

KAPITEL 7

ABC i SonionMicrotronic A/S

Lars Taagaard Christiansen

Dette kapitel beskriver, hvorledes SonionMicrotronic arbejder med ABC. Projektet er i skrivende stund et stykke fra at være færdigimplementeret, men en førstegangskalkulation er foretaget og præsenteret for virksomhedens ledelse. Formålet med kapitlet er at beskrive og give et bud på løsning af nogle af de problemstillinger, som vi selv synes ville have været spændende at høre om, inden vi startede på ABC-projektet.

Der indledes med en kort beskrivelse af branchen for høreapparatkomponenter og af virksomheden. Herefter omtales, hvad der initierede ABC-projektet, og hvordan det har været organiseret, herunder brugen af konsulenter. Beskrivelsen af virksomhedens ABC-model indledes med en redegørelse for, hvordan SonionMicrotronic har valgt at tolke ABC-konceptet med udgangspunkt i virksomhedens formål med ABC. Beskrivelsen af virksomhedens ABC-design er herefter struktureret i overensstemmelse med den model, der er gængs i ABC-litteraturen. Sluttelig præsenteres eksempler på resultater, og det omtales, hvilke initiativer der er sat i værk baseret på informationer fra ABC-projektet.

Indledningsvis skal det nævnes, at vi har oplevet, at et ABC-projekt i praksis omhandler en del flere problemstillinger end ABC-konceptet omfatter. Udover det at gennemføre et projekt og fremskaffe de nødvendige ressourcer

finder man ud af, at det område, som ABC-litteraturen omhandler – fordeling af kapacitetsomkostninger til omkostningsobjekter via aktiviteter – kun er et af de aspekter, man er nødt til at forholde sig til for at kunne levere et brugbart output.

7.1 Høreapparatbranchen og SonionMicrotronic

Høreapparatbranchen er kendetegnet ved gennem de senere år at have gennemgået en større konsolideringsfase. På det globale marked for færdige høreapparater eksisterer der seks til syv større aktører heriblandt tre danske: Oticon, Widex og GN Resound. Hvad de færreste uden for branchen er klar over er, at markedet for høreapparatkomponenter består af endnu færre aktører, og blandt de to største i verden er danske SonionMicrotronic A/S med godt 1.200 ansatte (medio 2002).

SonionMicrotronic A/Simons, der er en af Sonionkoncernens kerneforretninger, er en førende leverandør af komponenter til markedet for høreapparater. Gruppen udvikler, producerer og sælger løsninger til høreapparater, der forbedrer livskvaliteten for hørehæmmede. Selskabet har branchens bredeste produktportefølje, som inkluderer alle væsentlige elektromekaniske og elektroakustiske komponenter samt telespoler.

Fælles for produkterne er, at kvalitet er afgørende. SonionMicrotronics strategi er at tilbyde kunderne kvalitetsprodukter med væsentlig funktionalitet og værditilvækst for derved at blive høreapparatproducenternes foretrukne udviklingspartner. SonionMicrotronic har positioneret sig som trendsætter på kvalitetsområdet og søger til stadighed at forbedre kvaliteten i produkter og processer.

Produktporteføljen omfatter følgende elektromekaniske komponenter, der alle er tilpasset kunden:

- Volumenkontroller
- Omskiftere
- Trimmepotentiometre
- Programmeringssystemer

Og følgende elektroakustiske komponenter:

- Mikrofoner
- Højtalere

Dertil kommer aktive og passive telespoler.

SonionMicrotronic, hvis hovedsæde er placeret i Danmark, opererer internationalt med egne produktionsselskaber i Danmark, Holland og Polen. Salgsorganisationen omfatter foruden salgsafdelingen i Danmark gruppens eget salgsselskab i USA.

Markedet for høreapparater vokser stabilt med omkring 2-3% årligt målt i antal høreapparater. Målt på omsætningen er væksten 5-6%, hvilket afspejler det igangværende teknologiskift fra traditionelle analoge høreapparater til dyrere og mere avancerede digitale og programmerbare apparater. På markedet for elektromekaniske komponenter er SonionMicrotronic den førende af de to stærkt toneangivende leverandører. Inden for det elektroakustiske segment har SonionMicrotronic opnået betydelige markedsandele over de seneste tre år og er blandt de to største komponentleverandører.

SonionMicrotronic består altså af to forskellige forretningsenheder, hvoraf den ene – det elektromekaniske segment - er på et marked, der er mere eller mindre modent, og hvor man har en meget stor markedsandel. Det er målet at konsolidere eller øge markedsandelen på dette marked og ganske naturligt fokusere på indtjeningen. Den anden forretningsenhed – det elektroakustiske segment – har igennem den senere tid vundet store markedsandele fra den dominerende producent på markedet. På dette forretningsområde er målet at erobre endnu større markedsandele uden at tabe fokus på indtjeningen.

7.2 Baggrunden for ABC i SonionMicrotronic A/S

SonionMicrotronic startede i 1974 som en »håndværksvirksomhed« og har siden haft en kraftig vækst, som hovedsagligt har været båret af virksomhedens kompetencer inden for produktudvikling og kundetilpasning. Forretningsfilosofien har i mange år været, at man er til for kunden, hvorfor man har villet strække sig meget vidt i den retning. Til gengæld har der ikke været meget fokus på ledelsesrapportering. Dette kombineret med en stadigt større

produktportefølje har gjort det betydeligt sværere at overskue hele virksomheden.

Hos SonionMicrotronic kan man i høj grad tale om, at der eksisterer en 80/20 regel, idet syv strategiske kunder udgør 80% af omsætningen. Fælles for de strategiske kunder er, at de alle opererer globalt. Resten omfatter et stort antal lokale kunder. På produktsiden kan man opdele produkterne i to hovedkategorier: Elektromekaniske komponenter, eksempelvis volumenkontroller og Elektroakustiske komponenter, eksempelvis mikrofoner. Disse kan opdeles i 8 hovedgrupper og yderligere underopdeles i ca. 75 produktgrupper.

ABC blev fra starten betragtet som et værktøj, der kunne give ledelsen et overblik over hele virksomhedens økonomi og dermed give svar på spørgsmålet om, hvorvidt der var urentable produkter i sortimentet og i så fald hvilke. Ligeledes kunne spørgsmålet, om der var kunder, som agerede på en for SonionMicrotronic urentabel måde, besvares.

Den utilstrækkelige indsigt i produkters og kunders rentabilitet bliver et problem, når det sættes i relation til virksomhedens overordnede målsætning, som på en fireårs horisont er at blive nr. 1 på høreapparatkomponentmarkedet både omsætnings- og indtjeningsmæssigt. Det gør det selvfølgelig nødvendigt med et markant bedre kendskab til, hvad der reelt tjenes på produkterne og i relationerne med kunderne.

Initiativet til beslutningen, om at SonionMicrotronic A/S skulle bruge ABC, kom fra topledelsen ud fra ønsket om at opnå bedre indsigt i SonionMicrotronics indtjening på produkter og kunder. Med ledelsen som initiativtager og med det ovenfor beskrevet formål med projektet var der således lagt op til en strategisk indfaldsvinkel til ABC.

Hertil kom der dog også mere operationelle formål med implementeringen af ABC. Især var der interesse for at kende omkostningerne ved en række specifikke aktiviteter, f.eks. behandlingen af kundereklamationer. Disse berører mange forskellige afdelinger, hvorfor der ikke er så stort fokus herpå i den enkelte afdeling på trods af, at det kan være meget ressourcekrævende for hele virksomheden.

Med andre ord var der fra starten nogle helt konkrete formål med ABC: At give overblik over produkt- og kundelønsomheden samt synliggøre omkostningerne ved virksomhedens aktiviteter.

Den økonomiske styring i SonionMicrotronic har hidtil begrænset sig til den traditionelle styring af kapacitetsomkostninger via afdelingsbudgettet. Kapacitetsomkostningerne har ikke været forsøgt fordelt på produkter (eller kunder). Man har holdt sig til henføringen af de variable omkostninger, som i virksomheden udgøres af materialer og løn til timelønnede produktionsmedarbejdere. I dag, hvor størsteparten af den timelønnede produktion er flyttet til Polen, udgør kapacitetsomkostningerne ca. 50% af de samlede omkostninger.

Da de variable omkostningers fordeling på produkter, især for den ene forretningsenhed, ikke blev anset for at være 100% troværdige, var der i områder af virksomheden en vis skepsis mod ABC-projektet: »Hvorfor skal vi fordele de faste omkostninger, når vi ikke tror på, at de variable er fordelt rigtigt?«. Argumentationen for alligevel at gennemføre ABC-projektet var, at uanset om de variable omkostninger er fordelt korrekt eller ej, vil kapacitetsomkostningerne til aktiviteterne være de samme og dermed af interesse.

En ABC-model gennemført en enkelt gang i et »one shot« projekt ville uden tvivl i sig selv give et stort udbytte for virksomheden. Hos SonionMicrotronic er det dog målet, at ABC skal integreres med den traditionelle interne økonomirapportering og dermed gå i egentlig drift med periodiske opdateringer. Af den grund er det vigtigt, at flere mennesker bliver involveret i projektet, således at det kan »driftes« i fremtiden, selvom en enkelt nøglemedarbejder skulle forlade virksomheden. Der blev derfor oprettet en egentlig projektororganisation til at implementere ABC.

7.3 Projektorganisering

Projektororganisationen havde til formål at aflevere en førstegangskalkulation og en konkret handlingsplan til sikring af en egentlig drift af projektet i fremtiden.

For at sætte gang i projektet blev en decideret projektleder ansat. Dennes opgave var løbende at sikre fremdrift i projektet og samtidig være garant for, at det endelige resultat blev en løsning af de problemer, som initierede projektet. En projektgruppe blev oprettet, som udover projektlederen bestod af en projektarbejder fra logistikafdelingen (superbruger i virksomhedens ERP-system, Concorde XAL), en produktionscontroller og en projektarbejder fra

produktionsafdelingen. Projektlederen var den eneste, der i forvejen havde kendskab til ABC, mens de øvrige medarbejdere alle havde en del projekterfaring.

Det var på forhånd meningen, at alle tre skulle deltage med ca. halvdelen af deres arbejdstid på projektet. Da projektlederen var på fuldtid, gav det 2,5 fuldtidsansatte på projektet. I praksis har det dog vist sig meget svært at råde over ressourcerne, da alle medlemmerne af projektgruppen – med undtagelse af projektlederen – har daglige gøremål at tage sig af og i den relation står til ansvar overfor deres afdelingsledere. Reelt har der derfor ikke været brugt interne ressourcer svarende til mere end ca. 1,5 fuldtidsansat.

Til projektet har der endvidere været knyttet konsulenter af primært to årsager. For det første for at undgå at »opfinde den dybe tallerken« hver gang der skulle træffes et valg i projektforsløbet. For det andet for at skaffe en decideret »coach« til projektlederen, idet virksomheden ikke havde den store erfaring med at køre projekter af den pågældende type. Vi var dog heller ikke blinde for, at selve det at engagere konsulenter ville bidrage som et signal i organisationen om, at der var tale om et højt prioriteret projekt og dermed i sig selv medvirke til at tiltrække flere interne ressourcer.

Projektlederen og økonomichefen brugte en del tid på at definere arbejdsopgaverne, inden der blev taget kontakt til potentielle konsulenter. Væsentlige opgaver var her – på baggrund af konsulentens inspiration og erfaring – at strukturere og organisere en egentlig projektgruppe, at etablere den røde tråd i projektet og forfølge den samt at opstille og overvåge stramme milepæle. Dette pegede på behovet for en konsulent med projektleder- og ABC-erfaring – i vores tilfælde inden for produktionsvirksomheder. En anden væsentlig opgave var at bidrage med praktisk erfaring med hensyn til valg og brug af ABC-software.

Vi havde kontakt med tre forskellige konsulenthuse, inden valget blev truffet. Erfaringen fra denne fase er, at udvalget af konsulenter er begrænset, hvilket formentlig skyldes, at ABC endnu ikke er særlig udbredt i Danmark. Som et kuriosum kan nævnes, at en af konsulenterne mente, at vi ikke kunne lave et seriøst projekt uden køb af et bestemt slags software i millionklassen! – software, som vi siden intet har hørt om i vores software-søgningsproces.

I SonionMicrotronics projekt har der været to konsulenter involveret, hvor den ene var »lederen« med mange års projekterfaring, mens den anden var

Det aktivitetsbaserede regnskabssystem

»eksperten«, som kendte alt til software-mulighederne. Arbejdsdelingen mellem konsulenterne og den øvrige projektorganisation var som følger:

Opgaver som konsulenten var med til at løse:

- Tiltrække interne ressourcer
- Projektstyring og -planlægning
- Design af ABC-model
- Undervisning og support i OROS (det valgte ABC-software) og MS Access

Opgaver som blev klaret internt:

- Udbredelse af ABC-kendskab
- Identifikation af aktivitetskatalog
- Identifikation af driverkatalog
- Kvalitetssikring
- Præsentation af resultater og videreudvikling af model
- Kommunikation

Alt i alt har projektet haft stor glæde af at have konsulenter tilknyttet. Uden dem havde vi således næppe nået at aflevere et tilfredsstillende resultat inden deadline's udløb. Til gengæld er det en dyr fornøjelse, som dog kan reduceres væsentligt men næppe helt undværes. I forsøget på at begrænse konsulenternes tidsforbrug forsøgte de interne medarbejdere hele tiden at komme konsulenten i forkøbet med de ting, som skulle gøres, med henblik på hurtig fremdrift i projektet. Eksempelvis havde vi inden engageringen af konsulenterne allerede via interviews defineret et aktivitetskatalog – et katalog som også endte med at blive brugt.

Følgende fire råd eller erfaringer fremstår på basis af vores projektforsøg:

- Set i bakspejlet ville det have været en fordel at have knyttet en bonus-ordning til projektet til gavn for medarbejderne i projektgruppen, men især for de afdelingsledere som afgiver ressourcer til projektet.
- Lav så meget som muligt selv og hold konsulenten orienteret. I de tilfælde, hvor det på grund af manglende kompetence ikke er muligt, må

man som minimum sikre sig forståelse af konsulentens opgave med henblik på også at kunne vurdere fremdriften i denne del af projektet.

- Potentialet for reduktion af konsulentomkostninger ligger i, at man internt selv står for al projektledelse og alene bruger konsulenten til ekspertbistand. Forudsætningen er til gengæld den, at virksomheden skal være villig til at afgive tilstrækkelige interne ressourcer til projektet.
- Når man læser om ABC-konceptet, kan man få det indtryk, at de største overvejelser er af modelmæssig karakter til forskel fra overvejelser af teknologisk for slet ikke at tale om datamæssig karakter. I virkeligheden er det absolut ikke trivielt, hvilken teknologi man vil bruge eller finde frem til, eller hvilke data der findes i de eksisterende systemer. Det er derimod to områder, som med vores erfaringer har vist sig at lægge beslag på langt størsteparten af projektets mandetimer.

7.4 Overordnet tilgang til projektet – ABC's formål

Det er fristende at kaste sig ud i aktivitetsindsamlingen som noget af det første ved implementeringen af ABC, idet virksomhedens aktiviteter er basis for hele ABC-kalkulationen. Hos SonionMicrotronic valgte vi dog at bruge megen tid i starten på at definere ABC-projektets formål, idet det er væsentligt for antallet af aktiviteter i modellen.

Hos SonionMicrotronic er formålet først og fremmest at fordele omkostninger på omkostningsobjekterne »produkter« og »kunder«. Derfor skal aktiviteterne først og fremmest bruges som mellemstation for omkostningerne, inden cost-driverne fordeler omkostningerne på omkostningsobjekterne. Dette var dog kun en halv sandhed hos os, da flere af afdelingslederne, straks de forstod ABC-princippet, ønskede brugbar information om deres aktivitetsomkostninger. I SonionMicrotonics tilfælde var den operationelt styringsmæssige indfaldsvinkel derfor også på tale. Hertil kom yderligere to konkurrerende dagsordener – den ene med inspiration i en »virksomhedsprocesbeskrivelse« og den anden med afsæt i »kvalitetsomkostningsstyring«. Disse fire ønsker er svære at matche, da de stiller forskellige krav til aktivitetsindsamlingen.

Med henblik på at bruge ABC til *fordeling af omkostninger på omkostningsobjekter* er kravet til detaljeringsgraden ikke særlig stor. Det skyldes, at antallet af cost-drivere ikke er nær så stort som antallet af (detail)aktiviteter, idet flere aktiviteter iværksættes som følge af samme cost-driver. Eksempelvis udløses aktiviteterne »modtage kundereklamation« og »behandling af kundereklamation«, som foregår i to forskellige afdelinger, af samme cost-driver – »antal kundereklamationer«. Det vil derfor give mening at slå de to aktiviteter sammen, når målet med ABC er fordeling af omkostninger til omkostningsobjekter.

Er formålet med ABC-modellen, at den skal kunne *bruges styringsmæssigt* i de enkelte afdelinger, er kravet til aktiviteterne detaljeringsgrad væsentlig større. En afdelingsleder kan ikke styre aktiviteterne, hvis der kun er defineret et groft antal aktiviteter. For ham/hende er det vigtigt, at alle større aktiviteter er repræsenteret, således at han/hun kan følge med i forandringer i aktivitetsomkostningernes omfang og reagere herpå. Eksempelvis kan salgsafdelingen med en aktivitetspecifikation såsom »modtage kundereklamation« følge med i omkostningsforbruget hertil og søge forklaringer på udviklingen heri. Den information fremkommer ikke, hvis aktiviteten er »gemt« sammen med andre relaterede aktiviteter.

Hvis formålet med ABC-modellen er at måle *virksomhedsprocesomkostninger*, er der behov for at kategorisere aktiviteterne i virksomhedsprocesser/værdikæder. Dette kan være vanskeligt, så længe omkostningerne bliver registreret og budgetteret på afdelingsniveau. Eksemplet er endnu engang kundereklamationen: Først identificerer man aktiviteten/processen i salgsafdelingen, og følger den derefter i de forskellige afdelinger, som tager sig af den. Problemet bliver at allokere omkostningerne til aktiviteten, da beskrivelsen af reklamationsprocessen er blevet så bred og tværgående, at de enkelte ansatte, som skal registrere tidsforbruget, ikke kan genkende den ud fra deres daglige arbejdsopgaver. Ligeledes risikerer man på denne måde at glemme de aktiviteter, som ikke har deres udspring hos kunden, f.eks. aktiviteten »IT-support«. Vi forsøgte at løse problematikken ved at indsamle aktiviteterne i de enkelte afdelinger for sig og først efterfølgende kategorisere dem i processer for på den måde at sikre, at vi kom hele organisationen igennem.

Problematikken ved at have *kvalitetstilgangen* til aktivitetsindsamlingen er, at alle aktiviteter her bliver betragtet med kvalitetsafdelingens briller. Det kan medføre, at alle de aktiviteter, som ikke relaterer sig til begrebet kvalitet, ikke

bliver registreret. Igen kan aktiviteten »IT-support« eksemplificere dette. Løsningen var, som beskrevet ovenfor vedrørende virksomhedsprocestilgangen, at kategorisere aktiviteterne i kvalitetsaktivitetstyper efter aktivitetsindsamlingen.

Projektgruppens udfordring var, at man initialt ønskede alle fire tilgange til ABC-projektet. Det lader sig imidlertid ikke gøre, så løsningen er en prioritering af målene. Førsteprioriteten er topledelsens ønske om fordeling af omkostninger til kunder og produkter, anden prioriteten er afdelingsledernes ønske om at kunne styre på aktivitetsomkostningerne. På den baggrund valgte vi at minimere antallet af aktiviteter i de enkelte afdelinger, dog ikke så meget at det var uegnet for afdelingslederne. Man kan kalde løsningen for »differentieret detaljering«, idet vi i nogle afdelinger var detaljerede og i andre mere overordnede som funktion af aktivitetsområdets interesse og afdelingens placering i værdikæden. En anden del af løsningen med at opfylde begge parter – afdelingernes og projektgruppens – ønsker var, at afdelingernes aktiviteter først blev konsolideret efter, at afdelingslederne havde set aktivitetsomkostningerne. »Virksomhedsprocessynsvinklen« og »kvalitetssynsvinklen« blev ikke prioriteret ved aktivitetsindsamlingen, idet det viste sig mest at være projektgruppens egne påhit.

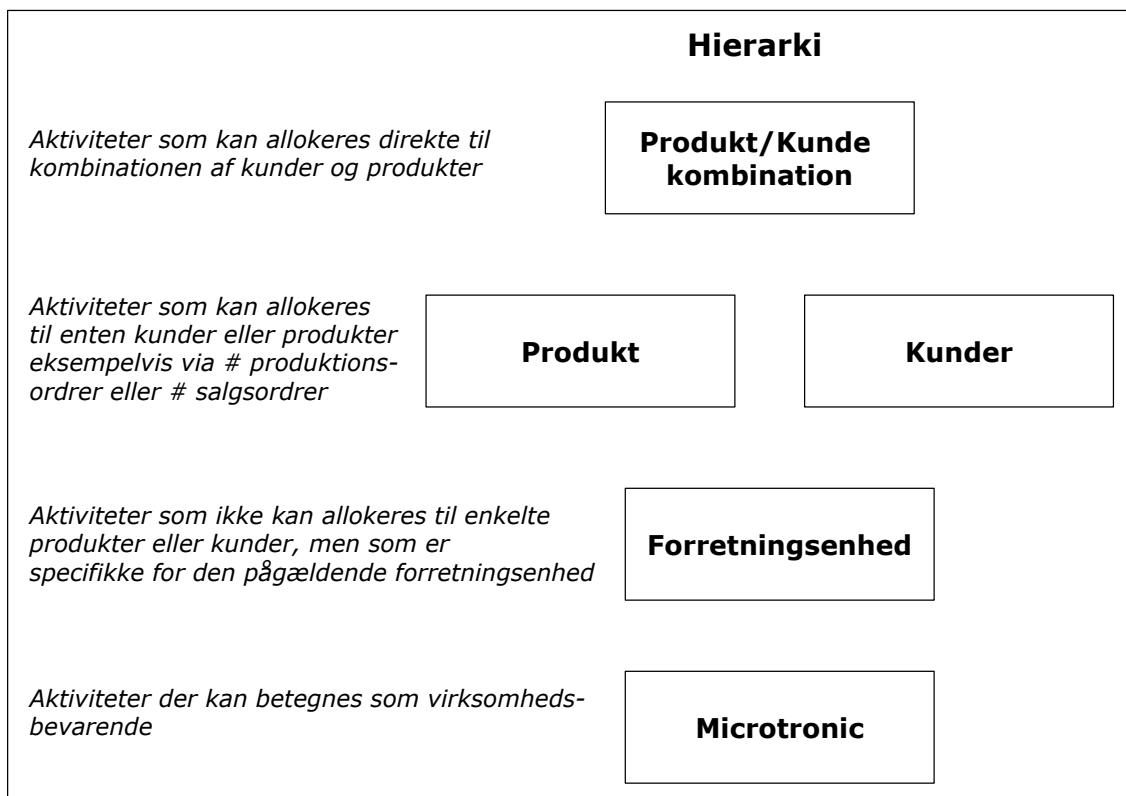
Den tidlige ABC-litteratur har ofte været kritiseret for at give læseren det indtryk, at man kan bruge det samme ABC-system og dermed aktivitetskatalog til både strategiske inspirationsanalyser og til operationel styring. Med vores erfaringer vil jeg til dels give kritikken ret – der er et trade-off mellem operationelt og strategisk brug. Jeg vil dog samtidigt hævde, at vi har implementeret en ABC-model, som hovedsagligt er stærk til strategiske inspirationsanalyser, men som også kan bruges operationelt f.eks. til benchmarking mellem afdelinger.

7.5 ABC-modellens struktur

Hovedstrukturen i modellen illustreres bedst af aktivitetshierarkiet. I starten (inden aktivitetsindsamlingen) var vi af den opfattelse, at alle aktiviteter varierede på produkt-, kunde- eller virksomhedsniveau. Det viste sig dog i løbet

af aktivitetsindsamlingen at være et noget unuanceret billede. Vores endelige aktivitetshierarki fremgår af figur 7.1.

I modelkonstruktionen har vi fulgt det gængse koncept med kategorisering af omkostningsarter i ressourcepuljer, som via ressourcedrivere fordeles til aktiviteterne og herfra videre til omkostningsobjekterne via aktivitetsdrivere. Vi har dog suppleret denne metode med information fra vores timesagsregistreringssystem, idet vi har fordelt nogle ressourceomkostninger direkte på kunder eller produkter via registrerede projekttimer (se afsnit 7.6.2). Figur 7.2 viser i hovedtræk de benyttede aktivitetsdrivere.

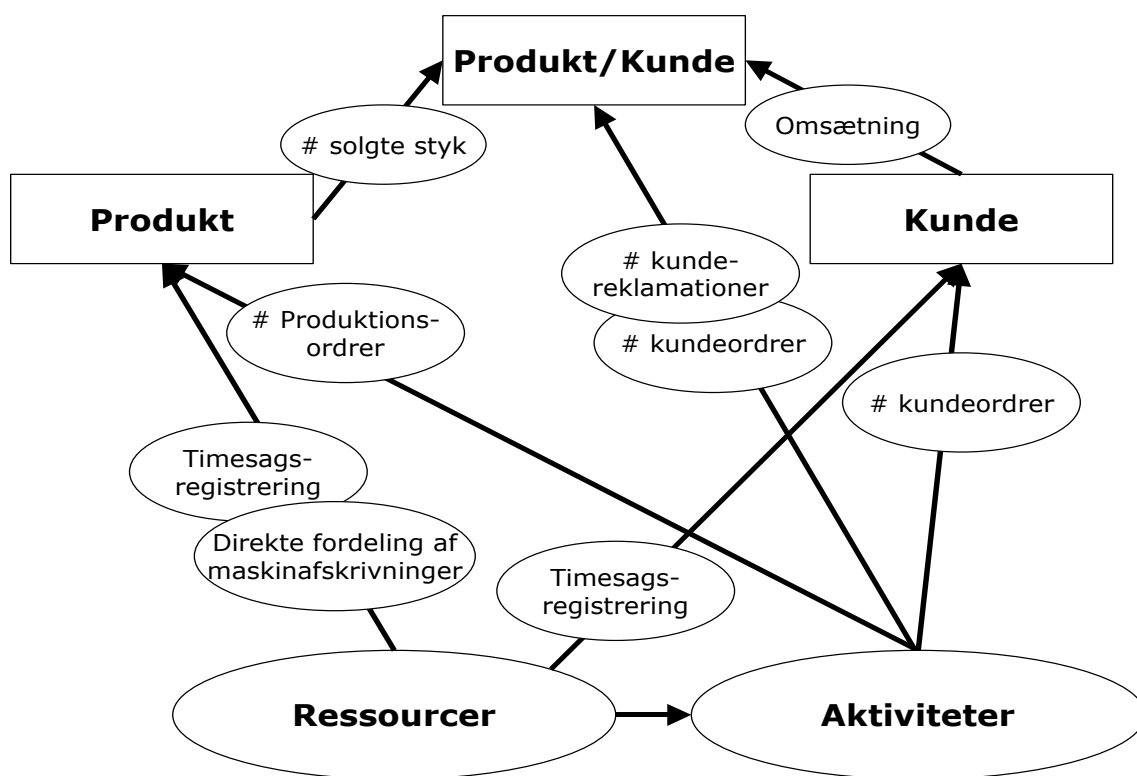


Figur 7.1: Grafisk illustration af aktivitetshierarki

ABC-projektets mål er at fremkomme med valide rentabilitetstal på såvel de syv strategiske kunder som mellemklassen af kunder, da man havde mistanke om, at der i begge kategorier var kunder, som var særligt dyre at servicere. På modellens mest diasaggregerede niveau opereres i kundedimensionen med 21

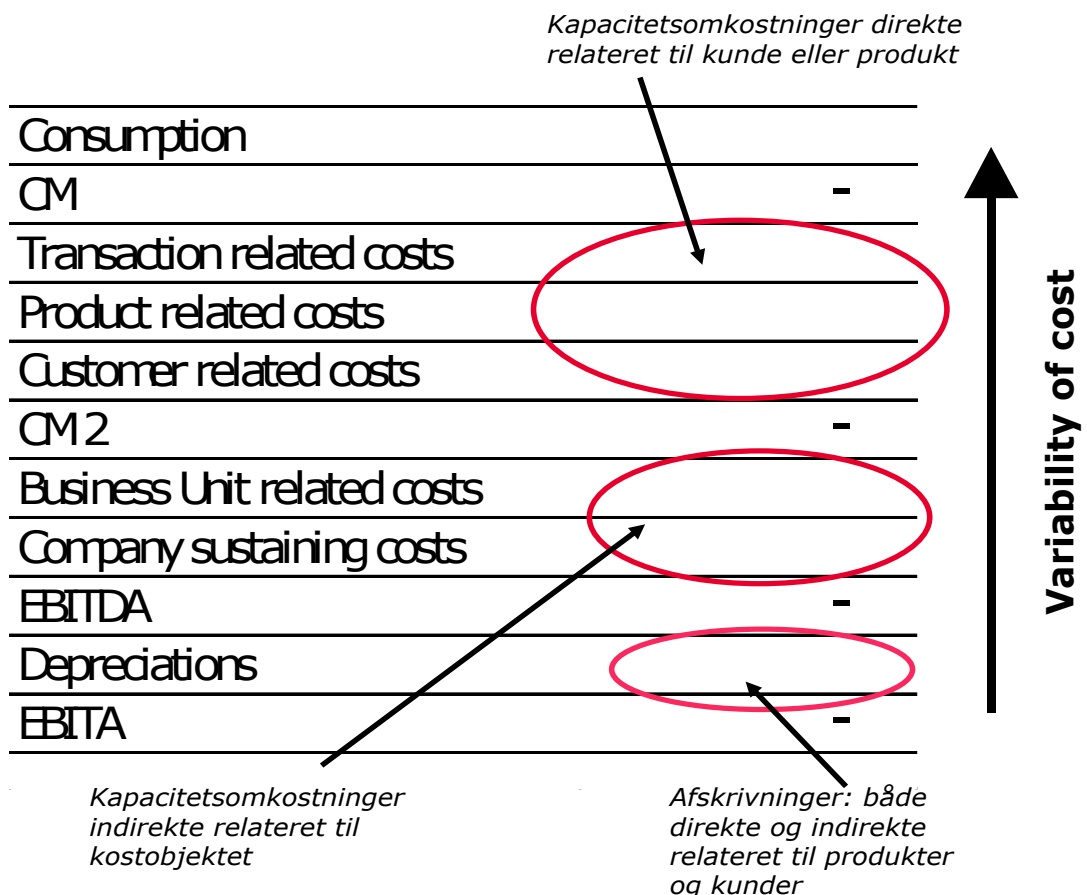
kunder og i produktdimensionen med 75 forskellige produkter. Det vil i princippet sige, at hvis alle kunder købte alle produkter, ville der være 1.575 ($21 \cdot 75$) forskellige resultatopgørelser.

I regnskabet for år 2001 var det ca. halvdelen af virksomhedens samlede omkostningerne på ca. 350 mio. kr., som ikke blev fordelt på kunder eller produkter. ABC-projektets formål er, at alle disse omkostninger skal tildeles omkostningsobjekterne »kunder« og »produkter«. Her er det væsentligt at understrege, som det vil blive beskrevet nedenfor, at ikke alle omkostninger varierer på disse niveauer. I SonionMicrotonics model er dette håndteret ved at foretage reallokeringer med henblik på at fordele omkostninger vedrørende eksempelvis administration, lejede bygninger mm.



Figur 7.2: Grafisk illustration af fordelingsnøgler (aktivitetsdrivere)

Figur 7.3 illustrerer opstillingen af resultatopgørelser på kunder og/eller produkter. Consumption (forbrug) kommer fra virksomhedens styklister. Mellem CM (Contribution Margin eller dækningsbidrag) og CM 2 indgår de kapacitetsomkostninger, som er direkte relateret til det givne omkostningsobjekt, og mellem CM 2 og EBITDA (Earnings Before Interest, Tax, Depreciation and Amortisation of goodwill) indgår de omkostninger, som er fordelt via reallokeringer, der som nævnt hovedsagligt er administration og lejede bygninger. Den sidste omkostningslinie er afskrivninger, som er direkte fordelt til produkterne, enten på produktniveau eller på produktgruppeniveau via information fra virksomhedens anlægsmodul i ERP-systemet. Dermed skal f.eks. produktsaneringsbeslutninger overvejende træffes med udgangspunkt i CM 2-niveauet, da de to andre rentabilitetsniveauer indeholder reallokerede og i høj grad irreversible omkostninger. Eksempelvis forsvinder afskrivninger ikke ved en produktsanering.



Figur 7.3: Resultatopgørelsesstruktur

7.6 ABC-modellens ressourcer, aktiviteter, omkostningsobjekter og drivere

I de følgende fire underafsnit beskrives de overvejelser og valg, der er truffet i forbindelse med modellens indhold af ressourcer, omkostningsobjekter, aktiviteter og drivere.

7.6.1 Ressourcerne

De omkostninger, som indgår i ABC-modellens fordeling, er kapacitetsomkostningerne i afdelingerne plus fragt, rabatter og lignende omsætningsreducerende poster. Disse omkostninger er inddelt i ressourcepuljer, som hver er beskrivende for hvilken type omkostningsarter, der indgår. Materialer og direkte løn genereres ikke i modellen men importeres heri. Hos SonionMicrotronic (og i de fleste andre virksomheder) er den største ressourcepulje »personale«, som består af løn, bonus, pensioner mm. Vores inddeling i resourceomkostningspuljer fremgår heraf:

- Depreciation Technical plants
- Office supplies, postage and phone
- Travel costs
- Machines and tools
- Personnel
- Buildings and real estate
- Advertisement and representation
- IT

7.6.2 Aktiviteterne og aktivitetsomkostningspuljerne

Aktivitetsinformationen blev oparbejdet ved at interviewe afdelingslederne i de respektive afdelinger. Det var her op til afdelingslederen at afgøre, om han selv var i stand til at identificere aktiviteterne, eller om han ville lade hele afdelingen komme med input. Sidstnævnte mulighed blev ofte benyttet i store afdelinger, eller hvor afdelingslederen var ny. Denne fremgangsmåde kan siges at være en slags hybrid af de to rene metoder »top-down« og »bottom-

up«. Af overskuelighedshensyn blev det som hovedregel angivet, at der skulle være mellem 5 og 12 aktiviteter i en enkelt afdeling. Endvidere skal det nævnes, at en del afdelinger i forvejen registrerede tid på projekter, hvorfor disse »projektaktiviteter« ikke indgik i aktivitetsindsamlingen. (Det er svært nok at få folk til at registrere deres tid én gang, men to gange – umuligt!). I allokeringen til omkostningsobjekterne i disse afdelinger blev projekterne brugt, idet det enkelte projekt ofte kan henføres til enten et produkt eller en kunde. Dette er et eksempel på, at ABC i SonionMicrotronic ikke i alle tilfælde er lige efter »bogen«, idet der ligger en del informationer, som kan bruges til allokering af kapacitetsomkostninger, uden at aktiviteter behøver at blive identificeret. Hos SonionMicrotronic er det op mod en tredjedel af kapacitetsomkostningerne, som kan henføres til kunder og/eller produkter ved brug af eksisterende projektdata i virksomhedens ERP-system.

7.6.2.1 Problematikken omkring ledig kapacitet

I ABC-konceptet er der to principielt forskellige fremgangsmåder ved henføring af omkostninger til omkostningsobjekterne. Den første antager implicit, at alle til rådighed værende ressourcer er fuldt udnyttet. Den model kaldes »assignment-model«. Den anden skelner mellem udnyttede og ikke-udnyttede ressourcer, hvorfor den giver anledning til at skelne mellem en »consumption-model« (de benyttede ressourcer) og en »spending-model« (til rådighed stillede ressourcer) med de ubenyttede ressourcer modelleret som forskellen.

Assignment-modellen tager udgangspunkt i ressourcerne, hvor alle de omkostninger, som skal fordeles, ligger (inklusive ledig kapacitet). Via ressourcedrivere bliver alle kontoplanens omkostninger fordelt på virksomhedens aktiviteter. Herfra fordeles aktivitetsomkostningerne så vidt muligt på omkostningsobjekterne, som typisk er produkter og kunder, men det kan også være, eksempelvis projekter – kun fantasien og relevansen sætter grænsen. Ikke alle omkostninger kan dog fordeles på specifikke omkostningsobjekter, da nogle er såkaldte »virksomhedsbevarende omkostninger«, f.eks. topledelsens løn og ekstern revision.

ABC-modellen, der skelner mellem consumption og spending, er udviklet med henblik på at kunne afdække mængden af ledig kapacitet. I denne udgave af ABC starter man med at se på omkostningsobjekternes forbrug af aktivitetsenheder. Det vil sige, at man estimerer hvor mange styk eller tidsenhe-

der af en aktivitet, der skal til for at lave f.eks. et produkt. Herefter estimeres, hvor lang tid det tager at udføre aktiviteten. På denne måde kan man se, hvor megen tid (og dermed omkostninger) der ikke går til aktiviteter, og dermed hvor meget ledig aktivitet der er i virksomheden. Et åbenlyst problem med denne tilgang er, at den er svær at få til at stemme. Man kan få det problem, at man alene på grund af unøjagtigheder kan beregne omkostninger, der er større end de omkostninger, der rent faktisk er blevet brugt – der signaleres altså *negativ* ledig kapacitet! Et andet problem er, om der i det hele taget vil være tillid til beregningen af ledig kapacitet i organisationen. Hertil kommer, at dataindsamlingen også bliver langt større og mere uoverskuelig end ved assignment-metoden. Endelig vil den komplekse dataindsamling medføre, at det vil tage lang tid, inden man opnår resultater.

I SonionMicrotronic valgte vi assignment-modellen, da den vurderedes til at være en sikker måde at opnå resultater på. Var vi gået den anden vej og valgt consumption/spending-modellen, kunne det ud fra vores vurdering tage meget lang tid, før vi fik brugbare resultater – om overhovedet nogle. Ved assignment-modellen slipper man endvidere for den »ubehagelige« måling med stopuret, som kan skræmme mange medarbejdere.

I alt indgår knap 90 aktiviteter i modellen. Af eksempler fra salgsafdelingen i Danmark kan nævnes:

- Definition of new development projects
- Application support
- Forecasting
- Handle customer samples
- General marketing activities
- Direct sales work
- Handle sales orders
- Handle customer complaints

7.6.3 Omkostningsobjekter

Som beskrevet er målet med ABC-modellen at få resultatopgørelser på kombinationer af kunder og produkter. Som udgangspunkt skulle de nye resultatopgørelser pr. produkt adskille sig ved at medtage alle omkostninger, hvor

dækningsbidraget kun medtog de omkostninger, som indgik i stykforbruget. Det er altså en »full cost-fordeling«, der er formålet, og ABC som er midlet. For at kunne fordele alle omkostninger var det nærliggende at udvide omkostningsobjektstrukturen til også at indbefatte kunder, da mange omkostninger, som eksempelvis salgs-, administrations- og andre omkostninger er forårsaget af kunder. En »full cost-fordeling« på produkter alene er umuligt at lave på en logisk måde.

Resultatopgørelserne bliver således nødt til at medtage både kunder og produkter for at kunne absorbere alle omkostninger. På denne måde kan der laves en »full cost-kalkulation« på produkter og kunder samt kombinationen af produkter og kunder.

7.6.4 Driverne

I den gængse ABC-litteratur opereres der overordnet med to typer fordelingsnøgler (cost-driver), ressourcedrivere og aktivitetsdrivere, og begge indgår i SonionMicrotronics ABC-model.

Ressourcedriverne, som fordeler omkostningerne fra ressourcerne til aktiviteterne, er ofte de nemmeste at have med at gøre, da der er færre ressourcedrivere i forhold til aktivitetsdrivere. Ligeledes er ressourcedriverne ofte nemmere at definere, da driveren er direkte relateret til ressourcen. F.eks. er driveren til ressourcen »personale tidsforbrug« enten i procent, timer, fuldtidsansatte eller lignende. Bygninger kan fordeles via driveren kvadratmeter eller tilsvarende.

Aktivitetsdrivere er ofte mere komplicerede. For det første er der traditionelt mange flere aktiviteter end ressourcepuljer og dermed også flere aktivitetsdrivere end ressourcedrivere. For det andet er det ofte mere uigennemskueligt, hvad driveren er. En tredje vanskelighed er, at man ofte ikke har registreret den ønskede aktivitetsdriver.

I det følgende beskrives, hvordan vi har tacklet nogle af problemstillingerne i forbindelse med indsamlingen og behandlingen af driverne.

7.6.4.1. Ressourcedriveren

Ressourcedriveren fordeler omkostningerne fra ressourcepuljer til aktiviteter. Nogle ressourceomkostningspuljer kan fordeles direkte til omkostningsobjek-

terne udenom aktiviteterne enten via registrerede projekttimer eller ved hjælp af oplysninger fra anlægsmodulet, som nævnt tidligere. I produktionsområderne bruges kvadratmeter som fordelingsnøgle for ressourcepuljen »bygninger«, mens det er »procent tidsforbrug«, som er fordelingsnøglen for stort set alle andre ressourcepuljer, herunder bygningsomkostninger i ikke-produktionsrelaterede afdelinger. Begrundelsen for at anvende fordelingsnøglen »procent tidsforbrug« til at fordele så mange forskellige ressourcer er, at alle virksomhedens ressourcer betragtes som nødvendige for at understøtte aktiviteterne. Det er derfor væsentligt, hvorledes tidsforbruget estimeres, da det er den resourcedriver, som bruges til fordelingen af over 80% af alle omkostningerne.

Både internt i projektgruppen men også i styregruppen var estimationen af resourcedriveren »procent tidsforbrug« et højeksplosivt emne: Skulle tidsforbruget bestemmes via interviews med afdelingslederne, som så var ansvarlige for at estimere de enkelte medarbejderes tidsforbrug, eller skulle medarbejderne selv estimere? Ligeledes var frekvensen for tidsestimeringen et højeksplosivt emne. Årsagen til at estimationen af tidsforbruget er så kontroversielt, er troen på, at »garbage in« er lig med »garbage out«. Det er korrekt – og så alligevel ikke helt. En følsomhedsanalyse viste, at en ændring af resourcedriverne på 20% gav en ændring på omkostningsobjektsiden på under 2%.

Graden af nøjagtighed i estimationen af tidsforbruget kan opfattes som et kontinuum med to yderpunkter. I det ene punkt estimerer man fra centralt hold forbruget én gang om året (eventuelt sjældnere). I det andet yderpunkt registrerer medarbejderne selv, eventuelt ved hjælp af et online system. Begge yderpunkter er urealistiske. Det første vil ikke give et troværdigt output, mens det andet ikke vil give tilstrækkelig værdi i forhold til de ressourcer, der skal bruges på at vedligeholde systemet. Som udgangspunkt ønskede projektgruppen at afdelingslederne skulle bestemme tidsforbruget, da de så var ansvarlige for, at det var et troværdigt input. Hvis de ikke selv mente, de var i stand til at give en realistisk vurdering, kunne de uddelegere det til de enkelte medarbejdere.

7.6.4.2 Aktivitetsdrivere

I forhold til resourcedriverne er aktivitetsdrivere vigtigere men også mere besværlige at arbejde med. De er vigtigere, fordi de er direkte bestemmende

for omkostningernes fordeling på omkostningsobjekterne. Udgangspunktet for bestemmelse af aktivitetsdriverne var, at de skulle baseres på transaktionsdrivere, idet modellen ville være hurtig at opdatere og efter vores mening også nemmere at forstå. Undervejs i den indledende fase opstod der en række spændende diskussioner, som alle mere eller mindre gik på, hvor præcist en given driver afspejlede virkeligheden, i forhold til hvor vanskelig den var at måle. Ofte var det svært at finde drivere, som præcist beskrev den måde kunder og produkter trak på aktiviteterne, og som samtidig fandtes i det eksisterende registreringssystem – eksempelvis antal rejse- eller messedage. Som regel blev problemet løst ved, at man enten kategoriserede den pågældende aktivitet som virksomheds-/forretningsenhedsbevarende (den nemme løsning!), eller man fandt en alternativ driver, som ikke var 100% præcis. På grund af disse vanskeligheder var det fristende blot at bede afdelingerne om at fordele omkostningerne procentvist på kunderne. Problemet med en sådan fremgangsmåde er, udover at den ikke følger ABC-principperne, at man mister forklaringsevne ved sammenligning med tidligere perioder.

Et andet eksempel var driveren for aktiviteten »produktionssupport«. Mængden af ydet produktionssupport er ved første øjekast bestemt af mængden af produktion målt ved antallet af produktionsordrer. Tankegangen er, at hvis der ikke er produktion, vil der heller ikke være produktionssupport, og hvis der er dobbelt så mange produktionsordrer, skulle det betinge dobbelt så meget produktionssupport. Ved nærmere eftertanke er antallet af produktionsordrer alligevel ikke et præcist udtryk for behovet for aktiviteten »produktionssupport«. Produktmixet spiller også ind. Nogle produkter kan nærmest laves uden hjælp fra de ingeniører og teknikere, som udfører produktionssupport, mens andre produkter konstant volder problemer. Det endte med, at vi bestemte os for en »kalkuleret driver«, som er en multiplikation af antallet af produktionsordrer på produktet og produktets kompleksitetsfaktor, hvor sidstnævnte er konstrueret som en funktion af styklisten og antallet af operationer, som produktet skal igennem. Eksemplet illustrerer også det nødvendige trade-off mellem tilgængelighed og nøjagtighed ved valg af aktivitetsdriver. F.eks. fravalgte vi at lade en faktor som »hvor nyt er produktet« spille ind, hvilket ellers har betydning for effektiviteten via montricernes og værkførerens kendskab til produktet. Vi afstod herfra, da det på det nærmeste ville være umuligt at måle. Virkeligheden er i dette tilfælde langt fra Cooper og Kaplans velkendte, men simple illustrative eksempler.

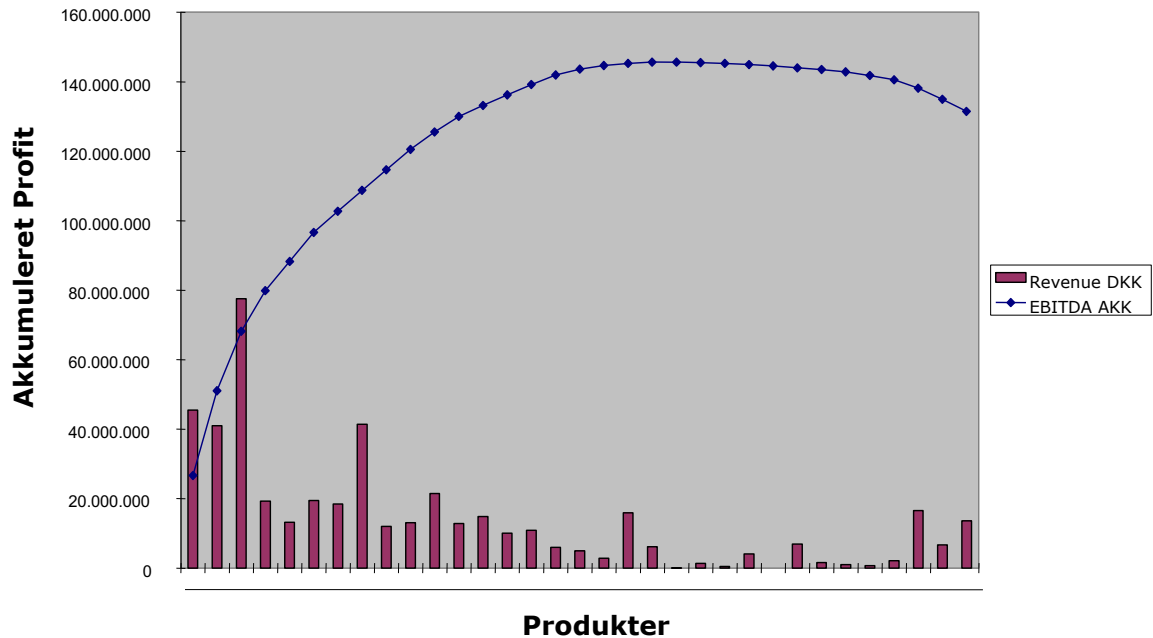
Et alternativ til at finde en transaktionsbestemt cost-driver er at spørge de involverede i produktionssupporten om produkternes procentvise træk på aktiviteten. På denne måde undgår man problemerne med at finde en repræsentativ cost-driver. Ulempen herved – og også grunden til at vi har bestræbt os på at undgå den – er, at man ikke kan årsagsforklare de forskelle, der vil være på tidsfordelingen fra periode til periode. Ved brug af den transaktionsbaserede driver kan årsagen findes ved et andet antal eller et andet mix af produktionsordrer.

7.7 Resultaterne

Den første kalkulation blev foretaget i januar 2002 og dækkede hele 2001 og resultatet blev, som vist i figur 7.3, præsenteret via resultatopgørelser.

Inddelingen af omkostninger er bestemt efter deres afhængighed til omkostningsobjektet. Dog har vi lagt afskrivningerne på sidste linie som en aggregeret størrelse på trods af, at de kan have en høj afhængighed med omkostningsobjektet. Med modellen kan vi nu præsentere rentabiliteten af en kunde eller et produkt både på dækningsbidragsniveau men også på andre niveauer, der medtager omkostninger, som før var usynlige.

Af figur 7.4 fremgår rentabilitetsstrukturen for produkterne. Som det ses, ligner den akkumulerede profit (EBITDA = før afskrivninger) på produkterne den typiske »hvalkurve«, som kendes fra ABC-teorien. Den grafiske fremstilling gav anledning til en del diskussion ved fremlæggelsen for ledelsen. Tidligere var man af den opfattelse, at man sagtens kunne bevare de »små« produkter i produktporteføljen uden nævneværdige omkostninger, men når man medtager de mange aktivitetsomkostninger f.eks. i forbindelse med vedligeholdelse af styklister, viste det sig at være en dårlig forretning.

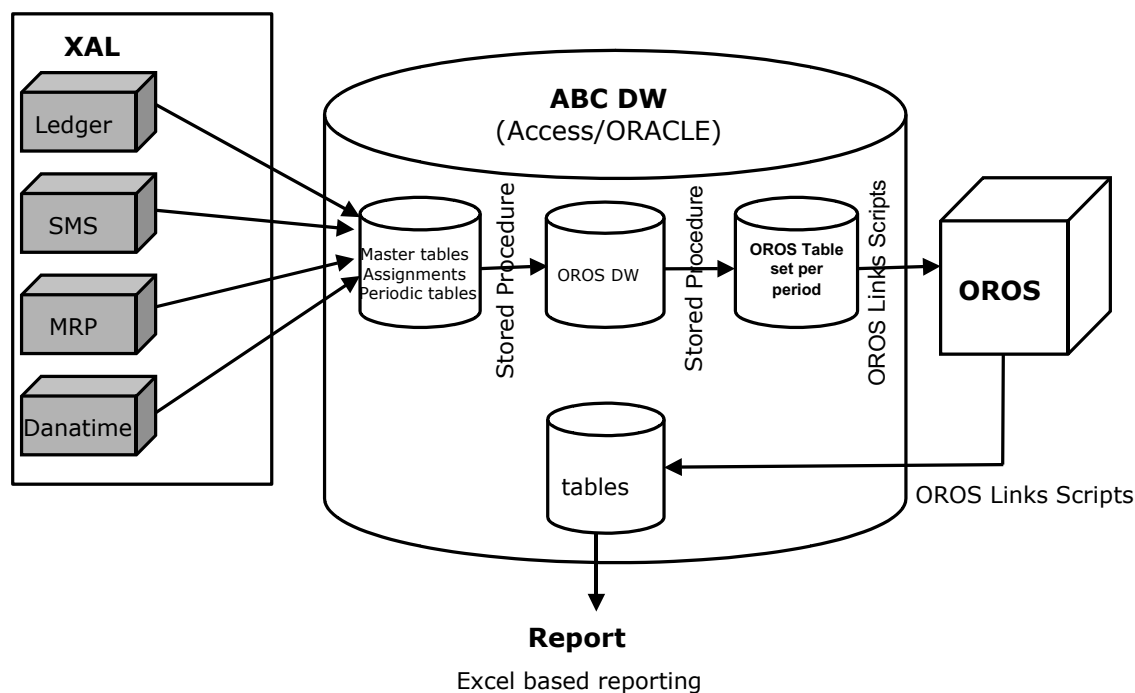


Figur 7.4: Produkternes rentabilitet –»hvalkurven«

7.8 Brugen af IT

Som nævnt benyttes OROS til selve behandlingen af ABC-data. OROS er dog kun en form for specialiseret database, så det har været nødvendigt at bruge andre IT-værktøjer til »rensning« og præsentation af data. Her benyttes MS Access til behandling af data, som er trukket ud via Oracle, og MS Excel bruges til præsentation af data. Som det ses af figur 7.6, går dataene igennem flere led (og teknologier), inden man har det færdige resultat.

Databehandlingen er driftsat på en sådan måde, at man via makroer i Access opdaterer omkostnings- og driverdata mv., således at de er klar til import i OROS. Herefter kalkuleres modellen i OROS, og der foretages eksport af data til Access. Eksporten behandles i Access og præsenteres i Excel. I skrivende stund arbejdes der på at lave en rapporteringsløsning i værktøjet SAS TFM.



Figur 7.6: IT-struktur

7.9 Initiativer i organisationen baseret på ABC

I skrivende stund er en del initiativer sat i gang med rod i ABC-beregningerne. Eksempelvis bliver der arbejdet på at lade ABC-information indgå i præstationsaflønnning af key account managers, idet navnlig ordrestørrelse pr. kunde er kritisk i en virksomhed, som har mange produkter og produktvarianter. ABC er derudover blevet brugt til at fremme produktsaneringsbeslutninger med inspiration i »hvalkurven« – ca. ti produkter er p.t. saneret bort.

Herudover er det planen, at ABC-resultaterne skal indgå i en kvartalsrapportering, således at man løbende kan følge med i, hvordan diverse initiativer får effekt på produkt/kunderentabiliteten.

Overordnet kan man sige, at den information, der kommer fra ABC-projektet, først og fremmest kan bruges som inspiration til, hvordan man kan prioritere sine ressourcer anderledes: Hvilke produkter, hvilke kunder og hvilke aktiviteter skal der fokuseres på i fremtiden?