

KAPITEL 8

Danske erfaringer med aktivitetsbaseret økonomistyring

Per Nikolaj Bukh & Poul Israelsen

Det er i denne bog beskrevet, hvorledes seks danske virksomheder har arbejdet med ABC-konceptet gennem kortere eller længere tid. Fælles for dem alle er, at de har adopteret konceptets idé og fortsat arbejder med implementering og videreudvikling heraf. Bogen indeholder altså ikke eksempler på virksomheder, som på et eller andet tidspunkt har vurderet ABC's potentiale, men forkastet det, og heller ikke virksomheder, som har påbegyndt implementeringen, men efterfølgende opgivet det. Dansk erhvervsliv indeholder eksempler på begge typer, men det er ikke lykkedes os at få repræsentanter for disse virksomheder til at deltage. De rapporterede erfaringer og dette kapitels tværgående resumé og analyser må derfor ses på den baggrund.

De deltagende virksomheder har undervejs i implementeringen mødt forskellige udfordringer, men beretter generelt, at de har fået stort udbytte af at arbejde med ABC. I dette kapitel fremdrages en række af de forhold, som de enkelte kapitlers forfattere har lagt vægt på ved på tværs af virksomhederne at sammenfatte bogens kapitler i følgende ni overskrifter:

- Hvorfor og hvor permanent implementere ABC?
- ABC-modellens dækning af hele eller dele af organisationen

- Fremgangsmåde ved identifikation af aktiviteter
- Omkostningsfordeling fra ressourcer til aktiviteter
- Fordeling fra aktiviteter til omkostningsobjekter
- Modellering af ledig kapacitet
- Hierarkier i aktiviteter/omkostningsobjekter
- Modellens vedligeholdelse og IT-understøttelse
- Organisering af ABC-modellens udvikling og drift

8.1 Hvorfor og hvor permanent implementere ABC?

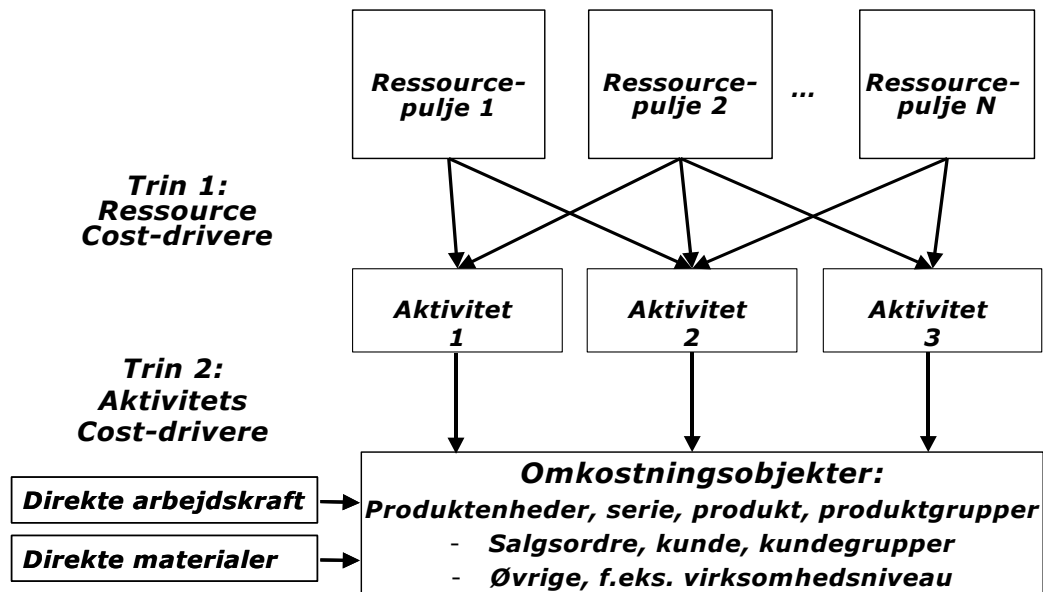
Når man ser anvendelser af ABC præsenteret i litteraturen fremgår det, at ABC kan anvendes til flere forskellige formål men også, at ikke alle formål nødvendigvis kan opfyldes med det samme ABC-system. En hoveddistinktion går her på forskellen mellem strategiske og operationelle anvendelser. Det primære formål er væsentligt at holde sig for øje, idet det har afgørende betydning for de designvalg, der skal træffes.

Et andet væsentligt forhold er, hvor permanent ABC ønskes implementeret. Skal det i første omgang alene gennemføres for at vurdere, om ABC-informationerne giver anledning til revurdering af virksomhedens strategi og/eller omkostningseffektivitet i aktivitetsgennemførelsen, eller skal ABC-systemet sættes i drift og eventuelt erstatte eksisterende systemer og rutiner? Disse to emner behandles i det følgende.

8.1.1 Strategisk eller operationel ABC?

Populært sagt fokuserer den operationelle anvendelse af ABC på »at gøre tingene rigtig«, mens den strategiske handler om »at gøre de rigtige ting« (Kaplan & Cooper 1998, p. 4ff). Den operationelle anvendelse sigter derfor på belysning af omkostningseffektiviteten og kvaliteten i proces- og aktivitetsudførelsen, og kan derfor give input til vurdering af behovet for procesforbedringer eller ligefrem rekonfigurering af processer og aktiviteter ved hjælp af for eksempel business process reengineering. Den strategiske anvendelse har primært til formål at belyse produkters, serviceydelsers og kunders træk

på virksomhedens aktiviteter og deraf afledte omkostninger med henblik på at vurdere lønsomheden af produkter og kunder og kombinationer heraf. Strategisk ABC-information kan derfor give input til overvejelser om markedssegmentering, ændringer i kunderelationer og distributionskanaler, og eventuelt ændret prissætning af produkter og serviceydelser.



Figur 8.1: ABC-regnskabets grundstruktur
(Kilde: Bearbejdet fra Kaplan & Cooper 1998, p. 84)

Den operationelle anvendelse af ABC stiller ikke krav om fordeling af aktivitetsomkostningerne til omkostningsobjekterne. I forhold til kapitels 1's figur 1.2 (der her er gengivet som figur 8.1) stilles der derfor kun krav om omkostningernes identifikation i det første trin, dvs. identifikation af aktivitetsomkostninger pr. aktivitet. Dog har man som grundlag for bedømmelse af omkostningseffektiviteten og kvaliteten også behov for at kende mængden af cost drivere pr. aktivitet, men altså ikke hvilke produkter eller kunder, der foranlediger disse træk. På dette felt reduceres således den operationelle ABC-models informationsbehov. På den anden side stiller den operationelle model typisk krav om en nøjere specifikation af aktiviteter, idet stor heterogenitet af handlinger i samme aktivitet vanskeliggør operationel anvendelse af informationen. Til gengæld forøges herigennem antallet af modellens akti-

viteter og aktivitetsomkostningspuljer, hvorved modellens informationsbehov og kompleksitet øges.

Hovedparten af bogens virksomhederne har som udgangspunkt haft til formål at anvende ABC strategisk. Det er således tilfældet hos DSB, Milliken Denmark, Novozymes og SonionMicrotronics, hvor hovedsageligt lønsomhedsanalyser vedrørende kunder, produkter og salgsdistrikter har været det primære fokus for implementeringen.

Årsagerne til at vælge et strategisk fokus er udtrykt forskelligt i de enkelte virksomheder. For DSB var årsagen et ønske om at fremskaffe mere præcis omkostningsinformation til prissætning i forbindelse med tilbudsgivning på licitation, men også et nyligt ministerielt regnskabsreglement, som påbyder regnskabsaflæggelse for produktsegmenter til de »fulde gennemsnitlige omkostninger« med henblik på at kunne dokumentere, at der ikke finder krydssubsidiering sted mellem kontraktrafik (statsstøttet) og konkurrenceudsatte (frie kommercielle) aktiviteter. I Milliken Denmark var årsagen, at virksomheden befandt sig i en situation med faldende indtjening, som krævede et bedre omkostningsmæssigt indblik i de – på daværende tidspunkt – mange produkter, og samtidig få indblik i indtjeningen på forskellige kunder.

Novozymes implementerer ABC ud fra et ønske om at skabe bedre information om rentabiliteten på kunder, industrier og regioner (man havde allerede en ABC-model i produktdimensionen), hvilket den eksisterende formelle omkostningsregistrering ikke afspejler på grund af et komplekst og uigenomsigtigt ressourcetræk på tværs af funktioner, processer og divisioner. Endelig var årsagen til implementering af ABC hos SonionMicrotronic et strategisk mål om – på rentabel vis – at blive førende på markedet for høreapparatkomponenter, hvilket indblik i enkelte produkters og kunders rentabilitet ville kunne understøtte.

I Post Danmark havde implementeringen primært et operationelt formål. ABC-modellen var her drevet af ønsket om at skabe indblik i omkostningsstrukturen i virksomhedens aktiviteter og processer således, at informationen fra modellen kan anvendes til forbedring af disse, og hvor en væsentlig kilde til mulige forbedringstiltag ligger i anvendelsen af informationerne til benchmarking mellem nogenlunde ens enheder.

Danske Banks ABC-arbejde indtager på nuværende tidspunkt en mellemstilling mellem strategisk og operationel anvendelse. Visionen med ABC i Dan-

ske Bank er klart en strategisk anvendelse, idet ABC på sigt skal understøtte og synliggøre værdiskabelsen på tværs af koncernen gennem opbygningen af en model, som understøtter lønsomhedsanalyser netop på tværs. Dette er også i samklang med Danske Banks ønske om, at ABC skal understøtte aflæggelsen af regnskab på forretningsområdeniveau. På den anden side indebærer bankens mange forretningsområder og organisatoriske opbygning, at der forekommer mange interne serviceydelser, hvilket skaber behov for gennemskuelige og pålidelige interne afregningspriser. Den tidligere opgørelse af de interne afregningspriser var i høj grad baseret på manuelle opgørelser og var derfor meget ressourcekrævende. Undertiden var den heller ikke udtømmende for ressourceforbruget i de interne ydelser, hvilket gav anledning arbitrære restuddebiteringer. Ydermere var metoden ikke ensartet i hele organisationen, hvilket skabte frustrationer. Bankens hidtidige arbejde med ABC har derfor primært været operationel, idet den successive opbygning af interne afregningsprismodeller har givet anledning til løbende procesforbedringer i de interne ydelser. På den anden side er en fuld udbygning af pålidelige interne afregninger en nødvendig forudsætning for at ABC kan understøtte totale segmenterede lønsomhedsanalyser på tværs i koncernens værdikæder.

En fællesnævner for alle seks virksomheder er, at uanset om formålet som udgangspunkt er af strategisk eller operationel karakter, så er de delformål, der er fastlagt på forhånd eller blevet identificeret eller muliggjort i løbet af projektet, af modsat karakter. Hvis hovedformålet har været strategisk, er der delformål af operationel karakter og vice versa.

I virksomhederne med strategisk ABC-fokus kommer de sekundære operationelle formål frem på forskellig vis. Dette dobbelte sigte er ovenfor beskrevet for Danske Banks vedkommende. Hos Novozymes kommer det til udtryk gennem en opdeling af aktiviteterne i værdi- og ikke-værdiskabende aktiviteter, som giver informatorisk baggrund for reallokering af ressourceindsatsen mellem disse, men også gennem et udtrykt ønske om intern benchmarking. I Milliken Denmark gav de første lønsomhedsanalyser af produkter anledning til, at man sanerede i antallet af råvarevarianter, ligesom man omlagde produktionsorganiseringen og produktionsplanlægningsprocessen for »at gøre tingene rigtigt«. I DSB kommer det operationelle sigte til udtryk ved, at modellen tillige skal bruges til at definere og følge op på indsatsområder for den løbende effektivisering af virksomheden, ligesom det er ambitionen på længere sigt, at de enkelte divisioner skal bruge delmodellerne decentralt i den

operationelle styring. I SonionMicrotronic var man i designfasen bevidst om, at den strategiske og den operationelle anvendelse stillede forskellige krav til aktivitetsbeskrivelsens detaljering. Den strategiske anvendelse fik topprioritet, men den operationelle brug blev søgt imødekommet gennem »differentieret detaljering«, idet man i nogle afdelinger gennemførte mere detaljerede aktivitetsbeskrivelser end i andre som funktion af aktivitetsområdets interesse og afdelingens placering i værdikæden. Et yderligere element i løsningen af prioriteringsproblemet var, at afdelingernes aktiviteter – efter ønske fra afdelingslederne – først blev konsolideret i modellen efter afdelingslederne havde fået indsigt i de mere disaggregerede aktiviteter og aktivitetsomkostninger.

I Post Danmark, hvor de operationelle styringsformål – via intern benchmarking – var de primære, har man med den nu opnåede fulde ABC-dækning af alle produkter, processer og organisationsenheder i logistikkæden fra afsender til modtager efterfølgende benyttet dataene til ad-hoc analyser af produkt- og kunderentabilitet.

8.1.2 Ad hoc eller permanent implementering af ABC?

En anden måde at se et ABC's formål på er, om den information, der genereres, skal bruges i forbindelse med en specifik analyse eller bestemte typer beslutninger, som virksomheden står overfor at skulle træffe. I sådanne tilfælde får beregningerne karakter af en engangs- eller *ad hoc* opgave. Alternativt kan der være tale om et ABC-system, der ønskes implementeret permanent i virksomheden, hvorfor der skal tages stilling til ABC-modellens samspil med virksomhedens økonomistyringssystem i øvrigt.

I bogen er der udelukkende præsenteret virksomheder, der angiver, at de ønsker at anvende ABC som en permanent del af virksomhedens økonomiske styring – dog med forskellige rapporteringsfrekvenser. Dette er ganske bemærkelsesværdigt, idet mange af de eksempler på anvendelse af ABC, der er præsenteret i den internationale litteratur, har karakter af specifikke engangsanalyser uden omfattende angivelse af, hvorledes virksomhedernes eksisterende økonomirapportering er ændret, eller hvordan systemet anvendes i den løbende drift.

En oplagt forklaring er naturligvis, at de deltagende virksomheder på ingen måde kan siges at være repræsentative for danske virksomheders ABC-anvendelse. Faktisk er vi i vores søgen efter potentielle bidragsydere til bogen

stødt på virksomheder, som netop har benyttet ABC til ad hoc analyser, men som på grund af tidspres ikke har kunnet deltage i projektet.

Permanensen i virksomhedernes ABC-implementeringer er blandt andet sikret gennem ledelsesmæssig opbakning, IT-mæssig understøttelse, og i flere tilfælde en formel organisationsmæssig forankring. ABC-modellerne er sat i drift med fastlagte tilbagevendende opdateringer. Dette er selvfølgelig i sig selv stærke indikationer på, at ABC er kommet for at blive i virksomhederne.

Spørgsmålet er imidlertid om ikke den egentlige lakmus-test for permanens ligger i, at ABC-modellen integreres i virksomhedernes øvrige økonomistyringssystem og erstatte de hidtil anvendte omkostningsbeskrivelser og omkostningskontroller og i den strategiske anvendelse de hidtil benyttede lønsomhedsanalyser af produkter og kunder.

I en artikel af Kaplan (1990) med titlen »the four-stage model of cost systems design« er forskellen mellem det tredje og det sidste og fjerde stadium, som er de eneste to ABC-stadier, netop, at ABC-informationer indgår i finansregnskabssystem og udgør grundlaget for årsregnskabet, ligesom det indgår som kernen i virksomhedens budgetterings- og løbende budgetkontrolsystem. Så længe den løbende ledelsesrapportering er hæftet op på de hidtil anvendte principper, kan der meget vel være diskrepans mellem signalerne, der sendes – og dermed de initiativer der iværksættes – på baggrund af disse henholdsvis de ABC-baserede rapporter.

I Danske Bank erstatter de successivt udviklede ABC-modeller for intern afregning de hidtil benyttede afregningsprincipper. I DSB bidrager det ministerielle regnskabsreglement til at sikre ABC's forbliven, om end det sker som supplement til årsregnskabet. Af Milliken Denmarks beskrivelse fremgår det, at ABC-informationer er indarbejdet i virksomhedens budgetgrundlag, budgetsytem og løbende ledelsesrapportering over produkt-/kundelønsomhed. ABC-analyserne er ganske vist ikke gennemført for alle funktionsområders omkostninger, men der, hvor de er – indirekte produktionsomkostninger og marketingomkostninger –, har de erstattet den hidtidig behandling af de pågældende omkostningsgrupper.

I de øvrige tre virksomheder får man ikke indtryk af samme type sikring af ABC's forbliven. I Novozymes' beskrivelse fremgår det eksplicit, at ABC blandt andet benyttes til »udfordring af eksisterende månedssrapporter«, og derfor ikke har erstattet dem. Af Post Danmarks og SonionMicrotronics be-

skrivelser lader det sig ikke umiddelbart vurdere, om ABC har erstattet den hidtidige omkostningsstyring og -kontrol på center- eller afdelingsniveau, ligesom der ikke er eksplicite udsagn om ændringer i budgetprocesserne og de periodiske resultatrapporteringer. Opdateringsfrekvenserne (årlige) for ABC-modellen i Post Danmark lader dog formode, at det ikke er tilfældet der.

8.2 ABC-modellens dækning af hele eller dele af organisationen

Når der er identificeret et behov for at implementere ABC i virksomheden, er det nødvendigt at gøre sig nogle overvejelser omkring hvilke dele af virksomheden, modellen skal dække. Generelt er der to muligheder: Enten at starte med en modellering, som omfatter en begrænset del af virksomheden, eller at lade ABC-modellen omfatte hele virksomheden fra begyndelsen.

Der kan være mange gode grunde til at begynde med en begrænset model. Et væsentligt argument vil her være, at der opnås større fortrolighed med konceptet, inden det implementeres i hele virksomheden. For at sikre sig, at der arbejdes med en »korrekt« delmodel, er der dog en række forhold det er vigtigt at holde sig for øje.

Det første man skal være opmærksom på er, at delmodellen skal omfatte alle de ressourcer, som de valgte aktiviteter og eventuelle omkostningsobjekter trækker på. Det betyder strengt taget, at der ikke kan indføres ABC i en enkelt afdeling, hvis ikke de dele af organisationens ressourcer, f.eks. IT- og personaleafdeling, som servicerer afdelingen, også inddrages i analysen, idet der ellers henføres for få omkostninger på trin 1 i ABC-modellen, jf. figur 8.1.

Ligeledes er det vanskeligt at foretage fordelingen på trin 2, hvis ikke alle omkostningsobjekter inddrages i analysen, idet man ellers har vanskeligt ved at kende mængden af cost-driver enheder pr. aktivitet. Det kan for eksempel være fordi man ikke kan vide, hvor mange gange en aktivitet udføres, uden man ved i relation til hvilke produkter eller kunder, den udføres.

For bogens virksomheder varierer det, hvorvidt ABC-projektet er igangsat for en begrænset del af virksomheden, eller om det er valgt at gennemføre projektet i hele virksomheden fra begyndelsen.

Det er imidlertid systematisk, at de virksomheder, der initialt har fokus på strategisk ABC-information har valgt total-modeller, mens virksomheder med operationelt fokus er startet med modellering af delmodeller.

I Danske Bank valgte man at iværksætte et pilotprojekt i en afgrænset del af organisationen, eller rettere et enkelt ressourceområde, Trade Finance – et omkostningscenter. Formålet hermed var at skabe større kendskab til og fortrolighed med ABC-konceptet således, at det efter udviklingen af den første delmodel som pilotprojekt var muligt at forsætte implementeringen af ABC i den øvrige organisation. Valget af det specifikke ressourceområde var begrundet i, at det pågældende område leverede relativ få og let identificerbare interne ydelser, og fordi der var et godt datagrundlag til stede. Ved at vælge dette center kunne man derfor koncentrere sig om at blive fortrolig med at anvende ABC-principperne, i stedet for at »køre fast« på grund af manglende data. Den etablerede viden er efterfølgende blevet benyttet og videreudviklet i forbindelse med dækning af yderligere centre med nye interne afregningspris-modeller. Hvordan Danske Bank har håndteret eventuelle interne afregninger mellem ressourceområderne – altså mellem de forskellige omkostningscentre – fremgår ikke, hvorfor det må antages, at de partielle modeller løbende opdateres med den forbedrede kalkulation eller re-moduleres, hvis man i første omgang har set bort herfra.

I Post Danmark, som også initialt havde sigte på den operationelle anvendelse af ABC, valgte man i første omgang for ét produktområde – pakker – at modellere alle aktiviteter involveret i logistikprocessen fra afsender- til modtagerkunde. Af Post Danmarks beskrivelse fremgår, at »logistikprocessen er kendetegnet ved, at der sker en række ansvarsskift gennem processen samtidig med, at det ikke er alle produkter (og produktvarianter), der gennemløber alle aktiviteter i de enkelte delprocesser. Et andet væsentligt forhold er, at der som hovedregel håndteres mere end én produktart i den enkelte aktivitet«. Den valgte afgrænsning af delmodellen gør derfor, at ressourceomkostninger, der skal indgå modellen, må renses for omkostninger, der ikke vedrører omkostningsobjektet pakker. Endvidere skal cost-drivere enhederne eller hændelserne i »fællesaktiviteter«, som ikke vedrører pakker, udelades. Valg af afgrænsning medfører derfor en del »oprensingsarbejde« af data. For ikke at komplicere modellen unødigt i forhold til det operationelle benchmarking-formål, blev en række indirekte ressourcer i relation til f.eks. centrale stabsfunktioner ikke inddraget i den aktivitetsbaserede omkostningsfordeling.

Virksomhederne med sigte på strategisk ABC-information arbejder alle fra starten med en model dækkende hele virksomheden. For at holde den strategiske models kompleksitet nede på et håndterbart niveau, benyttes forskellige fremgangsmåder, som er en funktion af virksomhedens størrelse, den eksisterende omkostningsregistrering og mængden af potentielle omkostningsobjekter.

I DSB nødvendiggjorde det eksterne krav – dokumentation for at krydssubsidiering ikke finder sted – fra starten en totalmodel. Totalmodellen er i sin nuværende udformning i alt overvejende grad skabt på basis af virksomhedens eksisterende registreringer, som for omkostningernes vedkommende er opsamlet i SAP. Formålet har i første omgang været at skabe en overordnet model (bestående af fem delmodeller), som kan rapportere på de eksterne interessenters krav om omkostninger pr. produkt, men ved benyttelse af en produktdefinition, som tillige er relevant i DSB's interne strategiske og taktiske styring, her »togsystemer« og underliggende »deltogssystemer«. Med totalmodellens struktur på plads kan man efterfølgende og løbende forbedre nøjagtigheden i delmodellernes aktiviteter, omkostninger og cost-drivere. En række eksisterende interne afregninger baseret på traditionel »full cost«, hvor der som specifikt eksempel nævnes intern afregning fra DSB Informatik, er i første omgang medtaget uændret, men de benyttede afregningssatser kan uden modelstrukturændringer erstattes med andre afregninger, når disse bliver tilvejebragt.

I Milliken Denmark, Novozymes og SonionMicrotronic er modelkompleksiteten holdt i ave ved i kundedimensionen alene at holde de strategisk prioriterede kunder på individualiseret (totalt disaggregeret) niveau, mens de øvrige kunder samles i mere eller mindre homogene grupper. I produktdimensionen opererer de samme virksomheder med produktgrupper i stedet for de enkelte produktvarianter. I tilgift anvender Milliken Denmark de eksisterende fordelingsnøgler (traditionel »full cost«) til produkter og kunder for de omkostningssummer, som indtil videre ikke har været underkastet nøjere aktivitets- og cost-driver analyser.

Faktisk er det ikke så underligt, at man finder den påviste systematik: Først når man kender de enkelte produkt- og kundegruppers samlede ressource-træk, kan man tage stilling til deres skæbne i virksomhedens kunde- og produktportefølje. Derimod kan man meget vel foretage løbende forbedringer af afgrænsede aktiviteter og processer.

8.3 Fremgangsmåde ved identifikation af aktiviteter

Som en del af designet og dokumentationen af et ABC-system er der behov for at identificere virksomhedens aktiviteter. Spørgsmålet er imidlertid, hvordan man når frem til mængden og afgrænsningen af aktiviteter, og hvilke faktorer der øver indflydelse herpå. Den organisatoriske fremgangsmåde ved identifikation af aktiviteter kan siges at have to yderpunkter i form af en »top down« eller »bottom up« proces, men mellemformer forekommer naturligvis.

Valget af fremgangsmåde er ikke et holdningsspørgsmål, men er afhængig af faktorer som ABC-modellens formål, virksomhedens eksisterende registreringsomfang, og hvem der skal vedligeholde ABC-modellen, når den sættes i drift.

Erfaringen fra virksomhederne peger ikke overraskende på, at når intern benchmarking er en del af formålet – det være sig primært eller sekundært –, trækker det mod en »topstyret« aktivitetsbestemmelse.

I Post Danmark var benchmarking det erklærede hovedformål, og benchmarking er naturligvis udelukket, hvis der ikke anvendes de samme aktivitetskategorier. Den beskrevne ABC-model for aktiviteter og processer involveret i »pakker« blev udarbejdet af et projektteam forankret i Økonomistyringen i hovedkvarteret med en tilkøbt sparrings- og koordineringsgruppe med repræsentanter for procesejerne – men ikke de operationelt ansvarlige eller de direkte procesudøvere. Først i forbindelse med den samlede dataindsamling blev de decentralt placerede økonomi- og operationelt ansvarlige inddraget. Også i Novozymes er et af de erklærede formål med ABC-modellen i salgs- og marketing organisationen (Business Operations) benchmarking. Novozymes har et verdensomspændende net af salgsregioner og marketingenheder, som mere eller mindre gennemfører den samme type af aktiviteter. Det fremgår af Novozymes' beskrivelse, at »aktiviteterne er defineret på baggrund af interview med de enkelte regioner og marketingcentre«, men det ligger i benchmarkingens natur, at de må samles i generiske aktiviteter, for at benchmarkingopgaven kan løses – og det kræver i det mindste central koordinering.

Andre hensyn er afgørende ved organiseringen af aktivitetsidentifikationen i virksomheder, hvor intern benchmarking ikke gør sig gældende. I SonionMi-

crotronic identificerede projektteamet således aktiviteterne via interview med afdelingslederne uden anden begrænsning end, at antallet skulle ligge i intervallet 5-12.³ En række aktiviteter blev dog »foræret«, nemlig i de tilfælde, hvor man i afdelingen allerede havde registreret tid på projekter, hvorfor endnu en ny dataindsamling på »projektaktiviteter« ikke var nødvendig. Her øver det allerede etablerede registreringsomfang altså indflydelse.

I Danske Banks beskrivelse af det aktuelle arbejde med ABC er fokus på successiv forbedring af de interne afregningspriser fra virksomhedens mange omkostningscentre (»ressourceområder«). Centrene leverer vidt forskellige ydelser, hvorfor identifikation af eventuelle ensartede aktiviteter har en mindre vægt. Der er derimod arbejdet systematisk på afdelingsvis identifikation af aktiviteterne og processerne ved hjælp af interview i afdelingerne og diagrammering af aktiviteterne. For at sikre, at alle aktiviteter – eller rettere en tilstrækkeligt mængde heraf – er identificeret, arbejdes der med en såkaldt »forklaringsgrad«, som fremkommer ved et beregnet forholdstal, der sammenligner det estimerede tidsforbrug i ABC-modellen med det faktiske antal arbejdstimer. Hvis det faktiske tidsforbrug er større end det tidsforbrug, der fremkommer i ABC-modellens beregninger, må der være uidentificerede aktiviteter (alternativt underestimation af tidsforbrug pr. cost-driver enhed.). Ved at anvende denne forklaringsgrad sikres det, at eventuelle ikke identificerede aktiviteter bliver opdaget, men også at mængden af aktiviteter ikke bliver unødigt stort.

DSB's ABC-model beskrives som designet og implementeret »top-down«, ligesom det nævnes, »at der er relativt få områder, hvor der i den første version er foretaget en egentlig systematisk aktivitetsidentifikation og analyse«. Når det kan lade sig gøre, hænger det sammen med, at man i forvejen har en udbygget ressourceforbrugs- og omkostningsregistrering i virksomhedens SAP-system. Af de mange konteringer heri er den afgørende i denne sammenhæng i systemets »ordredimension« (svarende til andre systemers formåls-/projektkontering), som man fra centralt hold opfatter som et godt første bud på en aktivitetsinddeling. I og med at DSB's ABC-model i første omgang skal anvendes strategisk og at virksomheden i forvejen har udbyggede om-

³ Af SonionMicrotronics beskrivelse fremgår, at et delformål med ABC-modellen er benchmarking, men vi tillader os at fortolke, at der er tale om en perifer ting i den implementerede model.

kostningsregistreringer tilgængelig centralt, bidrager det til forklaringen på det mulige og hensigtsmæssige i denne topstyring.

Milliken Denmark indtager en mellemposition, hvad angår identifikation af aktiviteter. I virksomhedens beskrivelse får vi indblik i forbedringstiltagene fra den første til den anden udgave af ABC-modellen. Modelteknisk er der tale om en bestræbelse på at opnå en mere retvisende fordeling af »faste fremstillingsomkostninger« henholdsvis »marketingomkostninger« til produkter og kunder. I det første modelforsøg er der tale om benyttelse af ændrede fordelingsnøgler, som formodes bedre at afspejle produkter og kunder træk på ressourcerne – »antal ordreliner« for de faste fremstillingsomkostninger og »antal kundebesøg« for marketing-/salgsomkostninger. Faktisk er der ikke i den første modeludformning tale om nedbrydning af de to store omkostningsklumper til de aktiviteter, hvori de indgår. Det rådes der bod på i den anden modeludformning efter input fra og dialog med funktionærerne i produktionen henholdsvis sælgerne i marken. I den nye model optræder flere aktiviteter og flere cost-drivere. For salgs-/marketingomkostningernes vedkommende tør vi godt gætte på, at sælgerne »uofficielt« har benchmarket sig med hinanden i forhold til den første models udsagn og ikke fundet det »retfærdigt«. Vi ser det således som et eksempel på, at selv om benchmarking ikke er et officielt formål med ABC, er medarbejderne bestemt ikke uinteresserede i, hvordan deres præstationer er beskrevet i modellen.

8.4 Valg af cost-drivere

Som det fremgår af figur 8.1 indgår der i ABC-systemet to sæt cost-drivere: Ressource cost-drivere, der skaber forbindelsen mellem ressourceomkostninger og aktiviteter og aktivitets cost-drivere, som binder aktiviteter og omkostningsobjekter sammen. I de følgende to underafsnit ser vi på de deltagende virksomheders valg af drivere på de to områder, deres begrundelse for valgene og problematikkerne der knytter sig hertil.

8.4.1 Omkostningsfordeling fra ressourcer til aktiviteter

Hvis en ressourceomkostning er særbestemt i forhold til en given aktivitet, altså en aktivitets-særbestemt omkostning, volder det i princippet ingen pro-

blemer at henføre omkostningen, idet den kan henføres direkte til aktiviteten uden måling og uden deling af ressourcen, og man har ikke brug for en cost-driver som fordelingsnøgle. Det er f.eks. tilfældet, hvis en specifik medarbejder er ansat for at udføre én bestemt aktivitet.

Post Danmark er i princippet inde på den tankegang, når det nævnes, at edb-omkostninger til posthusenes skrankesystem udskilles fra den samlede pulje af edb-omkostninger for at sikre, at fordelingen alene sker til aktiviteter, der foregår på posthusene. Novozymes omtaler direkte anvendelsen af fremgangsmåden for ressourcen »afskrivninger på bygninger«, som fordeles til en dummy-aktivitet med samme betegnelse. På det efterfølgende trin 2 i fordelingen fordeles omkostningen dog alene til et aggregeret omkostningsobjekt. Den pågældende ressourceomkostning er derfor både at opfatte som en aktivitets- og en omkostningsobjekt-særbestemt omkostning, hvilket vi vender tilbage til i afsnit 8.4.2. Når fremgangsmåden i øvrigt finder begrænset anvendelse, skyldes det, at virksomhederne anvender forholdsvis få ressourcegrupper – typisk fra 7 til 18, om end DSB med sine 800 er en markant undtagelse. I den situation kræver fremgangsmåden, at de aktivitets-særbestemte omkostninger isoleres fra ressourcepuljerne eller identificeres som en specifik del heraf, og henføres til aktiviteten uden brug af ressource-driver. Begge dele øger ABC-modellens vedligeholdelsesomkostninger.

Generelt indikerer virksomhedernes ABC-modeller, at benyttelse af forholdsvis få ressourcepuljer medfører behov for anvendelse af ressource cost-drivere til kalkulation af omkostninger pr. aktivitet.

Den ideelle ressource cost-driver er her den, som afspejler mængden af ressource stillet til rådighed for eller brugt i aktiviteten, hvorefter kalkulationen i kroner foretages gennemsnitligt og proportionalt hermed. Ideelt finder man en sådan for hver ressourcepulje. Når man har besluttet sig for, hvilken ressource cost-driver, der skal benyttes, har man principielt to muligheder for bestemmelse af mængden heraf: Direkte opgørelse eller måling heraf, hvilket er den mest præcise metode. Det kan for eksempel gøres ved at registrere, hvor meget tid medarbejdere bruger på bestemte aktiviteter. Hvis direkte måling er for ressourcekrævende, eller af andre årsager ikke er foretaget i virksomhedens første ABC-model, kan ressourceomkostninger for hver aktivitet estimeres ved interviews, spørgeskemaer eller lignende.

Der er i case-virksomhederne forskel på, hvordan ressourceomkostningerne bliver henført til aktiviteterne, men alligevel er det markant, hvor stor en rolle

»tid« har ved fordelingen af ressourceomkostninger til aktiviteter i alle virksomhederne. Hos SonionMicrotronic angives det f. eks., at op til 80% af omkostningerne fordeles til aktiviteterne ved hjælp af »procent (personale)tidsforbrug« og hos Novozymes, at »% tid« er den mest anvendte ressource cost-driver. Hos sidstnævnte omfatter tidsopgørelsen dog f.eks. både »personale-tid« og »anlægstidsforbrug«.

I Danske Bank anvender man en approksimation til tidsforbrug, idet man som en pragmatisk tilgang anvender »antal årsværk«, som den gennemgående resource driver til de enkelte aktiviteter. Bemærkelsesværdigt er det, at den pågældende driver ikke blot fordeler »personaleomkostninger«, men også de øvrige puljer så som husleje, IT, markedsføring m.v. Den praktiske konsekvens heraf er, at en given opgave bliver tildelt en procentdel af alle ressourcepuljerne som funktion af antal medarbejdere, der er involveret i opgaven. Man er bevidst om, at metoden ikke er helt korrekt, men det er vurderet, at den usikkerhed den medfører, er acceptabel. Det har dog den modeltekniske konsekvens, at opdelingen i ressourcepuljer ingen betydning får for de resulterende interne afregningspriser.

DSB-beskrivelsen oplyser, at man er i en situation, hvor SAP-systemets detaljerede grundregistreringer af omkostninger kan anvendes til gruppering og fordeling. Grundregistreringerne i SAP består af en kontering på art/sted eller art/ordre, hvor både sted og ordre er entydigt knyttet til et profitcenter, hvoraf man har ca. 200. Konteringen på art/ordre er en fri mulighed. Grupperingen til ressourcepuljer tager udgangspunkt i art/sted, men hvor den ikke-obligatoriske ordredimensionen udnyttes systematisk, hvilket f.eks. er tilfældet i virksomhedens »materielområde«, tages der udgangspunkt her. Selv efter en stærk aggregering af arter, når man i modellen op på ca. 800 ressourcegrupper. Da det imidlertid samtidig fremgår, at ordredimensionen bruges i videst muligt omfang for at reducere antallet af fordelinger til aktiviteter (»én ordre kunne typisk henføres til én aktivitet«), og at ordredimensionen svarer til andre systemers formåls-/projektkontering, bliver DSB's ABC-model speciel. Når man står med en simultan registrering af art (om end grupperet), aktivitet og formål, står man i princippet med direkte måling i ABC-systems tre dimensioner – ressourcestype, aktivitet og omkostningsobjekt –, og yderligere omkostningsfordeling er »kun« nødvendiggjort af ønsket om eller behovet for reallokering til andre aktiviteter eller omkostningsobjekter.

8.4.2 Fordeling fra aktiviteter til omkostningsobjekter

For de såkaldte objekt-særbestemte omkostninger er det de samme forhold og argumenter, der gør sig gældende, som ovenfor blev omtalt for de aktivitets-særbestemte omkostningers vedkommende. Det betyder, at der ikke er behov for en aktivitets cost-driver for at henhøre denne type omkostning til omkostningsobjektet.

I kapitel 1 har vi nævnt tre kategorier af aktivitets cost-drivere, der danner grundlag for fordeling af aktivitetsomkostningerne til omkostningsobjektet, som funktion af hvor mange driver-hændelser objektet trækker. Det drejer sig om *transaktionsdriveren*, der afspejler antallet af gange en aktivitet udføres, *varighedsdriveren*, der, som det fremgår af ordet, afspejler tiden det tager at udføre aktiviteten, og *direkte måling* (direct charge eller intensity driver) af faktorforbruget til omkostningsobjektet ved den specifikke aktivitetsgennemførelse. Behovet for direkte måling optræder, når omkostningsobjekterne trækker uens på de forskellige ressourcekategorier, der indgår i omkostningspuljen – altså ikke bare har uens varighed. Fra førstnævnte til sidstnævnte taler man om større præcision (når man ser bort fra eventuelle måle- eller estimationsfejl).

Ved konstruktion af en ex post ABC-model skal man være opmærksom på, at hvis virksomheden allerede råder over direkte måling på kapacitetsomkostningernes område i en dybde, som svarer til de ønskede omkostningsobjekt-specifikationer, er der ikke behov for at vælge mellem transaktionsdriver eller varighedsdriver – eller, som vi skal se, »kompleksitetsindeks«. Man har i så fald de registreringer, der skal til. Det kan f.eks. være tilfældet, når man i forvejen anvender et »projektregnskab«, som det eksplicit nævnes af SonionMicrotronic, og hvorfra data netop importeres i ABC-modellen. Ordrekonteringen i DSB's SAP-system har, som nævnt ovenfor, den samme effekt. Det kan dog fastslås, at denne type registreringer på ingen måde udtømmer den samlede omkostningsbase, som indgår i virksomhedernes ABC-modeller.

En række forhold er af betydning for valg af aktivitets cost-driver. For det første skal man være sig bevidst, at man ved valg af en mere præcis driver pådrager sig øgede system- og vedligeholdelsesomkostninger for ABC-modeller, der sættes i drift. Det har derfor betydning, hvad de allerede eksisterende IT-systemer indeholder af information, og som kan importeres i modellen.

Det er karakteristisk for alle virksomhederne, at man stræber efter benyttelse af transaktionsdrivere, som allerede findes registreret i de operationelle systemer, og at man er meget tilbageholdende med at pålægge organisationen yderligere løbende registreringer af nye transaktionsdrivere eller yderligere løbende specifikation af personaletidsforbrug. Personalets tidsforbrug fremkaffes retrospektivt ved periodisk interview eller »selvangivelse« på afdelingsniveau.

Dette forklares og begrundes forskelligt i virksomhederne. Danske Bank gør eksempelvis opmærksom på, at man anvender forholdsvis få omkostningsobjekter i stabs- og ressourceområderne – bankens størrelse taget i betragtning. Årsagen er, at man på en række områder ikke elektronisk har registreret mængdeoplysninger (transaktionsdrivere) på de enkelte varianter af ønskede omkostningsobjekter. En mulighed er så i kortere perioder *ad hoc*, at holde øje med transaktionsdriverens fordeling på varianter, og anvende den hermed opnåede indsigt som grundlag for skøn over fordelingen på varianter for hele perioden – kaldt »faste fordelingsnøgler« i Danske Bank. Problemet med disse er, dog, som det fremhæves, at de kræver opdatering, hvorfor det tilstræbes at holde dem på et minimum.

I Novozymes anvendes både transaktions- og varighedsdrivere. Transaktionsdriverne – f.eks. antal salgsbesøg, antal tekniske besøg, antal salgsordrer, antal vareprøver, antal litteraturforespørgsler – trækkes fra de operationelle systemer. Hvor transaktionsdriveren anvendes, benyttes den konsekvent i alle submodellerne for de respektive salgsregioner og marketingcentre for at understøtte konsistens og intern benchmarking. Varighedsdriveren, »% tid«, er dog den hyppigst benyttede, hvilket netop skyldes, som det nævnes, at »det lille antal aktiviteter vanskeliggør anvendelse af kausale transaktionsdrivere som nøgle for overordnede aktiviteter«.

Det peger på det generelt gyldige fænomen, at der er et trade-off mellem den dybe aktivitetsspecifikation, som giver mulighed for anvendelse af den mindre ressourcekrævende transaktionsdriver og den lave aktivitetsspecifikation, som påtvinger brug af den mere ressourcekrævende varighedsdriver – ved samme præcision.

En mulig genvej til at holde design- og systemomkostningerne nede og alligevel benytte transaktionsdriveren som udgangspunkt men sammen med relativt aggregerede aktiviteter er blevet kendt under betegnelsen »kompleksitetsindeks« (Kaplan & Cooper 1998, p. 98).

SonionMicrotronic benytter sig heraf, om end det her benævnes en »kalkuleret driver«. En af virksomhedens aktiviteter er »produktionssupport«, som udføres af virksomhedens ingeniører og teknikere. Det oplagte valg af transaktionsdriver er her »antal produktionsordrer«, men herved er der ikke taget højde for forskelligheden i kompleksiteten og dermed ressourceforbruget i de respektive produktionsordrer. Man konstruerede derfor en kompleksitetsfaktor pr. produktart, som man multiplicerede med antallet af produktionsordrer på produktarten. Af beskrivelsen fremgår det, at »kompleksitetsfaktoren er konstrueret som en funktion af styklisten og antallet af operationer, som produktarten skal igennem«.

Fremgangsmåden kan ses som et forsøg på alene ved hjælp af transaktionsdrivere at tilnærme sig til det resultat, man ville opnå ved at benytte varigheds- eller direct charge drivere. Som det også fremgår af SonionMicrotronics begrundelse for at benytte kompleksitetsfaktoren, har metoden den fordel, »at man kan årsagsforklare de forskelle, der vil være på tidsfordelingen fra periode til periode. Ved brug af den transaktionsbaserede cost-driver (multipliceret med kompleksitetsfaktoren) kan årsagen findes ved et andet antal eller et andet mix af produktionsordrer«. I en mere generel sammenhæng kan metoden fortolkes som etablering af standardomkostninger på kapacitetsomkostningernes område (Bukh & Israelsen, 2003). Metoden forudsætter naturligvis, at man i de operationelle systemer har registreret mængden af produktionsordrevarianter – modsat situationen nævnt ovenfor for Danske Banks vedkommende.

Milliken Denmark kan også fortolkes at gå i retning af anvendelse af kompleksitetsindeks. Det sker i beskrivelsen af den revidere model for fordeling af faste produktionsomkostninger, der efter fordeling til aktiviteterne/processerne fordeles videre ved hjælp af et kompleks af transaktionsdrivere, f.eks. antal kvadratmeter måtte, antal ordrelinier, antal forsendelser af produktarten og antal aktive varenumre. Når det alligevel ikke svarer til Coopers og Kaplans begreb om kompleksitetsindeks, skyldes det, at Milliken Denmark inkluderer transaktionsdrivere fra flere hierarkiniveauer, nemlig produktionenheds-, serie- og produktunderstøttende niveau, hvad Cooper og Kaplan ikke gør. Fordelen ved ikke at inkludere flere niveauer i indekset er, at aktivitetsomfanget på de respektive niveauer netop kan foregå uafhængigt af hinanden og derfor variere fra periode til periode, hvilket giver ustabile kompleksitetsindeks. Mere om hierarkiniveauerne i afsnit 8.6.

8.4.3 Gennemsigtighed på tværs af ressourcer, aktiviteter og omkostningsobjekter

Det er af selvstændig interesse, at se på, i hvilket omfang ABC-modellen er designet med henblik på gennemsigtighed mellem ressourceomkostninger, aktiviteter og omkostningsobjekter. I modeller til strategisk brug knytter interessen sig til, om man kan »gå baglæns« fra omkostningerne på et givet omkostningsobjekt, til de aktivitetsomkostninger der indgår heri – og videre til hvilke ressourceomkostninger de stammer fra. Med denne egenskab, har brugeren i det mindste mulighed for på ad-hoc basis at tage stilling til ressourcernes reversibilitet og variabilitet. Kendskab til disse attributter er nyttig, når ledelsen i sine alternativovervejelser måtte skifte tidshorisont, hvor reversibiliteten har interesse, eller overvejer ændrede tiltag på forskellige summer af omkostningsobjekter, f.eks. grupper af produkter og/eller kunder, hvor variabiliteten har betydning.

Novozymes benytter sig heraf og benævner egenskaben modellens »optrævlingsfunktionalitet«. Modellen kan netop »optrævle« fra omkostningsobjekt over aktivitet til ressourcepuljer og – hvis det skønnes nødvendigt – ned på omkostningsart (pr. sted). Herved kan forhold omkring reversibilitet og variabilitet på ressourceniveau formodentlig håndteres nogenlunde uden en detaljeret opdeling af ressourcekategorierne i henhold til disse attributter, således som det ellers ville være nødvendigt. En anden fordel ved at arbejde med relativ få omkostningsgrupper er, at det forenkler vedligeholdelsen af modellen.

Smidig adgang til gennemsigtighed – optrævlingsfunktionalitet – forudsætter anvendelse af specialiseret ABC-software i modelbygningen. Regnearksmodeller er i praksis utilstrækkelige til dette formål.

Selv ved brug af specialiseret ABC-software er der dog grænser. Således nævner DSB, at man på grund af forringet IT-performance er afstået fra at indlæse en fuld artskontoplan i specialværktøjet.

8.5 Modellering af ledig kapacitet

Et af de områder, der ofte omtales i den mere teoretisk orienterede litteratur omkring ABC, er muligheden for at synliggøre uudnyttet, dvs. ledig kapacitet. Interessen herfor følger af, at brugeren derved har mulighed for at tage aktiv stilling til om- eller afdisponering heraf.

Fremgangsmåden til identifikation af uudnyttet kapacitet er følgende: Når ressourcemængden stillet til rådighed for en aktivitet er konstateret, findes aktivitets cost-driver raten ud fra totalomkostningen i aktiviteten divideret med praktisk kapacitet i aktiviteten. Træk på aktiviteten omkostningsvurderes herefter til denne gennemsnitsomkostningssats. På denne måde »lander« gennemsnitsomkostningen for den brugte del på omkostningsobjektet i trin 2 af fordelingen, mens omkostningen for den ubenyttede del forbliver som omkostninger for »ubenyttet kapacitet« stillet til rådighed for aktiviteten. Herved undgår man også de problemer, der opstår, når traditionelle modeller for fuld fordeling lægges til grund for beslutninger, idet der ikke forekommer ændringer i omkostningerne pr. driverenhed som funktion af svingninger i aktivitetsomfanget.

Der er ingen af de repræsenterede virksomheder, som i de beskrevne ABC-modeller, arbejder med en opgørelse af ledig kapacitet, og flere af casevirksomhederne – Danske Bank, Post Danmark og SonionMicrotronic – fremhæver, at de netop har valgt ikke at gøre det. Novozymes indtager her en særstilling, idet man ikke opererer med uudnyttet kapacitet i den model for salgs- og marketing organisationen, som er beskrevet i bogen, men det fremgår samtidig, at identifikationen finder sted i produktionens ABC-model, hvorfra man trækker data til salgs- og marketing organisationens lønsomhedsanalyser.

Danske Bank har undladt at indarbejde uudnyttet kapacitet, da man ikke fandt, at de etablerede registreringer – især på medarbejdersiden – var detaljeret nok til at retfærdiggøre denne opgørelse, blandt andet fordi man ikke har direkte registreringer over, hvor lang tid de enkelte medarbejdere bruger på de forskellige aktiviteter. Et andet fremført argument er, at det i Danske Bank er vanskeligt at tilpasse produktionsapparatet – altså eliminere eventuelt overskydende kapacitet – fordi en væsentlig del af omkostningsmassen udgøres af faste omkostninger. I stedet anvendes »volatile priser«, altså omkostningsbaserede interne afregningspriser, der varierer med de producerede mængder.

Hos Post Danmark er begrundelsen for udeladelse dels, at det er vanskeligt at sætte omkostninger på den ledige kapacitet og dels, at virksomhedens befordringspligt kræver, at der er kapacitet til at håndtere pakkemængden i forhold til de største produktionsdage. Endelig argumenteres der i SonionMicrotronics kapitel blandt andet med, at det er svært at få tallene til at gå op, hvis der laves en udskilning af ledig kapacitet. Der henvises her til, at der ved for mange unøjagtige beregninger vil kunne opstå en situation, hvor de beregnede omkostninger er større end de faktiske, som resulterer i »negativ ledig kapacitet« alene på grund af unøjagtigheder.

Ovenstående begrundelser giver anledning til en kort omtale af Coopers og Kaplans forslag til, hvorledes uudnyttet kapacitet kan indarbejdes i en ABC-model. Hvis der foretages en sammenligning med standardomkostninger, som det kendes fra produktionen, så er man her vant til at tænke i standardinputmængder og standardtider for produktion af de forskellige produktarters produktenheder, som herefter omsættes til kroner via standardpriser. Men en traditionel standardomkostningskontrol stiller jo ikke krav om en tids- og inputmængderegistrering, der svarer til standardernes detaljering. Registrerer man aggregeret, hvad der er stillet til rådighed af materialer og tid til selv en stor sum/gruppe af produktarters produktion, kan man identificere totale afvigelser. Det er den samme filosofi, der ligger til grund for Cooper og Kaplan identifikation af »uudnyttet kapacitet« på kapacitetsomkostningernes område – både i og uden for den egentlige produktionen. Manglende opgørelse af faktisk tid benyttet på den faktisk mængde af serviceydelser pr. omkostningsobjekt er derfor ikke i sig selv argument for ikke at modellere ledig kapacitet, således som det i foreslået i ABC-litteraturen.

Gode og gyldige grunde kan derimod findes i de måske myriader af omkostningsobjekter, som man skal sætte standardtider for. Det lader sig nok kun – praktisk og meningsfyldt – gøre for de mere repetitive opgaver. Vi fortolker, at det er det samme argument, der fremføres hos SonionMicrotronic. En vej frem kunne dog efter vores vurdering være at etablere standardomkostninger ved brug af kompleksitetsindeks.

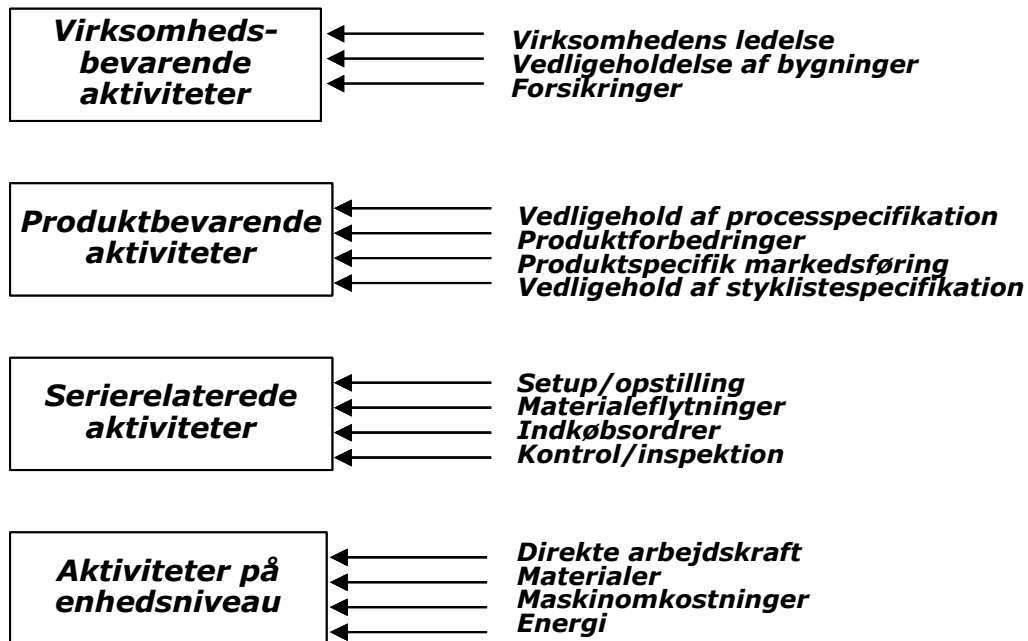
Kaplan og Cooper (1998) bidrager dog også selv til noget af uklarheden omkring »uudnyttet kapacitet«, idet de antager, at ledig kapacitet altid kan opgøres på såvel aktivitetsniveau som ressourceniveau. Det er ikke muligt, eller også kommer man til forskellige resultater, når den samme type ressource anvendes i flere aktiviteter – altså for aktivitets-sambestemte ressourcer. Det fø-

rer for vidt, at komme nærmere ind på denne problematik her, men der henvises til Israelsen & Rohde (2001) samt Bukh & Israelsen (2003).

8.6 Hierarkier i aktiviteter/omkostningsobjekter

Siden 1990 har Cooper og Kaplan (Cooper 1990, Cooper & Kaplan 1991) anbefalet, at virksomheden i sit design af et ABC system systematiserer aktiviteter i et hierarki. I virksomhedens produktdimension er dette illustreret i figur 8.2, der viser, hvorledes aktiviteterne klassificeres i flere niveauer. Det kan gøres på flere måder, men som udgangspunkt anvendes, som angivet i figuren, en opdeling i enhedsafhængige aktiviteter, serieaktiviteter, produktbevarende aktiviteter og virksomhedsbevarende aktiviteter. Figuren illustrerer, at nogle aktiviteter udføres hver gang en produktenhed fremstilles, hvorfor de kan siges at være »enhedsdrevne«, mens andre aktiviteter varierer med antallet af serier, der produceres, hvorfor de kan karakteriseres som »seriedrevne«.

De produktbevarende aktiviteter i figur 8.2 er aktiviteter, der udføres, som konsekvens af, at virksomheden vælger at have produkterne i sit sortiment. Grundideen er, at ressourceforbruget for denne type aktiviteter er drevet af antallet af produktarter.



Figur 8.2: Opdelingen af aktiviteter efter hierarkimodellen i produktdimensionen

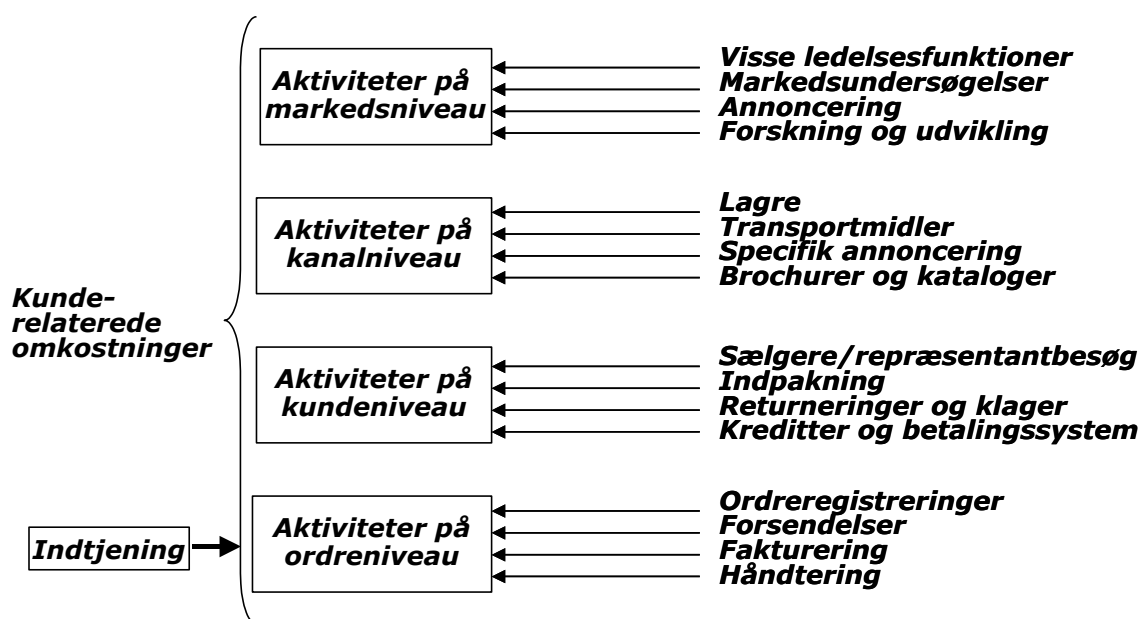
(Kilde: Bearbejdet fra Cooper & Kaplan 1991)

Den sidste aktivitetstype, virksomhedsbevarende aktiviteter, omfatter de aktiviteter, der ikke er drevet af eller er relateret til enheder, serier eller produktarter. Det kan dels dreje sig om aktiviteter, der vedrører hele produktionen, eller det kan være en samlebetegnelse for aktiviteter, der ikke kan placeres længere nede i hierarkiet med den angivne modellering.

Cooper og Kaplan opfatter hierarkiet som et hierarki af aktiviteter. Man kan dog lige så vel opfatte det som et hierarki af omkostningsobjekter, hvis man i sit ABC-system endvidere benytter trin 2 i fordelingen. Uanset hvordan man opfatter det, er det afgørende argument for hierarkiet, at ressourceforbruget på overliggende niveauer ikke varierer med ressourceforbruget på underliggende niveauer. Således varierer serieaktiviteterne ikke med antal styk produceret i en serie, hvorfor en fordeling af serieomkostninger til enhedsniveauet vil blive arbitrært – »stort« tillæg ved »lille« stykantal og omvendt. Tilsvarende varierer ressourceforbruget på det produktbevarende niveau ikke med aktiviteten på de underliggende niveauer – ressourceforbruget er uafhængigt af hvor mange produktionsserier, der gennemføres, og hvor stort antallet af

enheder er. Igen vil en fordeling til lavere niveauer blive arbitrær. Sagt på en anden måde, er omkostninger på overliggende niveauer fællesomkostninger for underliggende niveauer, og fordelingen kan derfor kun ske arbitrært.

Skifter vi fokus fra produkter til kundesiden, er der ligeledes i denne dimension behov for at danne hierarkier for at undgå de arbitrære fordelinger. Et sådan er illustreret i figur 8.3



Figur 8.3: Den hierarkiske ABC-model af virksomhedens kunderelaterede aktiviteter (kilde: Cooper & Kaplan 1991b)

Hvad der derimod ofte ikke fremgår eksplicit af litteraturen er, at man til visse analyseformål kan have behov for at foretage de nævnte arbitrære fordelinger fra højereliggende til lavereliggende niveauer. Det er relevant, når vi opfatter hierarkierne som samtidige omkostningsobjekthierarkier. Tag som eksempel, at man ønsker at foretage en lønsomhedsanalyse af kunder og markeder, som vist i figur 8.3. Skal man samtidig være loyal over for hierarkiet i produktdimensionen, kan man i lønsomhedsanalysen af kunder og markeder alene medtage omkostningerne fra produktniveaue, jf. figur 8.2. Men antag samtidig, at der er nogle få produktarter, der kræver store produktbevarende omkostninger, og som produceres i ressourcekrævende serie-relaterede aktiviteter med et lille stykantal, og som aftages af nogle få kunder.

Disse omkostninger vil ikke i den ordinære kundeanalyse optræde som omkostninger knyttet til disse kunder. Det kan selvfølgelig lade sig gøre at identificere i specialanalyser af de pågældende kunder, men det kræver, at man opdager det. En mulighed for at sikre opdagelse er at foretage en første – mere simpel og arbitrær – fordeling af de produktbevarende og serierelaterede omkostninger til enhedsniveau. Men disse arbitrære fordelinger fra et omkostningsobjekt til et andet – lad os betegne dem »reallokeringer« – med henblik på alternative analyser og rapporteringsformål bør i et robust ABC design holdes adskilt, således at man kan lave analyserne i de forskellige dimensioner både med og uden disse reallokeringer (Bukh & Israelsen 2003).

8.6.1 Hierarkianvendelse i casevirksomhederne?

I bogens virksomheder anvendes hierarki-tankegangen eksplicit af Post Danmark, Novozymes og SonionMicrotronic. I Post Danmark, hvor ABC-modellen skal understøtte operationelle formål, arbejdes der med en opdeling af aktiviteterne, der svarer til Coopers og Kaplans klassiske hierarki. Det oplyses, at man modelteknisk har positive erfaringer med at anvende denne opdeling. På den anden side oplyses det også, at man i det rapporterede »resultatark« til brugerne af informationen har lagt de enheds- og seriebestemte aktiviteter sammen i et niveau, og de øvrige to niveauer i ét andet. En pointe er her, at modellens niveau-struktur kan adskille sig fra de niveauer, i hvilke man rapporterer.

Novozymes's modelbeskrivelse omfatter virksomhedens salgs- og marketingorganisation, hvorfor beskrivelsen er koncentreret om hierarkierne, der er relevante her. Der opereres i modellen med tre sideordnede hierarkier i dimensionerne: Regioner, industrigrupper og kunder. Alle aktivitetsomkostningerne placeres i alle tre hierarkier, og i hvert af dem så langt ned heri som muligt – uden at det bliver arbitrært. Derfor er der i hvert af hierarkierne mulighed for at kode omkostningerne som ikke-objektspecifik, dvs. ikke-kundespecifik, ikke-industrispecifik henholdsvis ikke-regionspecifik. Samtidig fremgår det, at man importerer produktomkostninger fra virksomhedens ABC-model i produktionen i lønsomhedsanalysen af regioner, industrigrupper og kunder. Produktionens ABC-model kalkulerer de fulde fremstillingsomkostninger pr. enhed (Full Manufacturing Costs, FMCs), men i de nævnte lønsomhedsanalyser medtages kun de direkte produktenhedsomkostninger (ekskl. afskrivninger). Heraf kan man udlede, at produktionens ABC-model

har det oven for omtalte robuste design, idet reallokeringen, som er nødvendig for beregning af FMC, kan opløses. Man kan derfor modelteknisk også medinddrage serie- og produktunderstøttende niveauer, hvis det senere måtte ønskes. Den lette adgang til fjernelse af maskinafskrivninger (en ressourcekategori) skyldes den tidligere omtalte »optrævlingsfunktionalitet«. Også salgs- og marketingorganisationens ABC-model har de robuste egenskaber, som gør reallokeringer mulig, om end man i omtalen af modellens brug ikke benytter sig heraf.

I SonionMicrotronic laver man hierarkiske lønsomhedsanalyser i såvel produkt- som kundedimensionen. En række afdelinger anvender projektregnskab eller »time-sags-regnskab«, hvor store dele af projekterne er enten »produkt- og kundespecifikke«, »produktspecifikke« eller »kundespecifikke«. Førstnævnte lader sig uden problemer henføre til begge lønsomhedshierarkier, mens de to sidstnævnte kun entydigt lader sig henføre til ét af hierarkierne. Denne henføring sker uden om aktivitetsdimensionen i ABC-modellen, jf. figur 7.2. Øvrige omkostninger, som er relateret til produkter eller kunder, henføres via aktivitetsdimensionen og aktivitets cost-drivere til produkt- eller kundedimensionen. Af virksomhedens »resultatopgørelsesstruktur« fremgår, jf. figur 7.3, at der i alle lønsomhedsanalyser af produkter og kunder optræder fradrag for »transaktions-, produkt- og kunderelaterede omkostninger«, hvorfor der i rapporteringen fra modellen må være benyttet de ovenfor omtalte reallokeringer. Disse reallokeringer foretages internt i den benyttede ABC-software, hvorfor de kan »nulstilles« i specialanalyser. Omkostninger på det totale selskabsniveau og forretningsniveau er naturligvis fællesomkostninger i både produkt- og kundedimensionen, men i lønsomhedsrapporteringen for produkter og kunder fordeles de arbitrært – men åbent og separat; og det er vigtigt – til kunder henholdsvis produkter. Ligeledes rapporteres afskrivningerne separat.

De tre øvrige casevirksomheder – DSB, Danske Bank og Milliken Denmark – omtaler ikke anvendelse af hierarkier i deres modeldesign. I DSB's tilfælde ligger det i opgavens natur, at kalkulationen må indeholde en mængde reallokeringer fra et omkostningsobjekt til et andet, idet det ministerielle regnskabsreglement tilsiger, at der skal beregnes totale gennemsnitomkostninger pr. togsystem pr. strækning, inklusive alle omkostninger til »back-office« funktioner, og afskrivninger på materiel og bygninger. Denne rapporteringsopgave gør dog ikke, at man ikke i de respektive submodeller anvender – el-

ler kan anvende – hierarki-tanken, men det fremgår dog ikke af beskrivelsen, om det gøres.

Danske Banks ABC-modeller for interne afregningspriser finder anvendelse på virksomhedens stabs- og ressourceområder, som styringsmæssigt er indplaceret som omkostningscentre. Budget- og regnskabsmæssigt skal de derfor »gå i nul«. Afregningen fra omkostningscentre til profitcentre sker på basis af mængden og typen af de ydelser, de trækker. Disse ydelser er alle i et ydelseshierarki i omkostningscentrene placeret på enhedsniveau, hvorfor et eventuelt hierarki i omkostningscentrenes ABC-modeller i ydelsesafregningen er »trykket fladt« ved en reallokering af omkostningerne. Et principielt alternativ var en separat afregning for hvert af omkostningscentrets niveauer.

Milliken Denmark bruger ikke i den nuværende model hierarki-opbygningen i forbindelse med lønsomhedsanalysen af produkter og kunder, men tankerne omkring revision af modellen bærer i den retning. I den eksisterende model bliver alle omkostninger i de to ABC-analyserede områder – faste omkostninger i produktionen og salgs- og marketingomkostninger – fordelt til produkter og kunder. Men eksempelvis overvejer man at udelade fordeling af omkostninger til udvikling af helt nye produkter (del af virksomhedens »faste omkostninger i produktionen«) og den del af marketingomkostningerne, som ikke er kundespecifikke.

Et mønster i virksomhedernes anvendelse af hierarkier – eller mangel på samme – er ikke let at identificere, men vi våger det ene øje, og hævder, at det er en designegenskab, man skal være opmærksom på fra begyndelsen, og som det er en viljessag at medinddrage. På den anden side forekommer det vanskeligt at føre helt igennem i virksomheder, som har store mængder af interne serviceydelser og dermed udstrakt behov for interne afregninger.

8.7 Modellens vedligeholdelse og IT-understøttelse

Benyttelse af ABC kan, som tidligere nævnt, være af engangskarakter eller tilbagevendende gennem et system, som sættes i drift. I forbindelse med systemer, der sættes i drift, melder sig spørgsmålet om, hvor hyppigt modellen skal opdateres og af hvem, og hvilken form for IT-understøttelse, der er nødvendig. Forhold, som spiller ind her, tages op i de næste to underafsnit.

8.7.1 Modellens opdatering

Der kan skelnes mellem to forskellige former for opdatering, idet der for det første kan være tale om, at modellens struktur skal ændres, f.eks. for at afspejle organisationsændringer, nye aktiviteter eller ændringer i de produkter, der fremstilles; altså »struktur-opdatering«. For det andet skal modellen vedligeholdes gennem opdatering af omkostninger og drivere, hvilket indebærer, at modellens struktur bevares, men at modellen afspejler nyere data; altså »data-opdatering«. Virksomhederne har måttet tage stilling hertil, idet de alle har valgt tilbagevendende brug af ABC.

Post Danmark, Danske Bank og Milliken Denmark opdaterer modellen årligt – de to sidstnævnte i forbindelse med budgetlægningen. Danske Bank fastlægger i den forbindelse målomkostninger for de interne afregningspriser (»target costs«), men afregner, som nævnt, til aktualomkostninger – de såkaldt »volatile priser«. Milliken Denmark anvender de ved budgetlægningen godkendte »omkostninger pr. driver-hændelse« i produktionen som standard-satser i de kvartalsvis nedbrudte lønsomhedsopgørelser på produkter og kunder.

DSB sigter mod en halvårlig opdatering, mens Novozymes og Sonion Microtronic ikke angiver opdateringsfrekvens. Novozymes' ambition om på sigt, at lade ABC informationer indgå i månedsrapporteringerne til ledelsen stiller naturligvis krav om data-opdatering – om end ikke for alle aktiviteters og driveres vedkommende – med samme frekvens.

Men hvem er tillagt ansvaret for modellens – og dens submodellers – opdatering? I Post Danmark og Novozymes er struktur-opdatering centralt koordineret og styret, mens virksomheder som Danske Bank og Novozymes forankrer delmodellernes data-opdatering decentralt. Ligeledes berettes der om, at der også i DSB vil ske en decentral data-opdatering, når modellen overgår fra det beskrevne »udviklingsmiljø« til en egentlig driftsfase.

Her spiller det altså igen ind, om et af ABC-modellen formål er intern benchmarking, idet dette trækker mod centraliseret struktur-opdatering. Er den totale ABC-model opdelt i submodeller giver det mulighed for decentral data-opdatering asynkront med totalmodellens dataopdatering

I Danske Bank er vedligeholdelsen af ABC-modellerne lagt i hænderne på de respektive omkostningscentre, men med det gennemgående ABC-team place-

ret i Koncernøkonomi, som mulige konsulenter. Som grundlag for vedligeholdelsen ligger der for hver af bankens mange ABC-modeller en udførlig dokumentation, blandt andet i form af »templates«, som beskriver og fastholder de trufne designvalg og begrundelserne herfor, hvilket letter konsekvensvurderinger af modelændringer både for omkostningscentret og for Koncernøkonomi.

Danske Banks fremgangsmåde viser, at decentral strukturopdatering er mulig, når der ikke benyttes én fælles struktur i alle ABC-modeller, idet dog grænsefalder til andre systemer må koordineres og styres centralt.

Når Danske Bank således går videre med »næste skridt« i dens ABC-modellering (lønsomhedsmodeller i bankens profitcentre) må Koncernøkonomi uden tvivl koordinere sættet af interne ydelser, der afregnes for.

I Milliken Denmark er al opdatering placeret centralt, men med input fra basisorganisationen. Dette valg skal ses på baggrund af virksomhedens størrelse og valget af regneark som værktøj.

8.7.2 IT-mæssig understøttelse

Alle virksomhederne bruger naturligvis de ABC-relevante økonomidata, som allerede findes i virksomhedens eksisterende systemer. I virksomhederne, som benytter dedikeret ABC-software – Danske Bank, DSB, Novozymes og SonionMicrotronic – er der etableret automatiseret import af data herfra. Men ellers er det værd at bemærke, at disse virksomheder stort set kun bruger specialværktøjet som »store regnemaskiner«, idet inddata forbehandles og rapporteringer herfra efterbehandles ved hjælp af andet software.

Hvad angår medarbejdernes tidsforbrug, som ikke i forvejen er registreret på aktiviteter eller omkostningsobjekter – altså uden for »time-sags-registreringer« eller »ordrekonteringer« – er især Novozymes gået langt via en Web-baseret indrapportering. Medvirkende til denne løsning er uden tvivl virksomhedens verdensomspændende karakter og ambitionen om på sigt at indføre ABC i den månedlige rapportering til ledelsen. Hos DSB er man i gang med noget tilsvarende, idet man er ved at udvikle moduler til opsamling af inddata og distribution af modellens resultater via virksomhedens intranet.

Uanset hvilken IT-understøttelse virksomhederne gør brug af, er det karakteristisk, at alle virksomhederne i deres søgen efter de foretrukne transaktionsdrivere begrænser sig til de allerede eksisterende registreringer som mulige

kandidater. Alternativet, som er løbende nye registreringer af nye transaktionsdata, er således implicit skønnet for ressourcekrævende.

8.8 Organisering af ABC-modellens udvikling og drift

Hvis vi principielt ser på en fuld-skala implementering af ABC, kan man opdele dens indføring i virksomheden i en række faser (Andersson 1995): »Initiering«, »adopteret«, »adapting«, »accept«, »rutinisering« og »internalisering«. I initieringsfasen opleves en utilfredshed med tingenes tilstand på et økonomisk område og et deraf afledt behov for ændring identificeres. I adoptionsfasen undersøges ABC-konceptet som en mulig løsning, men da konceptet alene leverer en referenceramme og nogle byggeklodser, skal det tilpasses (adaptes) virksomhedens specifikke behov. ABC-modellen kan dog ikke siges at være den »rigtige« løsning, før virksomhedens dominerende aktører har accepteret modellen og dens udsagn (baseret på de første data). Herefter skal den sættes i drift (rutiniseres), men medfører reelt ingen ændring før dens informationer faktisk benyttes af de aktører, for hvem de er tiltænkt; den skal ind under huden på disse, internaliseres. »Kæden« i implementeringen kan naturligvis hoppe af i alle led.

Alle de deltagende virksomheder synes at have den beskrevne fuld-skala implementering som vision, selvom den ikke er udtrykt direkte hos alle. Og hos ingen af virksomhederne er »kæden« indtil videre hoppet af. Flere forhold bidrager hertil: Den ledelsesmæssige opbakning, projektorganiseringen af modellens udvikling, driftsorganiseringen og tidsaspektet i resultaternes fremkomst.

8.8.1 Projektets ledelsesmæssige opbakning

I alle virksomhederne er man i den situation, at man på topledelsesniveau har adopteret ABC som idé og metode allerede ved starten af »fortællingen« – Post Danmark dog først ved slutningen. Hovedparten af de beskrevne ABC-projekter har en central medspiller fra topledelsen eller i det mindste repræsentanter for denne i projektets styrings- eller sparringsgruppe. Det gennemgående argument er, at det er af stor betydning at sende signaler til den øvrige virksomhed om, at projektet har topledelsens opbakning. På den måde sikres

der størst mulig accept og flest mulige ressourcer fra den øvrige organisation, til at få projektet gennemført. Omvendt er topledelsesopbakning et generelt ønske i forandringsprojekter – og derved konkurrerer alle projekter jo om topledelsens opmærksomhed. I hvilket omfang projekterne har været prioriteret i forhold til andre projekter i de involverede virksomheder, giver kapitlerne generelt ikke mulighed for at vurdere.

Signalering af projektets opbakning fra topledelsen er især vigtig i de virksomheder, hvor modellerne skal hente data bredt i organisationen, og hvor resultaterne skal anvendes af de operationelt ansvarlige uden for virksomhedernes økonomiafdelinger.

Dette forhold er gældende i alle virksomhederne, idet de alle er sat – eller skal sættes (DSB's projekt) – i drift.

8.8.2 Sammensætningen af projektgruppen

Sammensætningen af projektgruppen er forskellig virksomhederne imellem, hvilket hænger sammen med ABC-modellernes forskellige formål og projektopgavens afgrænsning. I alle projekttyper er der – naturligvis – repræsentanter fra »økonomi/regnskab«.

Men skal man i alle tilfælde have repræsentanter fra brugerne af ABC-informationen med? Det afhænger af, hvad der menes med brugere og af projektets formål og faseinddeling.

I Post Danmark blev ABC-modellen udarbejdet af en projektgruppe på to (plus én konsulent) placeret i Økonomistyring på hovedkontoret og med repræsentanter fra procesejerne i en sparringsgruppe – men netop ikke, som tidligere nævnt, med repræsentanter fra de operationelt ansvarlige. Input til aktivitetsbeskrivelsen synes sikret gennem et tidligere pilotprojekt omfattende en aktivitetsbaseret procesanalyse for en del af virksomheden. Den korte udviklingstid – tre måneder – har næppe levnet megen plads til idéudveksling med de lokalt placerede økonomichefer og de decentralt placerede operationelt ansvarlige. Der redegøres da også for, at udrulningen til de operationelle niveau ikke i alle tilfælde gik som håbet.

I Danske Bank satte man mange ressourcer ind på opbygningen af den første ABC-model i Trade Finance; tre medarbejdere fra Koncernøkonomi, tre fra Forretningsprocesudvikling, to fra omkostningscentret og fem eksterne konsulenter. Men disse personer havde også som opgave at lægge hele funda-

mentet – herunder lave »drejebøger« – for de mange efterfølgende ABC-modeller. Ved lidt leg med ordene kan man sige, at man har sat i »drift«, hvordan man udvikler og implementerer ABC-modeller. Omkring alle de efterfølgende ABC-projekter – ca. 20 stykker – er der skabt selvstændige projektgrupper med repræsentanter fra Koncernøkonomi og de respektive omkostningscentre. En bemærkelsesværdig ændring er det her, at der ikke længere er repræsentanter fra Forretningsprocesudvikling, idet man har ønsket at adskille ABC-modellen opbygning fra, hvad dens informationer eventuelt kan bruges til – procesforbedringer.

DSB's projektorganisering indtager en særstilling, som funktion af projektets umiddelbare formål, som vi vil tillade os at udlægge som: En model, der overholder det ministerielt fastsatte regnskabsreglement, men som har udviklingspotentialer til brug i den interne økonomistyring. Med en enkelt undtagelse kommer alle medlemmer af styregruppe, projektledelsesgruppe og projektgruppe fra virksomhedens centrale og decentrale økonomifunktioner. På dette grundlag skabes en totalintegreret model, der har opbakning hos de lokale controllere, som forestår det daglige økonomiarbejde, hvorfor der er taget højde for det lokale økonomikendskab. Samtidig har man – klogelig synes vi – ladet en del detaljeringer af aktiviteter stå åbne med henblik på den senere medinddragelse af den operationelle organisation.

Projektgruppens sammensætning handler også om balancering af de nødvendige kompetencer i form af kendskab til forretningen (relevante aktiviteter og omkostningsobjekter), virksomhedens eksisterende økonomisystem, ABC-konceptet og IT-viden. De fire virksomheder, som anvender special-software – DSB, Danske Bank, Novozymes og SonionMicrotronic – siger samstemmende, at det i første omgang handler om at fokusere arbejdet på den konceptuelle models udvikling og først derefter IT-modellen, idet en sammenblanding fører til megen unødigt »omprogrammering«. På den anden side fremgår det også, at man bestemt ikke må undervurdere tidsforbruget til IT-arbejdet, som har mange aspekter. Valg af special-software tager tid og skal ikke alene vurderes ud fra dens »regnekapacitet« og brugergrænseflader, men især dens smidighed i samspil med virksomhedens databaseteknologi, jf. Danske Bank. Heller ikke identifikation af, hvad der findes af model-relevant information i eksisterende systemer og ABC-specifik dataindsamling og –validering, er nogen trivielt sag. Sammenlagt vurderer SonionMicrotronic således, at man

har brugt mere end halvdelen af projekttimerne på data- og IT-relaterede spørgsmål.

8.8.3 Implementeringens varighed

Milliken Denmark og Novozymes er de to af bogens virksomheder, som har arbejdet med ABC-konceptet i længst tid. Begge virksomheder indledte arbejdet med ABC i midten af 1990'erne, mens de øvrige virksomheder er begyndt lige før eller i år 2000. Men hvor længe varer en implementering af ABC i en virksomhed? Spørgsmålet giver faktisk ikke mening, med mindre vi skelner mellem modeldesign/-test og »udrulning« i organisationen – og knap nok alligevel; varigheden afhænger jo også af den ressourcemængde, man sætter ind.

Post Danmark og Danske Bank, som begge er startet med delmodeller, angiver tre henholdsvis fem måneder. DSB's totalmodel – med interfaces til eksisterende økonomisystemer, men før systematisering af interfaces med ind- og uddata til brug for folk uden for ABC-gruppen – tog ca. to år.

Et væsentligt middel til at afkorte implementering er anvendelse af konsulenter. De virksomheder, der eksplicit nævner inddragelse af konsulenter, argumenterer netop med, at de fremmer hurtigere resultater gennem teoretisk og praktisk viden om ABC-konceptet, viden om ABC-software og dets interface problematikker, men også at anvendelse af konsulenter i sig selv kan give et signal til den øvrige organisation om, at ABC-projektet er højt prioriteret, og ad den vej bidrage til den samlede organisations prioritering heraf.

8.9 Afsluttende bemærkninger

Som det er fremgået af denne bog, har hver virksomhed haft sin unikke tilgang til at arbejde med ABC-konceptet. Dette skyldes naturligvis, at det ikke er muligt at sige, at der findes én »rigtig« måde til at arbejde med ABC i praksis. Det er klart at litteraturen giver en række anvisninger på, hvorledes der kan arbejdes med konceptet, men hvorvidt disse er anvendelige i den konkrete situation er meget forskellig, fordi virksomhederne formål og forudsætninger er forskellige. Men vi har i denne bog forsøgt at formidle og sammenfatte nogle danske erfaringer på feltet.

Har man efter læsningen af bogen fortsat mod på ABC, kan følgende citat fra kapitel 5 om Novozymes erfaringer være værd at skrive sig bag øret: »Det svære er ikke at designe en ABC-model, men at opbygge en ansvarlig driftsorganisation, der sikrer operationaliseringen, fremdriften og udbredelsen af ABC-tankegangen. Et vigtigt elementet er kommunikationen før, under og efter implementeringen, som er midlet, der er med til at sikre fremdriften og forankringen i organisationen«. Men det gælder vel og mærke kun for virksomheder, der ønsker permanent implementering. Virksomheder, som blot overvejer en engangsanalyse ved hjælp af ABC, er selvfølgelig ikke dækket heraf.

Litteratur

- Andersson, S.W. (1995). A framework for Assessing Cost Management System Changes; The case of Activity Based Costing Implementation at General Motors, 1986-1993. *Journal of Management Accounting Research*, Fall.
- Bukh, P.N. & P. Israelsen (2003). *Activity Based Costing – Dansk økonomistyring under forvandling*. København: DJØFs Forlag (under udgivelse).
- Cooper, R. (1990). Cost Classification in Unit-Based and Activity-Based Manufacturing Cost Systems, *Journal of Cost Management*, Fall, pp. 4-13
- Cooper, R. & R.S. Kaplan, (1991): Profit Priorities From Activity-Based Costing, *Harvard Business Review*, May-June, pp. 130-135
- Cooper, R. & R.S. Kaplan, (1999): *The Design of Cost Management Systems – Text and Cases*, 2. edition, Upper Saddle River, New Jersey, Prentice Hall
- Israelsen, P. & C. Rohde, (2001): Activity based costing revisited by managerial economics logic, working paper, Syddansk Universitet.
- Kaplan, R.S. (1990). The Four-Stage Model of Cost Systems Design, *Management Accounting*, February, pp. 22-26
- Kaplan, R. S. & R. Cooper, (1998): *Cost & Effect*, Boston: Harvard Business School Press