

Skaf viden om omkostningsstrukturen

Samtidig med at vi systematisk effektiviserer produktion og logistik, f.eks. ved at indføre ny automatiseret produktionsteknologi, outsourcing eller integrere forsyningskæden med både kunder og leverandører, flyttes en stadig større andel af omkostningerne fra at være proportionale med produktionens omfang til at være kapacitetsomkostninger. Det øgede samarbejde ud over virksomhedens grænser betyder imidlertid også, at en større del af omkostningerne er delvis uden for direkte ledelsesmæssig indflydelse i den virksomhed, hvor de optræder som omkostninger.

Hvis vi eksempelvis vælger at tilpasse produkterne til kundernes behov eller levere på det sted og det tidspunkt, som kunden ønsker, kan man naturligvis indvende, at der er fuld ledelsesmæssig styr på den beslutning, og at sådanne leveringsbetingelser jo er noget, man selv har valgt. Men, som mange underleverandører har kunnet sande, så fungerer et marked ofte ikke på den måde, hvis man har konkurrenter.

I en moderne forsyningskæde er samarbejdet om fremdriften af produkter, udviklingen af produkter og omkostningsreduktionen af afgørende betydning for den fælles konkurrenceevne; men den fælles optimering kræver klare retningslinjer for, hvorledes indtjening og omkostninger skal fordeles i kæden. Som bekendt er ingen kæde bedre end det svageste led.

HVORFOR ET OMKOSTNINGSREGNSKAB?

For at nedbringe omkostningerne i den samlede forsyningskæde er der brug for en så præcis information om omkostningsstrukturen som muligt, hvilket sætter fokus på omkostningsregnskabet – eller måske mere korrekt udtrykt: omkostningsfordelingsregnskab. I sin simpleste udgave fortæller omkostningsregnskabet os, hvilke materialeomkostninger og hvilken arbejds løn, der direkte medgår til at

fremstille virksomhedens produkter, men i mere udviklede former kan et omkostningsregnskab eksempelvis give svaret på, hvad det koster at servicere kunder gennem forskellige distributionskanaler, hvor meget mere det koster at fremstille et produkt selv i stedet for at outsource produktionen til en underleverandør, hvad nye leveringsmetoder vil koste, hvad de samlede kvalitetsomkostninger er, eller hvad det vil koste at gennemføre en forsøgsproduktion for en kunde.

Udgangspunktet for disse svar er, at virksomhedens omkostninger er fordelt til produkter, kunder, processer eller kombinationer heraf, således at denne fordeling på hensigtsmæssig måde afspejler de faktorer,

der forårsager omkostningerne. Det betyder eksempelvis, at det ikke er nok, at produktomkostningerne fastlægges som materialeomkostningerne, direkte operatørtid samt et IPO-tillæg, der gennemsnitligt dækker de indirekte produktionsomkostninger. Grundlæggende er det ikke tilstrækkeligt at fordele alle kapacitetsomkostninger efter én enkelt fordelingsnøgle, hvad enten denne er et tillæg til de direkte omkostninger eller et udtryk for maskintid. Der er brug for mere avancerede teknikker, og det er her det aktivitetsbaserede regnskab (Activity Based Costing, ABC) kommer ind i billedet.



Per Nikolaj Buch,
professor, handelshøjskolen i Århus
Tlf.: 20 86 67 90
Email:
pnb@pnbukh.com

OMKOSTNINGSREGNSKABETS GRUNDLÆGGENDE PRINCIPPER

I sin mest basale form holder et regnskab styr på, hvad virksomheden har haft af udgifter og indtægter. Sædvanligvis er indtægterne nogenlunde direkte relaterbare til de ydelser, virksomheden frembringer og til de kunder, som har aftaget disse på et bestemt tidspunkt. Udgifterne er derimod knyttet til virksomhedens anskaffelser, som ikke nødvendigvis er direkte relateret til kunder og produkter. For at kunne vurdere de økonomiske konsekvenser af virksomhedens aktiviteter og træffe beslutninger herom, skal omkostningsregnskabet transformere udgifterne til omkostninger og henføre disse til virksomhedens processer og de omkostningsobjekter – især kunder og produkter – som danner grundlag for beslutninger, og som indtægterne er knyttet til.

Sædvanligvis henfører virksomheden en del af omkostningerne i form af direkte materialer og løn direkte til de producerede produkter. Heraf udtrykket direkte (variable) omkostninger. De øvrige omkostninger, der ofte betegnes med samlebegrebet indirekte omkostninger, overheads eller kapacitetsomkostninger, fordeles på forskellige måder til afdelinger, kunder eller produkter. Det centrale er, at der er tale om et fordelingsregnskab (og altså ikke et dækningsbidragsregnskab), hvor alle periodens omkostninger fordeles til periodens produktion. Dette indebærer dels, at de centrale omkostningsobjekter er de

ydelse, der her er betegnet produkter, som virksomheden fremstiller, og dels at der er foretaget en periodisering af udgifter.

HVORFOR EN NY MODEL FOR OMKOSTNINGS-REGNSKABET?

Det er mest ligetil at foretage en omkostningsfordeling, når de indirekte omkostninger varierer nogenlunde med produktionsmængden, på samme måde, som det er tilfældet med direkte materialer og undertiden også direkte løn. Men som bekendt varierer forbruget af en lang række ressourcer ikke med produktionsmængden. F.eks. kan det koste

nogenlunde det samme at fremstille en støbeform, hvad enten der skal produceres 1000 eller 100.000 enheder, og det er ikke dobbelt så dyrt at sende en halvfuld container som at sende en fuld container med komponenter. På tilsvarende vis er produktudviklingsomkostninger nogenlunde stort set uafhængige af antal enheder af produktet, der fremstilles, udviklingen af en kvalitetsmanual koster der samme uanset, hvor mange gange man læser i den, osv.

Virksomheder står ofte overfor valget mellem at overvælge de indirekte omkostninger på produkter (eller mere generelt omkostningsobjekter) ved hjælp af en eller flere volumenproportionale fordelingsnøgler, f.eks. et procenttillæg til arbejds løn, materialeforbrug etc. som

udtryk for produktionsvolumen, alternativt helt at undlade fordeling af indirekte omkostninger (et bidragsregnskab) eller måske vælge en mellemform.

Men med stigende kapacitetsomkostninger bliver enhver beslutningstagen uden hensyntagen til påvirkningen af kapacitetsomkostningerne mere eller mindre famlende. Og ligeledes kan en fordeling af kapacitetsomkostningerne, der ikke afspejler det reelle kapacitetstræk, ofte være et utilstrækkeligt og misvisende beslutningsgrundlag. Det er dette dilemma, der har dannet baggrund for udviklingen af de såkaldte aktivitetsbaserede omkostningsregnskaber.

ABC giver mere fleksible muligheder for at designe omkostningsfordelingsprincipperne

Et væsentligt formål med udviklingen af et aktivitetsbaseret regnskabssystem er at undgå de fejlallokeringer af omkostninger, der finder sted i

traditionelle fordelingsregnskaber. Man taler sædvanligvis om forvriddninger. Det kan typisk (jf. Bukh & Israelsen 2004) dreje sig om:

- At omkostninger fordeles til produkter, som de ikke vedrører
- At produkt- eller kundespecifikke omkostninger ikke henføres til de produkter eller kunder, der forårsager dem
- At indirekte omkostninger henføres upræcist, for eksempel fordi fordelingsnøglen ikke giver udtryk for omkostningsobjektets belastning

af aktiviteten, hvorved fordelingen fejlagtigt sker efter en nøgle, som forbruget af ressourcerne ikke varierer tilnærmelsesvist proportionalt med.

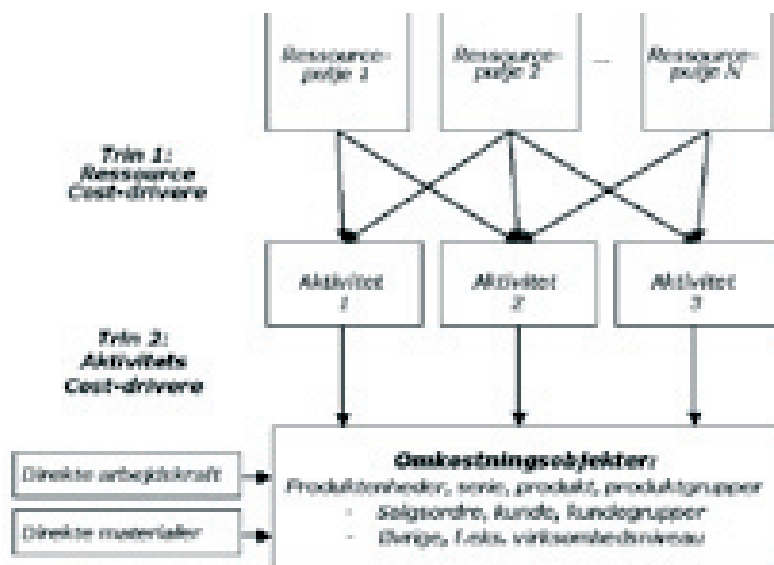
AKTIVITETSBASERET REGNSKABSSYSTEM

Det grundlæggende princip bag et ABC-system kan illustreres ved Figur 1. Selvom detaljerede design naturligvis er mere kompliceret, er udgangspunktet, at kapacitetsomkostningerne inddeles i ressourcepuljer (typisk med udgangspunkt i arts/steds-dimensionen i kontoplanen) og via en detaljeret specifikation af konkrete aktiviteter henføres til endelige omkostningsobjekter i form af kunder, produkter, leverandører etc.

Nøglen til at undgå de ovenfor omtalte forvriddninger er for det første at henføre omkostningerne til aktiviteterne, der på forskellige niveauer vedrører produkterne (de enkelte enheder, produktet eller produktgruppen), kunderne (den enkelte kunde, orden, kunden eller kundegruppen) eller leverandørerne (den enkelte forsendelse, leverandør eller leverandørtype) i forhold til deres træk på aktiviteten. Og for det andet, at hver aktivitet om nødvendigt har sin egen fordelingsnøgle.

I ABC-systemet er det som udgangspunkt mere fleksibelt – og dermed op til designeren af systemet – hvad der fordeles omkostninger til, men typisk vil omkostningsobjekterne være produkter, produktgrupper, kunder eller kundesegmenter. Sammenlignet med det traditionelle omkostningsregnskab, opfattes nogenlunde de samme omkostninger som direkte i forhold til omkostningsobjekterne »produktenheder«. Men hvad angår de indirekte omkostninger, så indgår de alle i »ressourcepuljer«.

Den specifikke inddeling i ressourcepuljer er en del af designet, men vil af praktiske årsager oftest ske i form af en gruppering af konti i finanskontoplanen. Det afgørende er, at alle de omkostninger, der skal fordeles via omkostningsregnskabet, enten optræder som direkte omkostninger eller som ressourceomkostningspuljer – ikke hvordan ressourcepuljerne er opdelt. I grupperingen af ressourcepuljer vil man dog ofte bestræbe sig på, at de enkelte grupper er relativt homogene med hensyn til variabilitet og reversibilitet.



Figur 1: Det aktivitetsbaserede regnskabs grundstruktur

I omkostningsfordelingens første trin fordeles ressourceomkostningerne til de aktiviteter, der udføres (f.eks. besvarelse af telefonopkald fra kunder, omstilling af maskiner mv.). De benyttede fordelingsnøgler, »resource cost-driver«, er af nogenlunde samme type, som anvendes i det traditionelle fordelingsregnskabs første trin.

FORDELING AF AKTIVITETS-OMKOSTNINGER TIL OMKOSTNINGSOBJEKTER

ABC-systemets andet trin drejer sig herefter om at henføre aktivitetsomkostningerne til omkostningsobjekter på baggrund af deres træk på aktiviteten udtrykt ved en »aktivitets-cost-driver«. Her er den væsentlige forskel fra traditionelle fordelingsregnskaber, at omkostningsallokeringen også sker til andre omkostningsobjekter end produktenhederne, og at fordelingsnøglen skal afspejle omkostningsobjektets reelle ressourcetræk, hvorfor de tidligere omtalte fordelingsnøgler, som er proportionale med volumen af produktenheder, ofte ikke er anvendelige.

I ABC-terminologien skelner man mellem mindst tre typer aktivitetsdrivere: »Transaktionsdriver«, »varighedsdriver« og »direkte henføring« (direct charge driver).

Transaktionsdrivere, der afspejler antallet af gange en aktivitet udføres, kan anvendes, når alle produkter – eller mere generelt omkostningsobjekter – trækker på aktiviteten på samme måde. For eksempel hvis behandlingen af en kundeordre stort set er den samme aktivitet, uanset hvem kunden er, eller hvis omstillingen af en maskine er uafhængig af, hvad der skal produceres på den. Varighedsdriveren afspejler den tid, det tager at udføre aktiviteten.

Hvis aktivitetens

varighed varierer mellem forskellige omkostningsobjekter, bør varighedsdriveren anvendes. Det kan for eksempel være tilfældet, hvis nogle produkter kun kræver få minutters omstilling af maskiner, mens andre kræver adskillige timers omstilling, eller hvis behandlingen af nogle låneansøgninger tager meget lang tid, mens andre blot er ekspeditionssager. Valget mellem en varighedsdriver og en transaktionsdriver for en given aktivitet er et trade-off mellem præcision og systemomkostninger.

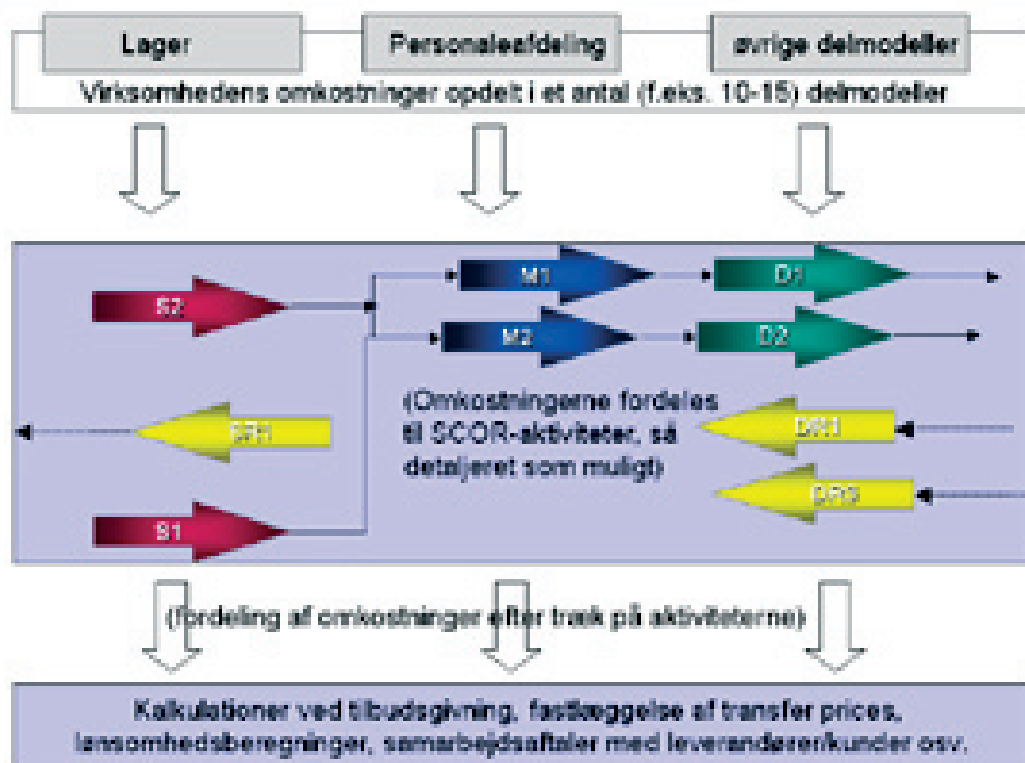
I tilfælde, hvor hverken antallet af gange eller varigheden af aktiviteten kan afspejle aktivitetsomkostningerne hensigtsmæssigt, kan det, som angivet ovenfor, være nødvendigt at henføre omkostningerne direkte til omkostningsobjekter ved anvendelse af arbejdsedler, edb-registreringer mv., altså direkte måling. Dette bruges eksempelvis, hvis bestemte ressourcer, f.eks. medarbejdere, maskiner el.lign. kan anvendes til bestemte produkter eller i forhold til bestemte kunder.

INDFØRELSE AF ABC I PRODUKTIONS-VIRKSOMHED

Selvom der kan argumenteres for, at Activity Based Costing er udtryk for én

bestemt metode eller ét bestemt system, hvis bestanddele er velbeskrevet i bestemte dele af litteraturen, så viser både praksis og den store mængde artikler, der har været udgivet på området de seneste 15 år, at der er forholdsvis store variationsmuligheder – ikke mindst fordi ABC bringes i anvendelse til mange forskellige formål. Derfor er det nok mere korrekt at opfatte ABC som nogle principper for design af et omkostningsregnskab eller som nogle bestemte fordelingsprincipper, således som det blev beskrevet i artiklens tidligere afsnit.

Når et nyt omkostningsregnskab skal designes, er det gamle ordsprog, 'godt begyndt er halvt fuldendt', meget rammende. ABC er på designtidspunktet en meget fleksibel metode, men der skal undervejs træffes beslutninger, som efterfølgende får en række konsekvenser for, hvilke egenskaber omkostningsregnskabet får, hvilken information det kan give og hvilke data, der er brug for. Sådanne designbeslutninger er i praksis ret komplekse og vanskelige. Blandt andet fordi de personer, der er involverede i dem, ofte har ret begrænsede erfaringer med design og brug af aktivitetsbaserede regnskabssystemer og ofte ikke er specielt uddannede hertil.



Figur 2. ABSCC-modellen

Når man ser ABC præsenteret i litteraturen, vil det fremgå, at det er en række forskellige formål, som ABC kan anvendes til, men ikke alle formål kan opfyldes samtidigt. Som regel vil et ABC-projekt have ét eksplicit formål, men i mange virksomheder vil det første ABC-projekt også have en vis karakter af pilotprojekt således, at man ønsker at opnå nogle erfaringer med aktivitetsbaserede omkostningsfordelinger. Nogle gange skelnes mellem operationelle anvendelser af ABC i forbindelse med for eksempel procesrationaliseringer, præstationsmålingssystemer eller kvalitetsledelse og strategiske anvendelser af ABC, for eksempel i forbindelse med produktudvikling, markedssegmentering samt beslutninger i relation til kunderelationer, distributionskanaler etc.

Hvad angår designet af et ABC-system er der imidlertid nogle andre aspekter, som også er meget relevante. Eksempelvis er det ikke alle ABC-projekter, som indebærer en fordeling af omkostninger til produkter eller kunder, idet projektet kun omfatter det første trin af omkostningsfordelingen, jf. figur 1. Det vil eksempelvis være tilfældet, hvis omkostningsfordelingen gennemføres som støtte for en procesrationalisering eller som et led i en benchmarking af afdelingers eller processers effektivitet. Ligeledes kan det være et eksplicit formål, at den nye indsigt i omkostningsstrukturen på et konkret område med det samme skal bruges til at træffe beslutninger om dimensionering af distributionskanaler, indgåelse af strategiske samarbejdsaftaler med leverandører, outsourcing eller fastlæggelse af principper for

betjening af kunder. I sådanne tilfælde kan man tale om inspirationsanalyser, og når projektet er gennemført, vil den nødvendige information ofte være tilvejebragt, hvorfor der ikke er behov for at udvikle et egentlig ABC-system, der integreres med virksomhedens øvrige økonomistyringsystemer.

ABSCC-MODELLEN

De mange forskellige forhold, der skal tages højde for, gør, at et aktivitetsbaseret omkostningsregnskab aldrig kan blive et standardsystem, men altid vil kræve et virksomhedsspecifikt design. Det er imidlertid ikke det samme som at sige, at man slet ikke kan give en virksomhed mere detaljerede retningslinjer for, hvorledes den praktiske fremgangsmåde kan være. Vi har i forbindelse med et projekt (InnoLink), hvor en gruppe danske underleverandører indfører nye omkostningsregnskaber, udviklet en arbejds metode, der gør, at man kan integrere virksomhedens økonomistyring bedre med virksomhedens øvrige styrings- og ledelsessystemer.

Aktuelt har udgangspunktet været, at virksomhederne har brugt den såkaldte SCOR-metode (se www.supply-chain.org) til at beskrive aktiviteterne i forsyningskæden. Ud fra princippet om, at det er økonomistyringen, der skal tilpasses virksomhedens produktionsstruktur - og ikke omvendt - er det et spørgsmål om at udnytte den indsigt i virksomhedens aktiviteter og processer, som er etableret ved hjælp af SCOR til at strukturere omkostningsinformationen, således at procesmodellen bliver et bindeled mellem den økonomiske struktur repræsenteret ved ressourceljerner i figur 1 og de endelige omkostningsobjekter i form af for eksempel produktkategorier og kundeordrer.

Princippet i den udviklede model, som vi har betegnet ABSCC (Activity Based Supply Chain-Costing) er illustreret i figur 2 på foregående side. I praksis er den baseret på en række foruddefinerede fordelingsprincipper og -metoder, som det kræver en vis træning at bruge, men strukturen i ABSCC er alligevel på det overordnede niveau forholdsvis simpel: Det første skridt i modellen er, at virksomheden på baggrund af organisationsdiagrammet

og kontoplanens struktur opdeles i et mindre antal områder, som der udvikles særskilte delmodeller for. I hver delmodel identificeres de samlede omkostninger således, at summen af delmodellernes omkostninger udgør virksomhedens samlede omkostninger.

Som grundlag for den første fordeling opdeles omkostningerne som minimum i ressourceljernerne lønomkostninger, lønrelaterede omkostninger og øvrige omkostninger, og så vidt det er muligt, henføres disse omkostninger til så detaljerede SCOR-aktiviteter som muligt.

Herefter afhænger det til dels af formålet, hvorledes den videre fordeling af omkostninger foretages, men det er eksempelvis muligt at udvikle alternative dækningsbidragsmodeller, hvor de samlede materiale- og forsyningsomkostninger adskilles fra produktionsomkostninger, som igen adskilles fra et udvidet leveringsomkostningsbegreb; eller der kan udvikles

Omkostningsregnskaber bør være en integreret del af forsyningskædedesignet

kalkulationsmodeller, som baserer sig direkte på, hvorledes specifikke aktiviteter, f.eks. vedrørende opstillinger, kvalitetsinspektioner eller værkstøjsfremstilling, relateres til specifikke kundeordrer. Ligeledes kan modellen eksempelvis benyttes til at identificere særlige omkostningskrævende aktiviteter, som kan danne grundlag for procesforbedringer.

AFSLUTTENDE BEMÆRKNINGER: ET FORSYNINGSKÆDE-PERSPEKTIV

Forsyningskædeperspektivet introducerer ud over den sædvanlige kompleksitet i designet af et omkostningsregnskab en række nye problemstillinger, ligesom forskellige nye designaspekter får en større vægt. For at kunne håndtere forsyningskædeperspektivet inden for rammerne af det aktivitetsbaserede omkostningsregnskab, er det nødvendigt at anvende og måske operationalisere designprincipperne i form af et interorganisatorisk omkostningsregnskab. Et sådant omkostningsregnskabsdesign skal blandt andet kunne håndtere:

- At der, modsat det traditionelle omkostningsregnskab, der kun bestemmer omkostninger, som er relateret til de

Litteratur

Bukh, Per Nikolaj & Henrik R. Rasmussen. 2005. Underleverandører. København: Børsen Forum.

Bukh, Per Nikolaj & Poul Israelsen. 2003. Aktivitetsbaseret økonomistyring – danske virksomheders erfaringer med Activity Based Costing. København: DJØFs Forlag.

Bukh, Per Nikolaj & Poul Israelsen. 2004. Activity Based Costing – Dansk økonomistyring under forvandling. København: København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

Supply-Chain Council. 2003. Supply Chain Operations Reference Model – an overview of SCOR Version 6.1. Pittsburgh: Supply Chain Council.

udgifter, der afholdes af virksomheden, i stedet skal fokuseres på de samlede omkostninger i forsyningskæden,

- At aktivitets-cost-drivere i én del af forsyningskæden bestemmer omkostningerne i en anden del af forsyningskæden.
- At forsyningskædestrukturer kan være endnu mere dynamiske end enkeltstående virksomheders organisationsdesign,
- At der kan være begrænsninger på udvekslingen af information om f.eks. omkostningsforhold og cost-driver-satser mellem aktørerne i en forsyningskæde. Dette kan både skyldes forhold lige fra hensyn til konkurrenter til forhold omkring forhandlingsmagt i forsyningskæden.
- At de adfærdsmæssige forhold vedrørende designet af et interorganisatorisk omkostningsregnskab kan være langt mere komplekse, end tilfældet er i enkeltstående virksomheders omkostningsregnskaber.
- At traditionel opfølgning på de regnskabsmæssige data nok kan have samme karakter som mellem moderselskab og datterselskaber i et koncernforhold, men den manglende ejerskabsmæssige kontrol med aktiviteterne gør en væsentlig forskel.
- At der kan være brug for andre oplysninger end, hvad der normalt kan hentes i de traditionelle IT-systemer, der fokuserer på den enkelte virksomhed.

Udviklingen af et fælles omkostningsregnskab på tværs af organisatoriske grænser kræver samarbejde mellem virksomhederne i forsyningskæden. Idet den struktur, som omkostningsregnskabet skal basere sig på, vil være bestemt af forsyningskæden, vil det være en fordel at designe omkostningsregnskabet som en integreret del af forsyningskædedesignet. En oplagt mulighed er derfor at basere omkostningsregnskabet på de principper, som vi har skitseret i denne artikel.