

JHS 204 Landskapens redovisning

Bilaga 1. Kostnadsredovisningens grunder

Version: 1.0

Publicerad: 31.5.2018

Giltighetstid: tills vidare

Innehåll

1Kostnadsredovisningens principer och begrepp.....	1
2Indirekta fördelningsmetoder.....	8
2.1Divisionskalkylering.....	9
2.2Ekvivalenskalkylering.....	9
2.3Påläggskalkylering.....	11
2.4Aktivitetsbaserad kalkylering (ABC-kalkylering).....	13
2.4.1Princip för ABC-kalkylering.....	14
2.4.2ABC-kalkylering jämfört med andra metoder.....	14

1 Kostnadsredovisningens principer och begrepp

Kostnadsredovisning betyder utredning av kostnaderna för ett objekt som är föremål för redovisning (redovisningsobjekt) och fördelning av kostnaderna så att man får fram de verkliga kostnaderna för redovisningsobjektet.

Orsaksprincipen är den viktigaste principen för kostnadsredovisning. Därmed avviker kostnadsredovisningen från uppföljningen enligt bokföringen. Det betyder att man på ett redovisningsobjekt också kan fördela sådana kostnader som inte hänförs till det direkt.

De val som görs vid kostnadsberäkningen beror alltid på redovisningssituationen. Utredning av produktkostnader, redovisning av JHS-serviceklasser, jämförelse av priset på egna och köpta tjänster samt beräkning av återbetalningstider för investeringar är exempel på olika redovisningssituationer.

Orsaksprincip:

Enligt orsaksprincipen ska intäkter och kostnader hänföras till det redovisningsobjekt som har orsakat dem. Kostnaderna bör hänföras enligt orsaksprincipen också i förhållande till tiden. När kostnader eller intäkter hänförs till en viss redovisningsperiod handlar det om periodisering. Vid kostnadsposter som har en obetydlig andel av de totala kostnaderna är det anledning att iaktta skälighet beträffande exaktheten enligt orsaksprincipen.

Värderingsprincip:

Med stöd av värderingsprincipen bestäms hur kostnads- och intäktsposter ska värderas i olika redovisningssituationer, t.ex. hur bundet kapital ska värderas. Vid redovisning av tjänstespecifika kostnader som ska rapporteras externt värderas kapitalkostnaderna enligt bokföringen, dvs. slitage på fasta tillgångar som används i serviceproduktionen redovisas som avskrivning i resultatet.

Kundgruppsklassificering:

JUHITA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

Kundgrupper kan granskas enligt åldersgrupper eller inom sjukvården utifrån en klassificering av sjukdomar, t.ex. DRG-klassificeringen inom den specialiserade sjukvården. Kostnaderna för en kundgrupp kan också granskas t.ex. inom socialtjänsterna. Kunder kan också klassificeras utifrån hur krävande vården är, t.ex. inom hemvården. Kundgrupper är till hjälp också vid produktifiering.

DRG-produkt:

Diagnose related groups. DRG är ett diagnosbaserat klassificerings- och grupperingssystem. Mellanprestationer kopplas till kunder och diagnoser enligt användningen av mellanprestationer. Enhetspriser har beräknats för mellanprestationerna, varvid kostnaderna övervältras till DRG-produkterna.

Särkostnader och sammanlagda kostnader:

Särkostnader bottnar i ett visst orsakssamband i enlighet med orsaksprincipen. Särkostnader t.ex. vid ett visst projekt, en viss produkt, en viss händelse, en viss kundorder eller ett visst projekt är sådana kostnader som faller bort ifall projektet i fråga inte genomförs. Dessa kostnader kan till sin karaktär vara direkta kostnader, rörliga indirekta kostnader eller särskilda fasta kostnader som orsakats av granskningsobjektet. De sammanlagda kostnaderna är gemensamma för flera produkter eller redovisningsobjekt, och de kan inte hänföras direkt till bara ett visst redovisningsobjekt.

Förvaltningens stödtjänster:

Förvaltningens stödtjänster är tjänster som ingår i förvaltningen och stöder den egentliga serviceproduktionen, som ekonomiförvaltning, personaladministration, ICT-tjänster och övriga stödfunktioner.

Årsverke:

Med årsverke avses regelbunden, normal arbetstid under ett år. I ett årsverke ingår varken övertidsarbete eller annan arbetstid som överskrider normal arbetstid. En person kan alltid stå för bara högst ett årsverke.

Kalkylberäkning:

Kalkyl- och produktkalkylsberäkning används för att beräkna kostnader på produktnivå. Det finns tre beräkningsmodeller: minimikalkyl, genomsnittskalkyl och normalkalkyl. Kostnadsvärden som beräknats med hjälp av produktkalkyler kallas på motsvarande sätt tillverkningsvärde, självkostnadsvärde och självkostnadsvärde enligt normalkalkyl.

Genomsnittskalkyl:

(totala kostnader / volym)

I en genomsnittskalkyl beaktas rörliga och fasta kostnader till fullt belopp. Kostnaderna delas inte in i rörliga respektive fasta kostnader.

En genomsnittskalkyl lämpar sig för prissättning enligt principen för självkostnadsberäkning där syftet med försäljningspriset är att täcka alla kostnader som uppkommer i verksamheten. En genomsnittskalkyl kan användas t.ex. för prissättning av ett samarbete. Problemet med genomsnittskalkyler är att försäljningspriset varierar efter volymen. En förändring i mängden prestationer påverkar enhetspriset även om det inte skulle ske några förändringar i de andra faktorerna som påverkar lönsamheten i verksamheten. När volymen sjunker fördelas de fasta kostnaderna på en allt mindre mängd prestationer.

Begreppen utgift och kostnad i bokföring:

I bokföringen delas en utgift upp i en kostnad och en tillgång. Det betyder att utgiften bokförs som en kostnad för den räkenskapsperiod under vilken produktionsfaktorn mottas eller används, eller när den inte längre förväntas ge inkomster. Den återstående delen av utgiften redovisas vid räkenskapsperiodens utgång

JUHITA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

på aktivsidan i balansräkningen. En aktivering av utgiften blir således aktuell i fråga om anskaffningsutgiften för en produktionsfaktor som ger inkomst eller används under två eller flera räkenskapsperioder. Syftet med en avskrivning enligt plan är att beskriva den del av anskaffningsutgiften som inte längre ger inkomst eller som har använts för serviceproduktionen i kommunen. Anskaffningsutgiften för en produktionsfaktor av ringa värde ska emellertid bokföras som kostnad under anskaffningsåret, även om den skulle användas under flera räkenskapsperioder.

Begreppet intäkt i bokföring:

Inkomster som i bokföringen hänförs till räkenskapsperioden tas upp som intäkter i resultaträkningen. En inkomst bokförs som räkenskapsperiodens intäkt i enlighet med realiseringsprincipen. Realiseringsprincipen förutsätter att inkomsten kommer utifrån och att den är slutlig. I serviceproduktionen bestäms realiseringen utifrån tidpunkten för överlåtelsen av prestationen. Andra realiseringsgrunder är rätt till inkomsten som grundar sig på lag, avtal, beslut eller redovisning eller tid som förflutit. Erhållen men icke realiserad inkomst tas upp i balansräkningen som erhållet förskott.

Begreppen kostnad och intäkt i kostnadsredovisning:

I kostnadsredovisning avviker begreppen kostnad och intäkt delvis från begreppen kostnad och intäkt i bokföringen i fråga om utgiftens och inkomstens omfattning, värdering och periodisering.

Begreppet kostnad:

Den huvudsakliga skillnaden mellan kostnad och utgift är att en kostnad uppkommer när produktionsfaktorn används och en utgift när produktionsfaktorn skaffas. I serviceproduktionen används merparten av produktionsfaktorerna under samma räkenskapsperiod som de skaffas. Då uppvisar sig den utgift och den kostnad som produktionsfaktorn medför inte väsentliga skillnader. Vid produktion av varor skaffas material och förnödenheter även i lager, varvid beloppen av utgifter och kostnader under redovisningsperioden kan avvika från varandra. En kostnad kan också vara en intern utgiftspost, som återigen inte kan redovisas som kostnad i bokslutet. Alla utgifter eller kostnader i anslutning till produktionen av en uppgift eller en produkt behöver emellertid inte beaktas i kostnadsredovisningen.

Anskaffningsutgiften för en produktionsfaktor med lång verkningstid periodiseras som kostnad i princip på samma sätt som en kostnad i bokföringen, dvs. enligt den förväntade inkomsten eller användningen av produktionsfaktorn. Perioden för beräkandet av en kostnad i bokföringen är emellertid alltid den lagstadgade räkenskapsperioden, medan perioden för beräkandet av en kostnad i kostnadsredovisningen beror på situationen. I kostnadsredovisningen kan avskrivningsbasen grunda sig på produktionsfaktorns nuvärde, medan avskrivningsbasen vid kostnadsredovisning alltid utgörs av anskaffningsutgiftens restvärde.

Vid intern kostnadsredovisning som stöder ledarskapet kan anskaffningsutgiften användas som kostnadsgrund, men då ska periodiseringen avvika från bokföringen. Avskrivningstiden och -sättet kan också avvika från bokföringen. I bokföringen bokförs små anskaffningar och produktutvecklingsutgifter enligt försiktighetsprincipen som kostnader för det år när utgifterna uppkom. Vid redovisning av kostnader som är specifika för en serviceklass ska dock avskrivningarna enligt bokföringen och avskrivningsplanen alltid iakttas, och sådana kostnader i anslutning till ett projekt som bokförts året i fråga ska hänföras till det årets serviceklassspecifika kostnader.

Begreppet kostnad begränsas inte alltid enbart till en realiserad utgift eller en utgift som kommer att realiseras i framtiden. Med en alternativkostnad avses en förlorad intäkt eller intäkt som kommer att gå förlorad på grund av att kapital som bundits till en produktionsfaktor eller en placering inte används för ett ändamål som skulle ge mer avkastning.

I kostnadsredovisning är inkomster som hänförs till redovisningsperioden eller ett redovisningsobjekt intäkter. Begreppet intäkt i kostnadsredovisningen grundar sig på realiseringsprincipen på samma sätt som en intäkt i bokföringen. I kostnadsredovisningen är intäkterna emellertid inte bundna till räkenskapsperioden,

JUHITA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

utan redovisningsperiodens längd beror på redovisningssituationen. I kostnadsredovisningen kan man beakta intäktsposter som inte tas upp i bokslutet, såsom interna och kalkylmässiga inkomster.

Klassificering av kostnadslag:

Att ordna och producera produkter och tjänster förutsätter produktionsfaktorer, och sådana ger upphov till kostnader. Kostnaderna kan fördelas på kostnadslag enligt deras karaktär, t.ex. på löner, material och förnödenheter, hyror och inköp.

Totalkostnader:

Totalkostnaderna betyder detsamma som självkostnadsvärdet. Totalkostnaderna omfattar alla direkta och indirekta kostnader som orsakas av slutprestationen.

Kollektivtjänster:

Kollektivtjänster är tjänster där kunden inte kan identifieras. Tjänsterna hänför sig inte till en enskild kund på samma sätt som kundtjänster. Miljövård är ett exempel på en kollektivtjänst som inte riktar sig till någon specifik kund (kommuninvånare).

Principen om omfattning:

I vilken utsträckning indirekta kostnader inkluderas i kalkylerna. Enligt orsaksprincipen ska alla kostnader som redovisningsobjektet orsakar tas med, oavsett var de har uppkommit. Vid beräkningen av tjänstespecifika kostnader som ska rapporteras extern innebär detta att alla internt fördelbara gemensamma kostnader bör hänföras till serviceklasser.

Redovisningsperiod:

Med redovisningsperiod avses den period vars kostnader följs upp och redovisas. Redovisningsperiodens längd beror på redovisningssituationen. Redovisningsperioden kan vara en i lag föreskriven period, som en räkenskapsperiod, ett budgetår eller ett statistikår. Vid kostnadsredovisning följer redovisningsperioden inte nödvändigtvis kalenderåret eller bokföringens räkenskapsperiod, utan den kan vara kortare eller längre än dessa. I undervisningsväsendet motsvaras redovisningsperioden ofta av läsåret. I investeringsprojekt och andra projekt motsvaras redovisningsperioden vanligtvis av tiden för projektets genomförande eller en fas av projektet. Inom social- och hälsoväsendet kan en omsorgs- eller vårdperioden för en kund användas som redovisningsperiod. Vid effektgranskningar och jämförelser av förmånligheten hos investeringsprojekt kan redovisningsperioden vara flera år lång.

Redovisningsobjekt:

Ett redovisningsobjekt är en sak eller en verksamhet vars kostnader och intäkter man vill utreda, och till vilket kostnaderna och intäkterna hänförs antingen direkt eller indirekt. Redovisningsobjektet kan t.ex. vara en produkt, en kund, en tjänst, ett kostnadsställe, en funktion eller en prestation.

Kalkylmässig prestation:

En kalkylmässig prestation fås genom att man multiplicerar volymerna med viktcoefficients som är specifika för varje prestationstyp. Kostnadsviktcoefficients beskriver olika prestationers inbördes vikt i förhållande till resursanvändningen. Förhållandet 1,5 till 1 betyder att en prestation använder 50 % mer resurser än en annan prestation. Den kalkylmässiga prestationsmängden (volymen) är jämförbar med hänsyn till olika prestationstyper eftersom olika viktade prestationer har konverterats med hjälp av coefficients för att vara jämförbara. Viktcoefficients tillämpas särskilt vid ekvivalenskalkylering.

Slutprodukter:

JUHITA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

Produkter och tjänster som har skaffats eller producerats för slutlig användning och inte för att användas som en del av den egna produktionen. Slutprodukterna hänförs till kunderna (invånare, sammanslutningar, samhället). Mellanprodukter är produkter och tjänster som skaffats för att utgöra en del av den egna produktionen (t.ex. städning).

Minimikalkyl:

(rörliga kostnader/volymer)

Med ett pris som beräknats enligt en minimikalkyl täcker försäljningsinkomsterna endast de rörliga kostnaderna för produktionen. En minimikalkyl visar det minimipris som det inte lönar sig att tillverka prestationerna för, inte ens på kort sikt. Överkapacitet kan lösas upp tillfälligt så att prestationerna säljs till ett pris som är förenligt med minimikalkylen eller till ett ännu lägre pris, men vid beslut om att starta eller lägga ned produktion är minimikalkylen den gräns som det inte är ekonomiskt motiverat att underskrida.

Rörliga och fasta kostnader:

Rörliga kostnader under redovisningsperioden varierar efter verksamhetsvolymen, som materialkostnader som förändras i förhållande till produktionsvolymen. Fasta kostnader, som tjänstemännens löner eller kapitalkostnader, är konstanta under redovisningsperioden, men på längre sikt kan även de betraktas som rörliga kostnader.

Normalkalkyl:

(rörliga kostnader / verklig volym + fasta kostnader / normal volym)

Vid en normalkalkyl elimineras effekten av variationer i utnyttjandegraden på prestationens enhetspris. I en normalkalkyl fås enhetspriset genom att man dividerar de rörliga kostnaderna med den uppskattade eller verkliga volymen och de fasta kostnaderna med volymen enligt utnyttjandegraden och adderar ihop dessa kostnader per enhet. En normalkalkyl kan användas i situationer där en genomsnittskalkyl leder till kraftiga variationer i enhetspriset.

Vid vinterunderhållet av gator påverkas kostnaderna direkt av hur sträng vintern är. Antalet kvadratmeter som ska plogas är konstant, men vintrarna varierar. En prissättning som grundar sig på kostnader och antalet kvadratmeter skulle leda till kraftiga prisvariationer.

Väsentlighetsprincip:

I bokföringslagen används termen väsentlighet: till exempel ska verksamhetsberättelsen innehålla uppgifter om väsentliga händelser som inträffat efter verksamhetsperioden. I kostnadsredovisningen avses med väsentlighet att faktorer som avsevärt och väsentligt påverkar redovisningen ska tas i beaktande.

Serviceklassificering samt klassificering enligt utgifts- och inkomstslag:

I landskapens bokföring samt i den interna redovisningen ska utgifter och inkomster grupperas enligt minst två dimensioner, dvs. per service samt enligt utgifts- och inkomstslag. Samma basklassificering iaktas i landskapens externa rapportering, där bl.a. hälsovården, brand- och räddningsväsendet samt miljöhälsovården är serviceklasser. Dessa huvudklasser omfattar deluppgifter, som primärvården och den specialiserade sjukvården. I budgeten och övrig intern redovisning kan landskapet tillämpa en klassificering som avviker från serviceklassificeringen, under förutsättning att den ger de uppgifter som krävs för extern rapportering.

Landskapens klassificering enligt utgifts- och inkomstslag är den andra lagstadgade klassificeringen utöver serviceklassificeringen. Den tillämpas i landskapens bokföring. Utgiftsslag är bl.a. löner och personalutgifter som hör samman med lönerna, köpa av olika slags produkter och tjänster, understöd och andra verksamhetsutgifter. Inkomstslagen är försäljningsinkomster, som kan vara försäljningsintäkter från affärsverksamheten, ersättningar som erhållits på basis av full ersättning, ersättning från kommunsektorn och

JUHITA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

andra landskap samt försäljningsintäkter från andra prestationer, avgiftsintäkter, stöd och bidrag samt andra verksamhetsintäkter. Uppgifter som sammanställs med stöd av klassificeringen enligt utgifts- och inkomstslag är en viktig källa för olika uppgifter inom kostnadsredovisningen.

Interna poster:

Interna poster är antingen övervälningsposter, interna köp och intern försäljning eller hyrning. Interna poster elimineras i den externa resultaträkningen, men de inkluderas i kostnaderna enligt serviceklass.

Interna köp och intern försäljning:

Utgifterna och inkomsterna i den interna fakturering samt interna hyror ingår i budgetanslag och är prestationsbaserade. Köparen kan påverka volymen hos de prestationer som faktureras genom att minska eller öka användningen av den interna tjänsten. Interna prestationer faktureras till ett pris som man kommit överens om på förhand. Interna utgifter och inkomster kan separeras från externa affärstransaktioner med hjälp av en motpartskod.

Prestation:

En produkt eller en tjänst som organisationen producerar eller köper. Mängden prestationer är måttet på tjänstens volym.

Begreppen utgift och inkomst i budgeten:

Med budgetutgifter avses användningen av pengar under ett budgetår. Verksamhetsutgifter, investeringsutgifter, amorteringar på lån, beviljade lån och öknings i andra fordringar är exempel på budgetutgifter. Verksamhetsutgifter orsakas av löner och lönebikostnader, köp av material och tjänster, understöd samt räntor och andra finansiella kostnader. Investeringsutgifter är anskaffningsutgifter för tillgångar bland bestående aktiva och investeringar i form av eget kapital. Verksamhets- och investeringsutgifterna tas in i budgeten enligt prestationsgrunden.

Budgetinkomster är källor till inkomster under budgetåret, som statsandelar, försäljnings-, avgifts- och andra verksamhetsinkomster samt upplåning. Försäljningsinkomster kan vara ersättningar som tagits ut för prestationer inom landskapets affärsverksamhet samt inkomster från försäljning av sådana produkter vars syfte är att täcka produktionskostnaderna. Avgiftsinkomster är sådana av produkter förorsakade avgifter som med stöd av lag eller enligt ett myndighetsbeslut har fastställts lägre än produktionskostnaderna.

Produktklassificering:

Produkter är varor eller tjänster eller en kombination av dessa som åstadkommit i produktionsverksamheten. Produkter som överlåtits till en medborgare eller till en annan kund utanför organisationen är slutprodukter ur landskapets synvinkel. Prestationer som överläts från en enhet till en annan inom landskapets produktionsorganisation är mellanprodukter. Produkter inom samma serviceområde kan bilda en produktgrupp. En produkt eller en produktgrupp kan definieras enligt kundtyp.

En produkt utgör ett redovisningsobjekt när kostnaderna hänförs till ett produktkostnadsställe som bildats av produkter av samma slag. Då fås produktens enhetspris genom att man dividerar totalkostnaderna för nämnda kostnadsställe med den verkliga produktvolymen eller den kalkylmässiga produktvolymen. På den mest exakta nivån av produktklassificeringen är redovisningsobjektet en prestation som kan avse en färdig produkt, men också en mellanprodukt, dvs. en produktionsfaktor för en färdig produkt eller en halvfärdig produkt.

Funktion:

En fas av en kontinuerlig verksamhet.

JUHITA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

Extern rapportering:

Att producera och lämna in lagstadgade ekonomiska rapporter och andra rapporter i strukturerat format till den som samlar in informationen, t.ex. bokslutskalkyler (resultaträkningar och finansieringskalkyler, balansräkning) samt ekonomisk statistik.

Övervältringsmetod:

I övervältringsmetoden fördelas de indirekta kostnaderna på redovisningsobjekten i slutet av redovisningsperioden enligt fördelningsgrunder som fastställts på förhand. Vid övervältringsmetoden grundar sig fördelningen av kostnaderna inte på den verkliga användningen, utan de fördelas kalkylmässigt. De poster som ska övervältras ingår inte i något budgetanslag och den enhet som ansvarar för en viss uppgift kan inte omedelbart påverka beloppet av de kostnader som övervältras på den.

Klassificering enligt ansvarig enhet:

Klassificering som grundar sig på de ansvariga enheterna i en organisation är ett vanligt sätt att klassificera kostnader och intäkter. Då utgör redovisningsskyldigheten eller resultatansvaret på basis av budgeten eller dispositionsplanen, eller överföringsprissättningen mellan produktionsenheterna grunden för klassificeringen.

Intäkterna och kostnaderna t.ex. inom den specialiserade sjukvården och primärvården hänförs vanligtvis specifikt till ett sjukhus och en vårdenhets. Inom den specialiserade sjukvården kan t.ex. anesthesiologi, fysiatri, fysioterapi och kirurgi vara redovisningsobjekt.

Indirekta kostnader:

Klassificeringen av kostnader i direkta och indirekta kostnader grundar sig på en redovisningsteknik där kostnaderna hänförs till redovisningsobjekt enligt orsaksprincipen. Direkta kostnader kan hänföras till redovisningsobjektet direkt utifrån användningen av en produktionsfaktor. En uppgifts direkta kostnader är vanligtvis löner för det arbete som utförs, köpta tjänster samt material och förnödenheter som kan hänföras enligt en faktura. Direkta kostnader är ofta rörliga kostnader. Till en uppgift kan man också direkt hänföra slutproduktstjänster som köpts av andra producenter och som landskapet har till uppgift att förmedla vidare till sina kunder. Sådana kostnader är bl.a. köp av s.k. kundtjänster. Understöd som landskapet beviljar kan också hänföras direkt till en viss uppgift.

Inom den offentliga förvaltningen betraktas som en direkt kostnad i allmänhet en sådan kostnad som på någon grund kan hänföras direkt till en uppgift. I ett företags kostnadsredovisning förutsätter en direkt kostnad vanligtvis att kostnaden direkt kan hänföras till en produkt, en kund eller ett annat redovisningsobjekt. Direkta kostnader kan hänföras antingen genom att man konterar köpverifikat (externa och interna) direkt till redovisningsobjektet eller genom s.k. direkt kostnadsfördelning. Förutsättning för det senare nämnda förfaringsättet är att man vet hur mycket resurser (t.ex. förnödenheter eller arbetstid) som använts för att producera prestationen. Exempelvis kan personalkostnader fördelas enligt arbetstimmarna direkt på redovisningsobjekt.

Indirekta kostnader:

Indirekta kostnader är kostnader som inte kan hänföras till redovisningsobjektet direkt på basis av användningen av en produktionsfaktor, en förmedlad prestation (t.ex. kundtjänst) eller annan genuin fördelningsgrund eller skyldighet.

Vid fördelningen av indirekta kostnader tillämpas ett indirekt förfarande där kostnaderna först hänförs till mellankostnadsställen, varifrån de enligt den valda fördelningsgrunden hänförs vidare till de slutliga redovisningsobjekten.

JUHITA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

Vid indirekt kostnadsfördelning känner man bara till att resurserna (t.ex. administrativa tjänster) över huvud taget behövs för produktionen av en prestation. Därvid är direkt divisionskalkylering, ekvivalenskalkylering och påläggskalkylering möjliga metoder för att hänföra kostnaderna.

Vid redovisning av kostnaderna per prestation kan t.ex. direkta kostnader, antalet anställda, antalet bokförda transaktioner eller utrustningens omfattning utgöra fördelningsgrunden. Syftet är att man med hjälp av den valda fördelningsgrunden ska kunna hänföra kostnaderna i enlighet med orsaksprincipen.

Mellanprestation (mellanprodukt):

En mellanprestation är en tjänst som införskaffats för att bli en del av den egna serviceproduktionen. Att städningen lagts ut på entreprenad är ett exempel på en mellanprodukt/-prestation som köpts som en del av hälsovården. Tjänster som tillhandahålls kunderna direkt är slutprodukter, inte mellanprestationer.

2 Indirekta fördelningsmetoder

I kostnadsredovisningen och i bokföringen kan direkta kostnadsposter hänföras direkt genom kontering till redovisningsobjektet. Om flera olika redovisningsobjekt använder en gemensamma produktionsfaktor blir man tvungen att beträffande kostnaderna för denna produktionsfaktor att tillämpa indirekta fördelningsmetoder. De vanligaste bland dessa är divisionskalkylering, ekvivalenskalkylering, påläggskalkylering och aktivitetsbaserad kalkylering. Alla dessa fördelningsmetoder grundar sig på att man känner till eller kan uppskatta hur mycket som behövs av de gemensamma resurserna för att åstadkomma en prestation.

Följande är exempel på produktionsfaktorskostnader som ska fördelas på olika tjänster enligt en kalkylmässig fördelningsgrund: förvaltning, samtjänster, bokföring, löneräkning och kostnader för gemensamma lokaler, maskiner och anordningar. Kostnaderna för nämnda produktionsfaktorer kan hänföras med olika metoder och med iakttagande av orsaksprincipen och rimlig exakthet.

Ett problem vid kostnadsredovisningen är interna köp av stödtjänster i anslutning till verksamheten. Om interna fakturering inte tillämpas över huvud taget, kan man inte på ett tillförlitligt sätt utreda värdet av de interna stödtjänsterna och de förvaltningskostnader som ingår i dem. Det rekommenderas därför att man beträffande interna stödtjänster i så hög utsträckning som möjligt tillämpar en prestationsbaserad intern fakturering som grundar sig på produktifiering.

Rikligt med information om verksamheten, ekonomin och prestationerna sparas automatiskt i landskapens datasystem. Dessa uppgifter kan vara till hjälp när man funderar på grunderna för fördelningen av kostnaderna. Uppgifter som sparas automatiskt är i nyckelposition när det gäller att automatisera indirekta fördelningsfaktorer och kostnadsredovisningen. Användningen av digital information och redovisningen kan automatiseras medan det är svårare att registrera uppgifter som samlas in för hand eller på papper. Externa rapportering av ekonomisk information förutsätter automatisering av redovisningen.

De indirekta fördelningsmetoderna som beskrivs i denna bilaga är alternativa sätt att hänföra kostnaderna. Vilken metod som lämpar sig bäst beror på redovisningssituationen och ursprungsdata för kostnadsredovisningen.

Redovisningsteknik:	Lämpar sig för:	Exempel:	Fördelar/nackdelar:
Divisionskalkylering	Likartade produkter	En lektion inom den allmänna undervisningen	Enkel/Lämpar sig bara för likartade produkter
Ekvivalenskalkylering	Likartade produkter men användningen av resurser avviker	Flera måltider från samma tillredningslinje	Enkel/Lämpar sig inte om produkterna avviker mycket från varandra beträffande produktionsstrukturen

JUHITA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

Påläggskalkylering	Produkter som avviker från varandra	Pålägg för allmänna administrationskostnader	Enkel/I stora drag
Aktivitetsbaserad kalkylering (ABC-kalkylering)	Komplicerad process där andelen allmänna kostnader är stor	Kostnad per patient	Exakt/Kräver mycket arbete

Tabell 1. Egenskaper hos de indirekta fördelningsmetoderna.

2.1 Divisionskalkylering

Divisionskalkylering är den enklaste tillämpningen inom kostnadsredovisning. Den lämpar sig för sådan produktion där det inte finns några betydande skillnader mellan produkterna. Divisionskalkylering kan således tillämpas i situationer där produkten av redovisningsobjekten (produkterna) är så pass lika att kostnaderna kan fördelas enligt mängden prestationer direkt på redovisningsobjekten.

Vid divisionskalkylering räknas alla kostnaderna för kostnadsstället ihop. Prestationernas omfattning utreds och därefter fås kostnaden per prestation genom att dividera kostnaderna med volymen.

Kostnad per prestation = Totalkostnader / volym

Divisionskalkylering är bristfällig i situationer där en enhet producerar olika slags prestationer. Om prestationerna inte avviker från varandra beträffande kostnadsstrukturen, men de förutsätter olika mängder resurser, kan man tillämpa ekvivalenskalkylering eller hänföra kostnaderna enligt tekniken påläggskalkylering (allmänna kostnadspålägg) eller aktivitetsbaserad kalkylering.

2.2 Ekvivalenskalkylering

Ekvivalenskalkylering är en specialteknik inom direkt divisionskalkylering där man fastställer s.k. ekvivalenstal eller viktcoefficients för prestationer som påminner om varandra och genomgår en likartad tillverkningsprocess men i något avseende avviker från varandra. De prestationsbestämda viktcoefficienterna beskriver olika prestationers inbördes förhållande beträffande resursanvändningen.

Ekvivalenstal (viktcoefficients)

Ekvivalenstalen beskriver förhållandet mellan kostnader som olika prestationer ger upphov till. För att underlätta beräkningarna ges en prestation (t.ex. den prestation som förbrukar minst produktionsfaktorer) ekvivalenstalet 1 och de övriga prestationerna ställs i förhållande till den. Huvudsaken är att ekvivalenstalen beskriver det uppskattade förhållandet mellan kostnaderna. Ekvivalenttalet kallas också fördelningstal eller vikt. Vid ekvivalenskalkylering är slutresultatet detsamma om förhållandet mellan ekvivalenstalen är desamma: t.ex. ger talparen (2:1,5), (3:2) samma (15:10) slutresultat.

Exempelvis i en jämförelse av dagvården kan serviceproduktionen i daghemmen göras jämförbar med hjälp av omräkning till kalkylmässiga vård dagar bl.a. med följande koefficienter:

Barngrupp	Ekvivalenskoefficient
0–2-åriga barn i heldagsvård	1,75
0–2-åriga barn i halvdagsvård	1,75
Barn över 3 år i heldagsvård	1
Barn över 3 år i halvdagsvård	0,54
Barn som behöver särskilt stöd	1

JUHTA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

Användningen av andra resurser har inte tagits i beaktande i koefficienterna. Ett tre år fyllt barn som är i halvdagsvård orsakar ofta mer personal-, förvaltnings-, fastighets- och matkostnader än 0,54 gånger jämfört med kostnaderna för ett barn i heldagsvård. Kostnaderna för lokalerna fungerar inte heller enligt dessa koefficienter.

Beräkning av prestationskostnaderna

Prestationerna omräknas först enligt ekvivalenstal så att de blir jämförbara. Därefter beräknas kostnaderna för en jämförbar enhet med hjälp av divisionskalkylering. Av kostnaderna för en jämförbar enhet fås kostnaderna för prestationerna genom att man multiplicerar deras enhetskostnad med ekvivalenstalet.

Ekvivalensenhetens kostnad per prestation = Totala kostnader / Mängden ekvivalensenheter

Kostnad per prestation

Ekvivalenskoefficient * Ekvivalensenhetens kostnad per prestation

Kalkylerna kan tillämpas på motsvarande sätt som vid direkt divisionskalkylering. Vid en minimikalkyl divideras de rörliga kostnaderna med mängden ekvivalensenheter, vid genomsnittskalkyl och normalkalkyl beaktas alla kostnader. Genomsnittskalkyler och normalkalkyler skiljer sig i fråga om mängden ekvivalensenheter som fungerar som divisor för de jämförbara fasta kostnaderna. Vid en genomsnittskalkyl divideras de totala kostnaderna med mängden ekvivalensenheter under redovisningsperioden. Vid en normalkalkyl divideras de fasta kostnaderna med medelvärdet eller medeltalet av ekvivalensenheterna under flera år.

Exempel på ekvivalenskalkylering:

På ett sjukhus utför läkare och sjukskötare olika krävande vårdåtgärder. Jämfört med sjuksköterna orsakar läkare kostnader enligt förhållandet 1,5:1, dvs. ett läkarbesök orsakar 50 % mer kostnader än ett besök hos sjuksköterskan. Under redovisningsperioden görs 120 läkarbesök och 150 besök hos sjuksköterska. Kostnader uppkommer enligt följande: rörliga kostnader 200 000 euro och fasta kostnader 150 000 euro.

Vårdbesöken görs jämförbara så här:

Antalet läkarbesök: $120 * 1,5 = 180$

Antalet besök hos sjuksköterska $150 * 1 = 150$

Sammanlagt 330 ekvivalensbesök

Kostnaderna för ett ekvivalensbesök beräknas enligt genomsnittskalkylen: $350\,000 \text{ euro} / 330$ ekvivalensbesök = 1 060,61 euro/besök. Även andra prestationskalkyler kan användas beroende på redovisningssituationen.

Till sist beräknas kostnaderna per prestation:

besök hos sjuksköterska 1 060,61 euro/besök (= $1\,060,61 \text{ euro} * 1$)

besök hos läkare 1 590,91 euro/besök (= $1\,060,61 \text{ euro} * 1,5$)

Kontroll av resultaten:

Antal besök hos sjuksköterska * priset för ett besök = $150 * 1\,060,61 \text{ euro} = 159\,090,90 \text{ euro}$

Antal besök hos läkare * priset för ett besök = $120 * 1\,590,91 \text{ euro} = 190\,909,10 \text{ euro}$

JUHITA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

Sammanlagt 350 000 euro, vilket motsvarar de totala kostnaderna. Avsikten är att visa att alla kostnader har hänförs antingen till besök hos läkare eller till besök hos sjuksköterska.

Ekvivalenskalkyleringens tillämplighet

Ekvivalenskalkylering är ett tämligen enkelt beräkningssätt. När produktionen är tillräckligt likartad, ger metoderna ett tillräckligt exakt resultat med ett litet räknearbete. Det är anledning att noggrant pröva ekvivalenskoeficienternas värden eftersom de väsentligt påverkar resultatet av kalkyleringen. Ett alternativ är också att utreda kostnadsvikterna enligt en mer exakt kostnadsredovisningsmetod och använda på så sätt erhållna kostnadsvikter under några års tid. Det ger tämligen exakt information med rimligt besvär, under förutsättning att inga väsentliga förändringar sker i verksamhetssätten.

Tillämpningen av ekvivalensfaktorer kan kombineras med automatisk kalkylering, där ett datasystem utför den kostnadsredovisning som stöder externa rapportering med hjälp av ekvivalenskoeficienter som fastställts på förhand. De som ansvarar för kalkyleringen ansvarar då för att regelbundet se över koeficienternas värden. Externa koeficienter kan användas vid kalkyleringen, men då antas det att olika prestationer har exakt samma kostnadsstruktur.

Till skillnad från divisionskalkylering kan skillnader mellan olika produkter beaktas vid ekvivalenskalkylering. Ekvivalenskalkylering lämpar sig emellertid inte så bra för verksamhet där produkterna avviker från varande med hänsyn till produktionsstrukturen. Om samma uppgift producerar två olika produkter, och den ena produkten i huvudsak tillverkas med maskiner och anläggningar och den andra med mänskliga insatser, kan det ifrågasättas om produkternas självkostnadsvärde kan beräknas enligt ekvivalenskalkyleringsmetoden och särskilt divisionskalkyleringsmetoden.

2.3 Påläggskalkylering

Vid påläggskalkylering hänförs indirekta kostnader med hjälp av sådana direkta kostnader som kan hänföras direkt till redovisningsobjekten. De indirekta kostnaderna hänförs till redovisningsobjekten med hjälp av allmänna kostnadspålägg. Vid aktivitetsbaserad påläggskalkylering hänförs kostnaderna med hjälp av aktiviteter.

Påläggskalkylering kan också tillämpas i situationer där divisionskalkylering inte är ett lämpligt alternativ, t.ex. om prestationerna är för olika varandra. Vid beräkningen av ett allmänt kostnadspålägg ska man först reda ut beloppet av de allmänna kostnaderna samt fördelningsgrunden som fördelar dem på prestationerna enligt orsaksprincipen. Fördelningsgrunden ska vara kvantitativt mätbar.

Förhållandet mellan kostnaderna och prestationerna bör vara konsekvent och bestående. Verksamhetens direkta kostnader eller totala kostnader, hur många timmar maskiner eller anordningar är i drift eller antalet besök kan användas som fördelningsgrund. Om fördelningsgrunden är de direkta kostnaderna, kan det allmänna kostnadspålägget räknas ut med följande formel:

Allmänt kostnadspålägg = Redovisningsperiodens indirekta kostnader / Redovisningsperiodens direkta kostnader

Fördelningsgrunden för det allmänna kostnadspålägget behöver inte vara densamma för alla kostnadsställen: ett kostnadsställe kan tillämpa den fördelningsgrund som vid var tid bäst beskriver sambandet mellan kostnaderna och prestationerna. Ett allmänt kostnadspålägg kan fastställas antingen genom att man mäter mängden prestationer och dividerar de allmänna kostnaderna med mängden, varvid värdet på det allmänna kostnadspålägget anges som absoluta enheter, t.ex. euro per besök eller euro per drifttimmen hos en maskin. Ett annat alternativ är att mäta mängden prestationer i pengar. Då anges det allmänna kostnadspåläggets värde som ett relativt procenttal, t.ex. procent av de direkta arbetskostnaderna.

Totalkostnaderna för en prestation fås genom att man räknar ihop prestationens direkta kostnader och de kostnader som hänförs till prestationen med hjälp av allmänna kostnadspålägg från andra kostnadsställen

JUHITA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

som medverkat i tillverkningen av prestationen. Allmänna kostnadspålägg är i princip mycket nära principen om intern fakturering: ett allmänt kostnadspålägg är det pris enligt vilket enskilda prestationer debiteras för indirekta kostnader. Priset kan vara i formen euro per enhet eller ett procentuellt pålägg till andra kostnader.

Fördelning enligt orsaksprincipen

Vid prestationsbaserad kostnadsredovisning är det i allmänhet tillräckligt att man iakttar rimlig exakthet. Strävan efter överdriven exakthet kan orsaka oskäligt mycket arbete jämfört med den nytta som man får av ett något bättre slutresultat. Å andra sidan kan en för inexakt fördelning av kostnaderna som värst leda till ett felaktigt redovisningsresultat och därigenom till fel beslut. Man bör särskilt tänka på rimligheten i fråga om sådana kostnadslag vars andel av de totala kostnaderna är liten. Det är inte alltid ändamålsenligt eller ens möjligt att reda ut den exakta orsaksprincipen. Kostnaderna t.ex. för vattenförbrukningen är små uttryckt i euro, och därför lönar det sig att fördela kostnaderna för vattnet enligt en enkel fördelningskoefficient och inte utreda vattenförbrukningen separat för varje kostnadsställe.

Exempel 1. Fördelning av förvaltningskostnader med hjälp av ett allmänt kostnadspålägg

Förvaltningsutgifterna för ett affärsverk inom social och hälsovården hänförs till de tjänster som affärsverket producerar. Det antas att förvaltningen bara fördelas på tre olika redovisningsobjekt: den specialiserade sjukvården, direktvalstjänster och räddningsväsendet. Egna allmänna kostnadspålägg beräknas både för personalförvaltningen och den övriga förvaltningen.

Steg 1: Utgifterna och inkomsterna för affärsverkets allmänna förvaltning utreds. Den allmänna förvaltningen omfattar en måltidstjänst vars uppgifter uppgår till 3,5 miljoner euro. I exempel ska bara förvaltningsutgifterna fördelas enligt påläggskalkylering. Därför tas måltidstjänsten bort från de utgifter som ska fördelas och fördelas separat i förhållande till antalet måltider genom intern fakturering. Måltidstjänsten avskiljs således utanför denna granskning. I princip bör förvaltningen hänföras även till de interna stödtjänstenheterna, för att den interna prissättningen inte ska förvrängas.

Centralförvaltningens utgifter	8 miljoner euro
Måltidstjänst	3,5 miljoner euro
Förvaltning som ska fördelas	4,5 miljoner euro

Steg 2: Beslut fattas om fördelningsgrunderna. Av förvaltningskostnaderna är 0,5 miljoner euro personalförvaltning, som fördelas i förhållande till personalutgifterna. Återstoden av förvaltningen, 4,0 miljoner euro fördelas med utgångspunkt i externa verksamhetsutgifter.

Steg 3: De direkta kostnaderna för tjänsterna utreds.

Den specialiserade sjukvården: den egna produktionens direkta externa verksamhetskostnader 20 miljoner euro (varav personalutgifterna är 15 miljoner euro).

Direktvalstjänster: direkta externa verksamhetsutgifter för den egna produktionen 4 miljoner euro (varav 3 miljoner euro personalutgifter), köp av kundtjänster 8 miljoner euro. Sammanlagt 12 miljoner euro.

Räddningsväsendet: direkta externa verksamhetsutgifter för den egna produktionen 2 miljoner euro (varav 1 miljon euro personalutgifter).

Steg 4: De allmänna kostnadspåläggen kalkyleras.

Allmänt kostnadspålägg för personalförvaltningen $0,5 / (15 + 3 + 1) = 2,6 \%$

JUHTA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

Allmänt kostnadspålägg för den övriga förvaltningen: $4 / (20 + 12 + 2) = 11,8 \%$

Steg 5: Förvaltningskostnaderna fördelas.

Den specialiserade sjukvården:

Övrig förvaltning: $20 \text{ mn } \text{€} * 11,8 \% = 2,36 \text{ mn } \text{€}$

Personalförvaltning: $15 \text{ mn } \text{€} * 2,6 \% = 390 \text{ 000 } \text{€}$

Direktvalstjänster:

Övrig förvaltning: $12 \text{ mn } \text{€} * 11,8 \% = 1,42 \text{ mn } \text{€}$

Personalförvaltning: $3 \text{ mn } \text{€} * 2,6 \% = 78 \text{ 000 } \text{€}$

Räddningsväsendet:

Övrig förvaltning: $15 \text{ mn } \text{€} * 11,8 \% = 236 \text{ 000 } \text{€}$

Personalförvaltning: $1 \text{ mn } \text{€} * 2,6 \% = 26 \text{ 000 } \text{€}$

Totalt = $4,5 \text{ mn } \text{€}$

Redovisningsobjektens direkta kostnader multipliceras med de allmänna kostnadspåläggen. Om kraftiga avrundningar har gjorts i procenttalen för de allmänna kostnadspåläggen kommer den förvaltning som övervältrats på redovisningsobjekten inte nödvändigtvis att summeras ned till den förvaltningssumma som ska fördelas.

2.4 Aktivitetsbaserad kalkylering (ABC-kalkylering)

Begreppen inom ABC-kalkylering motsvarar till största delen begreppen i den övriga kostnadsredovisningen. Vid ABC-kalkylering tillämpas emellertid vissa begrepp som är ovanliga inom den övriga redovisningen.

- Kostnadsdrivare kommer från den engelska termen *cost driver* och avser principen om att hänföra kostnader.
- Redovisningsobjekt är objekt som kostnader hänförs till. Redovisningsobjekten väljs ut enligt målen för redovisningen. Ett redovisningsobjekt kan vara t.ex. en produkt, en enhet eller en avdelning.
- Resurser är delfaktorer som behövs för verksamheten, som material, förnödenheter, arbetskraft, maskiner, anordningar och lokaler. Resurserna gör det möjligt att utföra aktiviteter och användningen av resurser innebär kostnader.
- Resursdrivare är drivare som används för att hänföra resurskostnader när kostnader ska hänföras till aktiviteter. Uppskattad eller uppmätt disponering av tiden är ett exempel på en drivare.
- Aktiviteter är olika faser av en produktionsprocess. Aktiviteter kan definieras på flera olika nivåer och med olika exakthet, men vid kostnadsredovisningen är det viktigt att avgränsa antalet aktiviteter så att redovisningen är rimlig och inte blir för tungrodd.
- Aktivitetsdrivare är drivare för att hänföra aktivitetsbaserade kostnader. Med hjälp av aktivitetsdrivare kan en kostnad som knyter an till en aktivitet styras till redovisningsobjekten.
- En aktivitetskedja (produktionskedja) består av aktiviteter som behövs för tillverkningen av en produkt. Aktivitetskedjan fås fram genom att man sammanställer en lista på aktiviteterna och klargör förhållandena mellan dem.

2.4.1 Princip för ABC-kalkylering

ABC-kalkylering avviker från de andra metoderna särskilt i det att kostnaderna i den andra metoderna ofta fördelas med hjälp av kostnadsställen. ABC-kalkylering utgår däremot från resursspecifika kostnader som hänförs till redovisningsobjekten via aktiviteter. Om verksamhetsprocessen är enkel, ger ABC-kalkylering inte nödvändigtvis något mervärde jämfört med sedvanliga kalkyler, men särskilt vid serviceproduktion går olika funktioner och processer på varandra enligt invecklade mönster, och då kan det vara mer motiverat att utreda och hänföra kostnaderna via aktiviteter.

Principen för ABC-kalkylering framgår av figuren nedan. ABC-kalkylering kräver något mer arbete än de andra metoderna i och med att kostnaderna hänförs två gånger: först från resurserna till aktiviteterna och därefter från aktiviteterna till redovisningsobjekten. I de andra metoderna för prestationsvis kostnadsredovisning hänförs kostnaderna direkt till redovisningsobjekt. Också vid ABC-kalkylering kan t.ex. material och förnödenheter vara sådana kostnader som hänförs direkt till ett visst redovisningsobjekt – då kan granskningen på aktivitetsnivå passeras och kostnaden hänförs direkt till redovisningsobjektet.

Vid ABC-kalkylering är man ofta också intresserad av de totala kostnaderna för varje enskild aktivitet. Då ska även sådana kostnader, som skulle kunna hänföras direkt till redovisningsobjekten, först fördelas på aktiviteterna och i ett senare skede hänförs till redovisningsobjekten.

Användningen av resurser medför kostnader som hänförs till aktiviteterna via resursdrivare. Det kan finnas högst så många resursdrivare som det finns olika resurser. I allmänhet är det bättre med ett mindre antal drivare: två eller flera kostnader i anslutning till en resurs kan hänföras till aktiviteterna med samma drivare. När kostnaderna har fördelats på aktiviteterna hänförs de vidare till redovisningsobjekten med hjälp av aktivitetsdrivare (och av dem får det finnas högst lika många som antalet aktiviteter).

Möjligheterna att tillämpa ABC-redovisning är i hög utsträckning desamma som vid traditionella metoder för kostnadsredovisning: en ABC-kalkyl kan användas i kalkyler över prissättningskalkyler och kostnadsvarsighetskalkyler för en avgiftsbelagd verksamhet samt i beslutfattande där man väljer mellan att köpa en tjänst eller en nytting och att själv producera en sådan. En aktivitetsbaserad granskning är ofta till hjälp också när man granskar en anpassning av verksamheten, särskilt i situationer där en enskild del (aktivitet) av produktionsprocessen ska läggas ut på entreprenad.

2.4.2 ABC-kalkylering jämfört med andra metoder

Vid ABC-kalkylering fördelas de allmänna kostnaderna via aktiviteter, varvid de kan hänföras mer exakt till produkterna än vid andra produktkostnadsmetoder. Skillnader mellan produkter och produktgrupper kan beaktas bättre när man tillämpar ABC-kalkylering. Samtidigt är beräkningsprocessen något mer komplicerad, och därför kan man inte generellt säga om de fördelar som uppnås med hjälp av ABC-kalkylering, dvs. ett mer exakt slutresultat, motsvarar det besvär som den besvärligare beräkningen medför.

På det hela taget kan man säga att ABC-kalkylering lämpar sig bättre för sådan produktion där processerna är mer komplicerade, dvs. det finns många olika produktionsfaser och många skillnader mellan produkterna. Vid produktion med enkel tillverkning ger de andra metoderna ofta ett tillräckligt exakt slutresultat med mindre räknearbete.

En speciell fördel med ABC-kalkylering är att den ger en bra bild av de aktiviteter som knyter an till produkterna, vilket kan främja planeringen av processen. Synvinkeln förskjuts direkt till planeringen av verksamheten och funktionerna, varvid diskussionerna om kostnaderna för olika aktiviteter tidigareläggs. På det sättet kan t.ex. uppskattningar om en kommande förändring i antalet kunder liksom andra prioritetsfrågor bättre tas i beaktande redan i förväg när man tillämpat ABC-kalkylering. Kostnadseffekterna av en anpassning av varje enskild aktivitet kan konstateras utifrån resultaten av ABC-kalkyleringen.

JUHITA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

Vid granskningen av en anpassning underlättas beslutsfattandet av att aktiviteterna som ingår i ABC-kalkyleringen graderas i angelägenhetsordning. Vid granskningen av de olika aktiviteterna kan man upptäcka att det finns aktiviteter som kan skäras ned utan att de övriga aktiviteternas produktionsförmåga påverkas. Å andra sidan kan man upptäcka aktiviteter som kan ge en så stor positiv effekt som möjligt bara de tilldelas mer resurser.

Med hjälp av aktivitetsgranskningen kan man också upptäcka s.k. flaskhalsar, dvs. hinder i någon aktivitet som har negativa effekter för hela produktionsprocessen. Flaskhalsar av det här slaget kan uppkomma t.ex. om hela verksamheten skärs ned enligt "osthyvelsprincipen", dvs. de resurser som står till förfogande skärs ned jämt över varje aktivitet.