

ABC-model versus Kapacitetsregnskabet

Tuesday, 16 June 2009

Det amerikanske ABC-model versus Kapacitetsregnskabet

Resumé

Med udgangspunkt i de opgaver omkostningsregnskabet har tilformål at løse betragtes dette såvel ud fra en amerikansk som en dansk synsvinkel. Derefter præsenteres ABC-modellens idé og metode. På baggrund heraf redegøres for den danske kapacitetsregnskabsmodel, som et mere realistisk og ledelsesorienteret alternativ end ABC-modellen.

Indledning

Den økonomiske styring af virksomhedens kapacitetsomkostninger er et område, som har været genstand for voldsom og følelseladet diskussion og opmærksomhed igennem de sidste 60 år. Dette gælder, når man iagttager de bestræbelser, der udvises mange virksomheder for at øge kvaliteten af sine økonomiske styremodeller for kapacitetsomkostninger, herunder deres disponering, udnyttelsesbetingelser og samspil med den indtægtsgivende aktivitet. Men den øgede opmærksomhed for og diskussion af, hvordan kapacitetsomkostningernes styremodeller bør udformes, mødes i høj grad også indenfor regnskabsfagkredse på universiteter og handelshøjskoler.

De faglige diskussioner her i landet har været og er for så vidt stadig præget af de strømninger, som er kommet hertil fra USA i form af den såkaldte Activity Based Costing (ABC) model. Tanken om, at amerikanerne her måske har fat i noget epokegørende nyt, har ikke mindst besnæret flere konsulentfirmaer i deres markedsføring af løsningsmodeller. Og herfra er konceptet naturligt nok spredt til dele af erhvervslivet. Der er flere forhold, som kan forklare, hvorfor specielt ABC-modellen har vakt dansk opmærksomhed - og det på trods af at vor egen professor og pioner indenfor økonomisk styring Palle Hansen igennem et langt liv har været fortaler for Kapacitetsregnskabs modellen og dens tilhørende Lønsomhedsmetode hvor enhver plovdræng kunne se logikken og anvende den i praksis.

ABC-modellen er efter mange års forløb endelig blevet lanceret af en af USA's mest velanskrevne forskningsinstitutioner indenfor virksomhedsøkonomi, nemlig Harvard Business School af professorerne Robert Kaplan og Robin Cooper. Det er således ikke hr. »Hvem Som Helst«, der lægger navn til. Men det er tydeligt at de herre stadig har meget at lære inden de når op på omgangshøjde med salige Palle Hansen.

Man må konstatere, at mange virksomheder opfatter det som et stadigt stigende økonomisk styringsproblem, at de produktenhedsvariable omkostninger udgør en stadig mindre del af virksomhedens totale omkostninger og at kapacitetsomkostningernes relative andel af den samlede omkostningsmasse har været støt stigende igennem de seneste årtier. Dette er bl.a. en konsekvens af den teknologiske udvikling, hvor tidligere manuelle arbejdsrutiner (variable omkostninger til forarbejdningssløn) er konverteret til maskinelle bearbejdningsprocesser. Derudover har man oplevet, at omkostninger til tekniske service- og hjælpefunktioner har fået stigende vægt. Der er her primært tale om omkostninger, som har form af »kontante« kapacitetsomkostninger. Det drejer sig om funktioner af typen konstruktion, komponentindkøb, lager, etc. Dette er bl.a. en konsekvens af den stigende automation af den egentlige produktfremstilling.

Med hensyn til selve omkostningsregnskabet formål er det glædeligt at kunne konstatere at den amerikanske synsvinkel hos Cooper & Kaplan endelig har udviklet sig til, at omkostningsregnskabet som noget nyt skal virke som datagrundlag for håndtering og løsning af såvel langsigtede som kortsigtede beslutningssituationer. For bare få år tilbage fokuserede man fra amerikansk side på, at omkostningsregnskabet primært havde til formål at fastlægge produkternes »egenpris«. Dette gjorde man ved at fordele kapacitetsomkostningerne ud på produktenhederne via arbitrære fordelingsnøgler. Som den væsentligste begrundelse herfor, har man henvist til, at omkostningsregnskabet primært skulle medvirke som styringsgrundlag for strategisk orienterede beslutninger. Og set ud fra en strategisk tidshorisont er alle omkostninger variable. Men abs-modellens ophavsmænd Cooper og Kaplan har nu udvidet denne målsætning en beskedent del selvom det stadig er en ret snæver formålsafgrænsning hvor normal dansk målformulering siger, at omkostningsregnskabet data, hvor disse har relevans, principielt skal danne grundlag for beslutningssituationer på alle styreniveauer.

Omkostningsdataene må derfor være registreret på en sådan form, at de kan bruges til :

1. Inspirationsanalyser - hvor den inspirative effekt ikke mindst knytter sig til sporingen af de dækningsbidragsgivende aktiviteter ressourcetræk på virksomhedens forskellige kapaciteter - kapacitetsgrader
2. Prognoseopdatering - hvor de regnskabsmæssige registreringer danner udgangspunkt for opdatering af historiske data til grunddata for prognoser.
3. Dokumentation - hvor de regnskabsmæssige registreringer anvendes som dokumentation af faktiske omkostninger forbundet med givne præstationer i henhold til aftaler i tilfælde, hvor markedsmekanismen ikke accepteres som virksom - intern mellemregning

Sammenfattende er der således god overensstemmelse mellem den amerikanske og den danske formålsafgrænsning selvom den danske synes en del mere handlingsorienteret.

ABC-modellens idé og metode

abc-modellens idé tager udgangspunkt i den amerikanske regnskabstradition, hvilket her vil sige det fulde fordelingsregnskab. I dette fordeler man via mere eller mindre arbitrære fordelingsnøgler, virksomhedens afholdte omkostninger ud på produktenhederne. Der er tale om det klassiske tankesæt om et efterkalkulationsregnskab, hvor man bestemmer produkternes »egenpris«.

Cooper & Kaplan er opmærksomme på, at det fulde fordelingsregnskab som registrerings - og styremodel lider af svagheder ikke mindst i relation til de beslutningssituationer, man møder på det taktiske og operative styringsniveau. Det vil sige i marginale tilpasningssituationer samt ved prognose opdatering af omkostningsdata med henblik på styring af pris og produktvalg. Abc-modellen tilsigter derfor at forbedre virksomhedens registrerings konventioner for hermed at skabe et bedre regnskabsmæssigt grundlag for prognose opdateringsformål.

Men Abc-modellen har stadig også beslutningssituationer på det strategiske niveau for øje. I disse situationer er der set fra dansk synsvinkel i højere grad tale om, at bruge regnskabsdata til inspirationsanalyser gennem vinkling gennem informationscentre - det der betegnes som sekundære resultatcentre i virksomheden.

Hvordan ser så denne ABC-model, der skal kunne bidrage til beslutningssituationer på det strategiske, det taktiske og det operative niveau, ud? - Der stadig er tale om en registreringsmodel, hvor man fordeler andele af kapacitetsomkostninger ud på produktenhedsniveau. Men man benytter dels en noget mere raffineret måde end ellers at gøre det på, og dels fordeler man pr. automatik ikke alle omkostninger. F.eks. holdes udviklingsomkostninger, samt omkostninger der repræsenterer uudnyttet kapacitet udenfor omkostningsfordelingen. Det bør tilføjes, at omkostninger til markedsføring slet ikke omtales i de aktuelle fremstillinger om ABC-costing.

Abc-modellen bygger på fem såkaldte designvalg.

Det første designvalg går ud på at afgrænse handlinger og aggregere sammenhørende handlinger til handlingssekvenser, i Cooper & Kaplan terminologi kaldet »aktiviteter« (bør ikke forveksles med den betydning flere danske forfattere lægger i aktivitetsbegrebet men nærmere som en slags programsekvenser).

Det dækker her i landet primært virksomhedens udbud af færdige salgbare produkter/præstationsydelser). Cooper nævner som eksempel handlingssekvensen opstilling (»set up«), der kan bestå af handlingerne omstilling og justering af maskine(r), fremtagning og montering af værktøjer, indkøring, inspektion, etc. Argumentet for at samle sådanne handlinger til handlingssekvenser er dels, at informationsomkostningerne ved at skulle spore ressourceforbruget af hver enkelthandling for sig til produkterne vil blive uforholdsmæssig høje.

Dels argumenteres der også for, at disse ressourcers kapacitetsforbrug er styret af den samme belastningsenhed. Idealkravet til abc-modellens aktivitetsafgrænsning er, at ressourcetrækket for alle handlinger, som indgår i en given »aktivitet«, kan beskrives direkte proportionalt med den belastningsenhed (»cost driver«), som sidenhen bruges til at fordele »aktivitetens« omkostninger ud på produktniveau (jf. 5. designvalg).

Desto mere man går på kompromis, dvs. grupperer handlinger i den samme »aktivitet«, som ikke alle udviser ensartet proportionalitet med den valgte »cost driver«, desto mere unøjagtig bliver den efterkalkulatoriske sporing af produktomkostningerne.

Det første designvalg består med andre ord i at gruppere de handlinger og handlingssekvenser, som sidenhen kan benytte samme fordelingsnøgle i den efterfølgende omkostningsfordeling. (er det det samme som programbudgettering ?)

Det andet designvalg drejer sig om, at fastlægge det aggregeringsniveau, man ønsker at benytte i sin ressourceberetning. Cooper fremhæver, at man godt kan vælge at rapportere sit ressourceforbrug på et lavere aggregeringsniveau end det, som er fastlagt via »aktivitetsafgrænsningen« (jf. 1. designvalg). I Cooper's eksempel med »set up« kan man således godt vælge at rapportere på lavest mulige aggregeringsniveau, her »set up aktivitetens« enkelthandlinger i form af maskinomstilling, værktøjsmontage, etc.

Det tredje designvalg består i at koble monetære værdier på summen af de i »aktiviteterne« definerede handlingers ressourcetræk. Omkostningsforbruget optræder herefter som totale omkostninger pr. periode pr. »aktivitet« (første fordelings trin).

Det fjerde designvalg vedrører en stillingtagen til, hvilke informationsindgange man ønsker i sin omkostningsrapportering. Cooper nævner, at dette designvalg alene er et spørgsmål om valg af detaljeringsgrad i omkostningsrapporteringen overfor virksomhedens personelle organisation. Designvalget påvirker således ikke beregningen af produktomkostningerne.

Det femte og sidste designvalg omhandler den afsluttende produktprisberegning (andet fordelingstrin). Fordelingsnøglen (cost driveren) skal her signalere de forskellige produkters træk på de definerede »aktiviteter«. Ud fra de valgte cost drivere fordeles aktivitetsomkostningerne herefter ud på de enkelte produkter.

abc-modellen er derfor lidt populært udtrykt - en fordelingsmetode for kapacitetsomkostninger, hvor man i forhold til den almindelige udgave af fordelingsregnskabet i amerikansk regi, dels arbejder mere nuanceret med måleproblematikken omkring det samspil, der for mange ressourcer eksisterer mellem aktivitet og kapacitet, og dels fordeler man ikke pr. automatik alle kapacitetsomkostninger.

Det er dog væsentligt at fastholde, at de valgte cost drivere ikke i sig selv udtrykker noget omkring virksomhedens omkostningsfleksibilitet. Cost driverne kan udtrykke noget omkring de belastningsenheder, som har stor relevans, når regnskabet skal bruges som indgang til især inspirationsanalytiske formål.

Men når man i abc-modellen herudfra fordeler store grupper af kapacitetsomkostningerne til produktniveau, lader man fejlagtigt regnskabet signalere en variabilitet og reversibilitet i virksomhedens omkostningsstruktur, som reelt ikke eksisterer.

Det gør den i hvert fald ikke på operativt og taktisk niveau. Og på strategisk niveau virker det ganske forvredet at forestille sig strategiske kalkuler opbygget ved aggregering af kapacitetsomkostninger fra produktkalkulationsniveau.

4. Den danske beskrivelses- og styremodel for kapacitetsomkostninger

Deter ikke mindst på dette område, at det danske ræsonnementsmønster adskiller sig afgørende fra det amerikanske. Dette gælder uanset, om man f.eks. vælger Vagn Madsen's variabilitetsregnskab som indgang eller, om man istedet f.eks. vælger Zakken Worre's aktivitets-kapacitetsregnskab baseret på virksomhedens lønsomhedsmønster som styremodel. Til trods for forskelle i model- og begrebsapparat baseres den grundlæggende idé i begge tilfælde på, at omkostningerne skal grupperes efter deres grad af variabilitet. Dertil kommer en opdeling efter reversibilitet, som dog hos Vagn Madsen alene fremtræder implicit i variabilitetsbegrebet. Lige så grundlæggende er det, at enhver registreringsdimension bygger på princippet om direkte kontering af omkostningerne uden brug af fordelingsnøgler.

Kapacitetsregnskabet

I forbindelse med beslutninger af enhver art, det være sig på strategisk, taktisk eller operativt niveau, skal kalkulerne (konsekvensprognoserne) naturligvis indeholde alle indtægter og omkostninger, som optræder som konsekvenser for den pågældende beslutning. Set ud fra en given beslutningssituation, er det omkostningernes grad af variabilitet og reversibilitet som afgør, hvilke omkostninger der skal medtages i kalkulerne. Omkostningernes styrbarhed er med andre ord påvirket af de to nævnte faktorer.

Det drejer sig i denne forbindelse om via regnskabet som målesystem at fastlægge virksomhedens omkostningsfunktion. Regnskabets opgave er at danne udgangspunkt for et opdateret prognosegrundlag til de forskellige beslutningssituationer. I jo højere grad beslutningssituationerne knytter sig til kendte strukturer, desto tættere knytter konsekvensprognoserne sig til regnskabets registreringsgrundlag. Forudsætningen er imidlertid, at omkostningsregnskabet udvides, så det ikke blot omfatter omkostningerne i beløb, men også omkostningsdata i form af kapacitetstræksdata og belastningsdata. Disse data skal lagres som mængdedata i virksomhedens database, så man kan trække på dem individuelt til hver enkelt beslutningssituation ved hjælp af et kapacitetsnetværk i virksomhedens analysegenerator.

Et eksempel herpå kan være dimensionering af personalekapacitet i lagerfunktionen. Her eksisterer der ofte tæt sammenhæng mellem prognosedata og registrering af faktisk tidsforbrug pr. lagerekspedition, faktisk forbrug af løntimer, lønsatser, effektivitetsparametre i form af diverse tidstab, etc.

Set i relation til nye strukturer må prognosedata forventes i højere grad at skulle hentes udenfor virksomhedens interne registreringer. Nye strukturer vedrører ikke mindst beslutninger på det strategiske niveau.

Det følger af det ovenstående, at kapacitetsregnskabet naturligvis ikke alene opererer med variable omkostninger i sine kalkuler, sådan som nogle synes at tro. Dette afhænger helt af beslutningssituationen (opgaveniveauet). Men det er lige så klart, at man heller ikke falder for den amerikanske idé om i sit registreringsgrundlag, absolut at beskrive kapacitetsomkostningerne på så lavt et opgaveniveau, at de er beskrevet som varierende med produktenheden, hvad de pr. definition ikke er. Den danske registreringsmodel tager netop højde for dette aspekt ved, at klassificere kapacitetsomkostningerne efter deres grad af variabilitet og reversibilitet. Dette er derfor det første krav, man må stille til en registrerings- og styremodel for kapacitetsomkostninger.

Det andet krav er, at man må kunne spore omkostningerne igennem organisationens ofte komplicerede forgreninger. Dette sporingsproblem optræder i forskellige former. Lad os kort se lidt nærmere på disse varianter.

Den målemæssige kobling mellem aktiviteten og trækket på virksomhedens forskellige kapaciteter kan være mere eller mindre direkte. Man må her som det første udskille de måletekniske nøglekapaciteter, hvis præstationer (output) har direkte måleteknisk

reference til virksomhedens aktivitet i form af færdige salgbare produkter. Der kan f.eks. være tale om egentligt produktionsmaskinen eller om funktioner af typen konstruktion, distribution, indkøb og salg.

Som det andet må man udskille følgekapaciteter, som er funktionskapacitet, hvis præstationer ikke umiddelbart hænger sammen med virksomhedens aktivitet. Følgekapaciteter kan dels dække over hjælpepræstationer til de egentlige aktivitetsskabende funktioner i indkøb, produktion og salg. F.eks. kan nævnes funktioner, der varetager opgaver af typen reparation og vedligeholdelse af maskiner og bygninger, intern rengøring, EDB, bogholderi, etc. Men følgekapaciteterne kan dels også være knyttet til de egentlige nøglekapaciteter. Det gælder f.eks. når medarbejdere, der overvåger automatiserede fremstillingsmaskiner (nøglekapacitet), optræder som følgekapacitet hertil. Eller det gælder tilsvarende, rende, at f.eks. biler optræder som følgekapacitet til sælgerkapacitet. Lederkapacitet optræder altid som følgekapacitet til »udførende«

Det ovenstående skulle gerne illustrere, at sporingen af kapacitetsomkostninger og kapacitetstræk i relation til aktiviteten ofte er ganske kompleks. Dette gælder ikke mindst for hjælpepræstationerne, som skal spores igennem flere led på grund af deres mindre entydige eller helt manglende reference til aktiviteten. Det faktum at kapacitetsomkostningerne hurtigt bliver en så kompliceret styringsopgave, er grundlæggende set blot en konsekvens af, at man i virksomheden har valgt at »indrette« sig så kompliceret. Ikke mindst i de større virksomheder indretter man sig »kompliceret« bl.a. fordi, man gerne vil udnytte specialiseret viden og evner via arbejdsdeling.

Afslutning

Det er vigtigt at være opmærksom på noget så grundlæggende, at al registrering er ex post. Kalkuler er ex ante. Kalkulation og kalkuler er derfor ikke en regnskabsopgave ex post, men en prognoseopgave ex ante. Derved optræder »costing« ikke som en regnskabsopgave men som en opgave, hvortil man kan trække på regnskabets data som prognosegrundlag, hvor dette måtte være relevant. Konsekvensen heraf er, at den økonomiske styring bliver en opgave, der kan følge de økonomiske basisræsonnementer med registreringssystemet som støttefunktion.

Alene derved kan man undgå de forkrampede forsøg på at hænge regnskabsvæsnet og den økonomiske styring op på kalkulationer på laveste opgaveniveau for omkostninger, som slet ikke kan beskrives styringmæssigt relevant på dette niveau.

Set på baggrund heraf markerer de danske registrerings- og styremodeller sig som værendefleksible og konstruktive værktøjer, der ikke forfalder til at forenkle virkeligheden så meget, at den i nogle tilfælde bliver ugenkendelig. - Og dette er egentlig ganske godt klaret også vurderet ud fra en international målestok.

Summary:

The paper discusses the activities based in cost accounting, as seen in both an American and a Danish perspective. The idea and methodology of the Activity Based Costing (ABC) System is presented. On the basis of this presentation, the Danish capacity control model is discussed as a constructive alternative to the ABC System.