernets økonomi. Dette er tjenester som regnskap og lønn. De har også spesialister på felt som skatt og pensjon. Det eksisterer eksterne leverandører for disse tjenestene. Seksjonen bruker selvkostkalkulasjon for beregning av intern pris på deres tjenester.

Økonomi seksjonen mener vi ikke er en klar kandidat for outsourcing. Dette skyldes blant annet størrelsen på AE. De er så store at de bør klare å oppnå tilstrekkelige stordriftsfordeler til å drive effektivt. Samtidig kompliserer valget av ERP-system muligheten for en vellykket outsourcing. I tillegg skal AE ha felles økonomistyringsmodell og felles rapportering, og da er det nyttig å ha en sin egen økonomiavdeling. Det er også risiko knyttet til en outsourcing. Har du først outsourcet økonomiavdelingen, mister du kompetanse det har tatt lang tid å bygge opp, og det er lite trolig du kan få denne kompetansen igjen.

Når det gjelder måten seksjonen setter sin intern priser, synes vi det virker hensiktsmessig å fordele kostnadene ut på antall timer. Det ikke er noe som tilsier at enkelte av personale forårsaker større andel av de faste kostnadene enn andre.

Etter det vi har fått opplyst av seksjonssjefen, klarer ikke seksjonen å levere tjenestene sine til markedspris i dag. Mye av grunnen til dette, tror vi, er at de ikke blir utsatt for nok markedspress. Vi mener at for å få seksjonen mer effektiv må det åpnes for at den kan få konkurranse fra det eksterne markedet.

### *Seksjon prosjekt*

Seksjonen leverer forskjellige typer tjenester, og vi ser på enheten som en oppsamling av tjenester som ikke passer inn andre steder. Tjenestene deles i tre: anskaffelser, informasjon og HMS/HR.

Det er mulig å outsource alle disse tjenestene. Tjenestene som en muligens burde utføre internt er informasjonstjenestene og anskaffelse. Argumentene for dette er at de interne leverandørene har kunnskap innen energisektoren og at det for anskaffelser ikke er noe godt eksternt tilbud. For de andre tjenestene må en undersøke markedet å se om en kan få disse tjenestene rimeligere og bedre eksternt.

Enheten har kontroll over kostnader som i hovedsak er knyttet til personale og kontor. Det kan selvfølgelig diskuteres i hvilken grad norske ledere har mulighet til å kontrollere personalkostnader, ettersom det ofte er problematisk å nedbemanne når etterspørselen reduseres. Dette momentet gjelder for samtlige enheter i AET. Enheten setter sine priser selv, men innenfor de retningslinjer som er gitt (nonprofitt). Om en skulle velge å organisere det som et overskuddssenter eller investeringscenter, ville vi ha fortrunket at det var et overskuddssenter. Årsaken er at de nesten ikke foretar egne investeringer, og derfor har de også liten aktivum. En høy avkastning på kapital behøver da ikke å tilsi at de har hatt et godt driftsresultat.

Enheten fakturerer sine kunder etter timeforbruk. Timesatsen blir beregnet etter selvkostkalkulasjon, og enheten benytter lik timesats for samtlige medarbeidere. Der det er mulig å benytte markedspriser mener vi det bør benyttes. Enheten må da gå vekk fra at det kun skal være en intern leverandør og ikke være profitt maksimerende. Dette mener vi vil



være motiverende for ledere og ansatte i enheten, samtidig som de andre enhetene vil kunne bruke eksterne enheter der seksjonen ikke er konkurransedyktig.

Informasjon og HMS/HR mener vi kan være organisert som et standard kostnadssenter, hvis AE ikke har som hensikt å tilby disse tjenestene eksternt. Årsaken er at informasjon har morselskapet som sin desidert største kunde. Medarbeiderne jobber tett sammen med informasjonssjefen i morselskapet, og kunne derfor vært en del av konsernstaben. For HMS/HR tjenester kan det argumenteres for at disse ikke bør være intern priset. Argumentet er at disse tjenestene prises med en fast kostnad per ansatt (kostnadsfordeling), og enhetene er pålagt å ha disse tjenestene. Enhetene har da ingen mulighet til å påvirke kostnadene eller bruken.

Å organisere det som standard kostnadssenter er også problematisk for HMS/HR tjenestene. Årsaken er at det er vanskelig å måle "output", vanskelig å måle ressurser de enkelte enheter genererer. Det er mulig en kan evaluere etter antall stillinger i forhold til antall ansatte, men det gir kun grove anslag. En kvalitativ vurdering av enheten er trolig derfor en bedre løsning, og heller organisere det som et utgiftssenter. Det er enkelt, og enhetene blir da ikke belastet for noe de ikke kan kontrollere. Enheten styres da etter budsjetter.

## 11 Konklusjon

AE har etter fusjonen i 2000 valgt å legge alle støttefunksjoner i en egen enhet. Denne støttefunksjonen har ikke en ledelse funksjon. Ledelse og styring av konsernet er lagt i AE mor som en stab. Første januar 2001 ble AET omgjort fra å være et proforma selskap i morselskapet til å være et aksjeselskap. AE hadde tre grunner for å opprette datterselskaper; vesentlig fokus på økonomiske resultater innenfor et valgt område, avgrensning av risiko og åpne mulighet for ny eierstruktur. Et annet moment som kom frem under intervjuene, var ønsket om å innføre kunde – leverandør forhold i hele organisasjonen. I planleggingsfasen av fusjoneringen, var skattemessige årsaker grunnen til at de ønsket å dele organisasjonen inn i datterselskaper. AETs oppgaver er å være produsent av administrative og tekniske støttetjenester til de andre enhetene i AE.

AET har stor grad av desentralisert beslutningsmyndighet, men det er lagt noen retningslinjer som gir noen hindringer. For det første er AET et selskap som AE betegner som et ”brunt” selskap. Dette gir føringer for prisen AET kan belaste sine interne kunder med. Dermed har AET begrenset beslutningsmyndighet angående pris. AET har også begrenset beslutningsmyndighet når det gjelder til hvem de ønsker å selge sine tjenester. Det kom frem under intervjuene at AET p.d.d kun skal være en intern leverandør. Forklaringen var at de ikke hadde kapasitet til å øke kundemassen, og at det var fare for at AET ville fokusere mindre på de interne kundene. Utover dette har AE desentralisert beslutningsmyndighet til AET. Dette gjelder for samtlige seksjoner. Disse begrensningene gjør at AET i mange tilfeller strengt tatt ikke driver med intern prissetting, men mer en form for kostnadsfordeling.

En ansvarsenhet kan kategoriseres etter flere forskjellige typer. Vi har kommet frem til at AET er et noe modifisert investeringscenter. Årsaken til at vi mener dette er at AET har avkastningskrav på sysselsatt kapital. Vi stiller oss spørsmål om hvor gunstig det er å bruke et slikt avkastningskrav når vi vet at de kun skal være interne leverandører, og i tillegg være et selskap som ikke skal tjene penger. Årsaken til at vi mener at det er et modifisert investeringscenter, er at de ikke har beslutningsmyndighet over pris eller hvem de kan selge til. De andre datterselskapene har heller ikke beslutningsmyndighet til å kjøpe tjenester eksternt, så lenge AET kan levere samme tjenesten til rimelig kostnad. AET har dermed ikke en reell ”exit” mulighet. De har i tillegg begrenset mulighet til å ta den prisen de selv ønsker.

AET har ikke som mål om å være en profitt-maksimerende enhet. Hva resultat til enheten blir har, i følge de vi intervjuet, derfor ingen konsekvenser. Det er derfor ikke tilstrekkelig å kun fokusere på avkastning. AET foretar derfor spørreundersøkelser og benchmarker seg med andre i samme sektor. Dette investeringscenteret er som nevnt tidligere organisert som et eget aksjeselskap.

AET beregner alle sin intern priser basert på selvkost kalkyler. Årsaken er at de skal få dekket de kostnadene de har ved å levere en tjeneste. Et annet moment er at de ikke skal fokusere på egen fortjeneste, og de benytter derfor et moderat fortjeneste tillegg som skal dekke kravet til avkastning på kapitalen. Markedspris blir ikke benyttet på grunn av at de hevder det er vanskelig å sammenlikne kvaliteten på tjenesten de leverer med eksterne leverandører.

De begrensninger som er gjort i beslutningsmyndighet må ses i lys av at AET er i en innkjøringsperiode, fra å være en stab til å bli en leverandør. Erfaringer gjort av konsulenter innen ”delte tjenester” mener en slik periode bør vare fra 18 – 24 måneder<sup>1</sup>. Etter en slik periode ser vi det som nødvendig å revidere den løsningen AE har valgt. Det en da bør gjøre er å se om de forskjellige tjenestene kan skaffes til en lavere kostnad og/eller høyere kvalitet fra eksterne leverandører. Det vi har funnet ut er at det foreligger eksterne alternativ til tjenestene AET leverer. Noen av tjenestene er åpenlyst større kandidater til outsourcing enn andre. Innenfor eiendomsseksjonen er det renhold og vaktmestertjenester. Innenfor økonomi seksjonen kan alle tjenestene leveres eksternt, men her må tilgjengelighet, sikkerhets, og kostnader og nytte vurderes nøye. Lønn og fakturakjøring er de to største kandidatene til outsourcing, men det er problemer knyttet til at det benyttes ERP system. Innenfor IKT er drift av nettverk og helpdesk de største kandidatene. Vi anser hele prosjekt seksjonen, utenom noen funksjoner innenfor anskaffelser, som mulige kandidater til outsourcing. Etter en slik gjennomgang bør de tjenestene som ønskes i AET konkurrere på det frie marked. Der vil AET få mulighet til å selge eksternt med bruk av markedspriser, og kundene vil få frihet til selv å velge den beste leverandøren. Vi mener det vil gi incentiver til innovasjoner, og også til å kutte kostnader og øke tjenestekvaliteten. Det er to forutsetninger som bør være tilstede uansett om de skal gå eksternt eller ei. Det er at de ulike datterselskapene ikke skal ha sin egen tjeneste produksjon, og at datterselskapene bør ha et incentiv til å benytte den interne

---

<sup>1</sup> Quinn, Cooke og Kris, 2000

fremfor eksterne. Vi mener det best å benytte den interne så lenge de klarer å produsere effektivt. Vi fikk også indikasjoner på at AET vil åpne opp for eksternt salg av tjenester i fremtiden. Foreløpig tidspunkt for dette er 2004, i følge konserndirektør for personal og organisasjon.

## 12 Referanser

Anthony, R.N., J. Dearden og V. Govindarajan (1992), *Management Control Systems*, 7. utgave. Irwin.

Anthony, R.N., J. Dearden og N.M. Bedford (1989), *Management Control Systems*, 6. utgave. Irwin.

Anthony, R. N. og V. Govindarajan (2001), *Management Control Systems*, 10. utgave. Irwin.

Bakke, S. E. (2000), Outsourcing, *Praktisk Økonomi og finans*, nr 3: 88-94

Bjørnenak, T. (1993), ABC hva er D? – Grunnleggende prinsipper i aktivitetsbasert kalkulasjon. *Praktisk Økonomi og Ledelse*, nr 2: 15-22.

Bjørnenak, T. (1994), *Aktivitetsbasert kalkulasjon (ABC) – Teknikk, retorikk, innovasjon og diffusjon*. Fagbokforlaget.

Bjørnenak, T. (1996), Kalkyler for økonomistyring. *Praktisk Økonomi og Ledelse*, nr 2: 35-45.

Bjørnenak, T og O. Olson (1995), *Utvikling av økonomisystemer med vekt på eksperimentell systemlæring*, Tano

Boye, K., T. Bjørnenak og J. Bergstrand (1999), *Budsjettering*, Cappelen Akademiske Forlag.

Colbjørnsen, T. (1995), *Reisen til markedet – Organisasjonsutforming for økt konkurranse*, 2. utgave. TANO.

Colbjørnsen, T. (1995), Markedsorientering og interne markeder i Telenor. SNF-rapport 72/95, Bergen.

Dagens Næringsliv, 20.03.2003

- Drury, C. (2000), *Management & cost accounting*, 5. utgave. Business Press.
- Emmanuel, C. og M. Mehafdi (1994), *Transfer Pricing*. Academic Press LTD, London.
- Ezzamel, M. (1995), Transfer Pricing. I Ashton, A. Hopper, T. og Scapnes, R.W, *Management Accounting*. Prentice Hall, s. 137-158
- Hansen, T. og B. Svendsen (1996), *Økonomisk styring av foretak*. Cappelen akademiske forlag AS, Oslo.
- Hirschman, A.O (1970), *Exit, Voice and Loyalty*, Harvard University Press Cambridge.
- Horngren, C.T., S.M. Datar og G. Foster (2002), *Cost Accounting – A Managerial Emphasis*, 11. utgave. Prentice Hall.
- Kaplan, R.S., A.A. Anthony, D.B. Banker, R.S. og S.M. Young (1997), *Management Accounting*. Prentice Hall.
- Kaplan, R.S og A.A. Atkinson (1998), *Advanced Management Accounting*, 3. utgave. Prentice Hall.
- Merchant, K. A. (1998), *Modern Management Control Systems*, Prentice Hall.
- Porter, M.(1990), *Competitive Advantage of Nations*, Macmillian, London
- Quinn, B., Cooke, R. og Kris, A. (2000), *Shared Service*, Prentice Hall
- Strassmann, Paul A., *STILL A LOSER'S GAME*, Computerworld, 2002

**12.1 Informasjon utdelt av AE:**

Direkte, informasjonshefte for ansatte i AE, nr.2 2002.

Fusjons prospekt AE, 2000

Halvårsrapport første halvår 2002 for AE

Hovedavtale om leveranse av produkter og tjenester mellom kunde og AET, 2003

Status og utfordringer for AET, 2003

Strategisk veivalg for AE 2001 – 2004, revidert 6.1.2003

Årsregnskap 2002 AET - Eksternversjon

Årsrapport 2001 AE

## 13 Vedlegg:

1.1	Intervjuguide for konserndirektør for personal/organisasjon.....	i
1.2	Intervjuguide for Administrerende direktør AET: .....	ii
1.3	Intervjuguide seksjonssjef / teamleder .....	iii

### 1.1 Intervjuguide for konserndirektør for personal/organisasjon

1. Har AE en strategi på hvordan de skal nå målet med 10 % egenkapitalrentabilitet?
2. Har dere noen andre målsetninger?
3. Hvorfor er det valgt å dele konsernet opp i datterselskaper?
4. Hvorfor er det valgt å dele opp i så mange datterselskap (21 Vs lyse 7)?
5. Hvilke gevinster mener du denne organisasjonsformen har?
6. Hvordan styres/koordineres datterselskapene?
7. Er det noe bonus/insentivsystemer knyttet opp mot resultatene til datterselskapene?
8. Hvorfor har AE valgt å ha egen støttefunksjon?
9. Hvorfor er det valgt å ha tjenester som eget selskap?
10. Hvilke fordeler og ulemper ser du ved at tjenester er organisert i eget AS
11. Er det vurdert å outsource deler av tjenestene i AET, hvilke?
12. Er en av grunnene til at det er valgt egne selskaper at det på sikt vil kvitte seg med støttefunksjoner, som for eksempel renhold og vaktmestertjenester?
13. Har AE vurdert å desentralisere noen av tjenestene?
14. Har dere vurdert å outsource til f.eks. ISS, Manpower Facility Management AS, KPMG og Bravida.
15. Har dere benchmarket tjenestene mot slike leverandører.
16. Er andre løsninger for organisering av tjenester vurdert? Som stabsfunksjon
17. Vet du hvordan konkurrenter er organisert (lyse har delt opp i datterselskaper, men ikke egen tjeneste produsent 580, med 511 ansatte (474 årsverk nesten halvparten av AE) omtrentlig lik omsetning som AE, 10,5 % tot kap avkastning, 5,6twh og Bkk omtrent samme situasjon som AE, ingen av disse har så mange datterselskaper)?
18. Hvilke konsekvenser har overskudd eller underskudd?
19. Hva skyldes et under eller overskudd? Feil priser eller effektivitet?



20. Hvem dekker underskudd?
21. Hvilken kontroll har AET over gjeld og ek?
22. Mange av prisene minner om kostnadsfordeling etter fordelingsnøkler, hadde ikke det vært bedre og organisert disse tjenestene det gjelder som et eget utgiftssenter?
23. Hvem setter prisene?
24. Må de andre selskapene benytte tjenestene i AET?
25. Er det noen retningslinjer for kjøp fra eksterne tjeneste leverandører?
26. Hva er AE holdninger til at datterselskaper benytter eksterne leverandører fremfor interne?
27. Hva mener du er reelle alternative til organisering i forhold til hvordan dere har det i dag?
28. Det er flere datterselskaper som leverer tjenester, hvorfor er ikke dem med i AET (elsys, ella)
29. Er det flere interne markeder enn tjenester? Kjøper los kraft av produksjons enheten og distribusjon av nett enhet?

## **1.2 Intervjuguide for Administrerende direktør AET:**

1. Hvorfor tror du det er valgt å ha eget tjenesteselskap?
2. Hvilke fordeler og ulemper ser du ved at tjenester er organisert i eget AS
3. Er det gunstig å ha egne fagmiljøer innenfor IKT, klarer en så liten avdeling å holde seg orientert om ny teknologi (spesialister vs generalister)
4. AET har som mål 5% avkastning på sysselsatt kapital (brunt selskap), og å være et selskap som er til for at de andre skal gjøre det bedre Hadde det ikke da vært bedre å organisert tjenestene i staben?
5. Hvilke konsekvenser har overskudd eller underskudd ?
6. Hva skyldes et under eller overskudd
7. Hvem dekker underskudd?
8. Hvilken kontroll har AET over gjeld og ek
9. Hvordan ser du på å selge tjenester eksternt og at interne kunder bruker eksterne leverandører når disse er mer konkurransedyktige?
10. Har AET vurdert å desentralisere noen av tjenestene?

11. Har dere vurdert å outsource til f.eks. ISS, Manpower Facility Management AS, KPMG og Bravida.
12. Har dere benchmarket tjenestene mot slike leverandører.
13. Hva mener du er reelle alternativer til hvordan dere har det i dag?
14. Utarbeider AET egne budsjetter?
15. Hva er dine holdninger til bonus/insentivsystemer?
16. Hva er dine holdninger til å få andre eiere?
17. Hvem setter prisene?
18. Hva er årsaken til at en ikke ønsker å benytte markedspris der det er mulig?
19. Har dere vurdert andre metoder enn selvkost å beregne priser som for eksempel ABC?
20. Markedsbasert pris er objektiv, gir økonomiske insentiver og viser hvor mye hver enhet har bidratt til total resultatet. Er insentivene sterke nok i dag til å være effektiv?  
Hva er dine argumenter for og imot markedsbasert pris?
21. Er det noen retningslinjer for kjøp av eksterne tjenester
22. Det er flere datterselskaper som leverer tjenester, hvorfor er ikke dem med i AET (elsys, ella)

## **1.2 Intervjuguide seksjonssjef / teamleder**

1. Hva ser du som de største fordeler/ulemper med å ha støtte tjenestene som eget AS?  
Hadde det vært bedre å desentralisere disse tjenestene?
2. Hva er seksjonens hovedoppgaver?
3. Hva salgs tjenester levere dere? Er noen av de unike? Kan disse tjenestene bli levert av eventuelle eksterne leverandører?
4. Hva er seksjoenes målsetning og strategi?
5. Hvordan blir seksjonen styrt? Budsjetter?
6. Hvordan blir seksjoen evaluert?
7. Hvor stor påvirknings kraft har du på seksjonens kostnader? Beslutningsmyndighet?
8. Hvem er seksjonens største kunder?
9. Hvordan ytrer kunden krav og forespørsler til seksjonen?
10. Tas det hensyn til kundens ønsker når tilbud og kvaliteten på tjenesten skal bestemmes?
11. Hvordan blir intern prisene beregnet? Selvkost? Fortjeneste tillegg? Benchmarking?

12. Hvordan blir kostnadene satt? Blir de satt ut i fra budsjettere kostnader eller etter faktiske kostnader?
13. Har dere vurdert noen andre former for kalkulering (ABC)? Fordeler/ulemper.
14. Ser du noen problem med og outsource tjenesten som deres seksjon leverer?
15. Hvordan ser du på muligheten for å bli et selskap som konkurrer på det frimarkedet?
16. Har dere mulighet til og benchmarke prisen på tjenestene dere leverer?
17. Hva er det største problemet med å intern prise tjenestene deres?
18. Hvordan er kapasitetsutnyttelsen på seksjonen deres?
19. Har den kapasitet til og eventuelt kunne handtere eksterne kunder?
20. Vi har sett at enkelte intern priser blir beregnet ved å ta totale kostnader delt på antall ansatte (kvadratmeter, kostnadsfordeling). Er der god samvariasjon i denne fordelingen? Hva inngår i total kostnad?