

En analyse af Activity Based Costing og driftsøkonomi som ex ante og ex post information. Del 2.

Af Poul Israelsen og Carsten Rohde

Resumé I en tidligere artikel (Israelsen & Rohde, 2008) har vi under ex ante analyseret forskellene mellem ABC og driftsøkonomi under forudsætning om ledig henholdsvis knap kapacitet. I den pågældende artikel forudsatte vi, at alle ressourcerne var særbestemte pr. aktivitet. Denne forudsætning ophæves her, hvilket fører til, at man ikke længere kan opgøre uudnyttet kapacitet entydigt på aktivitetsniveau. Herefter koncentrerer artiklen sig om ex post, hvor der argumenteres for, at ABC risikerer at forvirre relevant opdatering af forkalkuler og forringe den organisatoriske læring. Endvidere vises det, at selv om ABC's hierarkiske lønsomhedsanalyser ikke følger et strikt princip om logisk korrekthed, er der rum for større fleksibilitet i opbygningen af disse analyser som inspirationsgrundlag for ledelsesmæssige tiltag med henblik på forbedret lønsomhed i fremtiden.

1. Indledning

I artiklen diskuteres primært økonomisystemets ex post opgaver, hvor der fokuseres på udformningen af operationelle og strategiske inspirationsanalyser. Operationelle inspirationsanalyser i form af produktfterkalkulation og efterkalkulation af aktivitetsomkostninger (procesomkostninger) har som formål at skabe organisatorisk læring, men er altid underkastet informationsusikkerhed. Denne usikkerhed bør minimeres og så vidt muligt renses for "systemafledt støj" som følge af metodevalg. I afsnit 3 undersøges ABC herfor med afsæt i et driftsøkonomisk tankesæt.

Strategiske inspirationsanalyser, der ligeledes er baseret på ex post data, har til opgave at give ledelsen inspiration til, hvor der er potentiale for forbedret indtjening og dermed behov for ledelsesindsats med henblik på opnåelse heraf. Afsnit 4 analyserer ABC's hierarkiske lønsomhedsopgørelser for dette potentiale.

Vi indleder imidlertid med i afsnit 2 at tage hånd om en implicit begrænsning i den tidligere artikels eksemplificering af ex ante informationens udformning under ABC og analyserer problematikkerne for bestemmelse af aktivitetsomkostningspuljer og kapacitetsmålinger, når ressourcerne er aktivitetsbestemte.

2. Aktivitetsomkostningspuljer og kapacitetsmålinger i tilfælde hvor ressourcer ikke er særbestemte til aktiviteter – ex ante

ABC's forbrugsmodel (consumption model) og udgiftsmodel (spending model) benytter opgørelser af kapacitetsudbud og kapacitetsefterspørgsel beregnet på såvel aktivitets- som ressourceniveau (Kaplan og Cooper, 1998, p. 310-1).

Opgørelse på aktivitetsniveauet er naturligvis en betingelse for, at man kan budgettere med omfanget af udnyttet og uudnyttet kapacitet pr. aktivitet. Det, der sætter aktivitetsbegrænsningen ex ante, er mængden af ressourcer, som planlægges stillet til rådighed for aktiviteten, og disse ressourcers effektivitet i aktivitetsudførelsen. Den driftsøkonomiske model ser kun behovet på ressourceniveau.

I det simple tilfælde, hvor en aktivitet alene betjener sig af unikke (særbestemte) ressourcer, er det uproblematisk og uden forskel, om man udtrykker kapacitetsbegrænsningen på aktivitets- eller ressourceniveau. Den praktiske kapacitet kan udtrykkes i antal belastningsenheder (transaktionsdriverenheder), der til den givne effektivitet og kvalitet kan ydes i perioden, alternativt som praktisk kapacitet af ressourceenheder stillet til rådighed af den ressource type, der reelt sætter begrænsningen, når blot man kender omregningsforholdet mellem belastningsenheder og ressourceforbrug.

Anderledes forholder det sig, hvis der optræder ressourcer, som er fælles for flere aktiviteter. Her vil den praktiske kapacitet udtrykt pr. aktivitet vise et højere outputpotentiale, end man ville nå frem til ved måling på ressourceniveau. Kaplan og Cooper (1998, p. 310) giver udtryk for en anden opfattelse. Antag som illustration at virksomheden alene opererer med to aktiviteter, A og B. A benytter den unikke ressource R1, som med det givne udbud antages at begrænse antal belastningsenheder til 1.000. B benytter den unikke ressource R3, som ved dets udbud begrænser B-output til 2.000 enheder. Begge benytter den multi-funktionelle (sambestemte) ressource, svarende til Coopers og Kaplans "fungible ressource", R2. Udbydes denne i mindre mængde end nødvendigt for at gennemføre begge de nævnte mængder, men i tilstrækkelig mængde til mindst at gennemføre hver af disse for sig, er R2 den reelt begrænsende faktor. Den praktiske kapacitet udtrykt pr. aktivitet er uændret, idet man kan allokere det tilstrækkelige antal R2 til A eller til B. Herved får man indtryk af, at man kan gennemføre et større aktivitetsomfang end reelt muligt. Alternativt kunne man som Kaplan og Cooper (1998, p. 310) forhåndsallokere den knappe R2 til de to aktiviteter. Det er dog uhensigtsmæssigt, idet allokeringen herimellem er en økonomisk overvejelse, som skulle være et output af modellen og ikke et input hertil. Antag, for eksempel, at aktivitet A er produktion af produkter, B er en opstillingsaktivitet hertil og R2 er en job-fleksibel

medarbejder ressource. Antal setups, seriestørrelser og lagerhold er en simultan økonomisk overvejelse ved allokeringen af arbejdskraft til de to aktiviteter.

Generelt er det værd at bemærke, at jo flere aktiviteter ABC-modellen opererer med, og jo mere fleksibel arbejdsstyrken i alle funktioner er, desto mere udtalt bliver problematikken. En implicit anerkendelse af det her fremførte er da også, at Kaplan & Anderson (2004 og 2007) ikke opererer med uudnyttet kapacitet på aktivitetsniveau men alene på ressourceniveau, uden at de dog fremfører begrundelser herfor.

Konsekvensen af forekomsten af "multi-funktionelle ressourcer" er, at omkostningspuljer, som deler ressourcer, ikke kan estimeres uafhængigt af hinanden. I den driftsøkonomiske model vil grænseomkostningerne for den multi-funktionelle ressource multipliceret med den planlagte brug/forbrug pr. aktivitet blive henført til de respektive omkostningspuljer. De resterende reversible omkostninger for ressourcen vil blive henført til et aggregeret niveau over de omkostningsobjekter, som bruger ressourcen, for at undgå arbitrær fordeling til specifikke omkostningsobjekter.

3. ABC's operationelle inspirationsanalyser – ex post

I dette afsnit behandles operationelle inspirationsanalyser, hvor der ses på ABC's behandling af produktefterkalkulation og efterkalkulation af aktivitetsomkostninger. En referenceramme for en vurdering af ABC's fremgangsmåde på disse felter kan ikke eksplicit findes i den hidtil benyttede driftsøkonomiske model, idet den forudsætter, at virksomheden til stadighed arbejder "på den efficiente rand" (Christensen og Demski, 1995). På den anden side følger det logisk af modellens fokusering på grænseræsonnementer, at regnskabets ex post data så vidt muligt skal give data til opdatering af produkt- og aktivitetsomkostninger ex ante uden eller med begrænset brug af gennemsnitsbetragtninger.

ABC kalkulerer i sin omkostningshenføring til niveauerne i produkt- og i øvrigt også i kundehierarkierne med gennemsnitsomkostninger pr. aktivitetsenhed, (jf. Israelsen & Rohde, 2008), hvor også konsekvenser for vurderingen af den reelle lønsomhed af segmenterne er beskrevet. Her skal det påpeges, at situationen forværres, hvis der er væsentlig forskel i de anvendte ressourcers produktivitet. Et simpelt eksempel kan illustrere dette.

Antag at alle virksomhedens produkter kan produceres på to maskingrupper, og at begge grupper kan producere alle produkter. Antag endvidere at maskingruppe B er nyere end maskingruppe A med den konsekvens, at det er mindre ressourcekrævende at op- og omstille maskingruppe B end A og i øvrigt også billigere i produktdirekte fremstillingsomkostninger at anvende. Antag endelig at effektivitetstabet ved at producere på A er det samme for alle produkter. I den skitserede situationen bliver periodens gennemsnitsomkostninger pr. produkt – både ex ante og ex post – en funktion af udnyttelsen af de to maskingrupper.

Det er tilfældet, selvom der, som i ABC, tages udgangspunkt i maksimal praktisk kapacitet og i øvrigt ses bort fra maskinafskrivninger.

En driftsøkonomisk tilgang til udnyttelse af maskinkapaciteten vil tilsige først at benytte maskingruppe B, og hvis kapacitetsbehovet er større end denne gruppes kapacitet, da maskingruppe A. Selvom ABC måtte benytte denne allokering af produktionen på de to maskingrupper, vil ABC-systemet vise større produktenhedsomkostninger jo større kapacitetsudnyttelsen forventes at være. Et eventuelt forsøg på at løse problematikken ved at definere de to maskingrupper som indgående i hver sin forskellige aktivitet er ikke nogen hjælp, idet produkter, der planlægges produceret på den mindre effektive maskingruppe A, da vil blive kalkuleret højere. Det giver i begge tilfælde en tilfældig ringere lønsomhed af disse produkter og i øvrigt også af de kunder, der får leveret disse.

Den driftsøkonomiske model vil kalkulere alle produkterne til marginalomkostninger på maskingruppe A; selvfølgelig forudsat, at ringeste bidragsgiver kan "betale" herfor, altså har positivt bidrag efter fradrag af marginalomkostningen. De samlede reversible udgifter til kapacitetsudbudet minus det samlede kapacitetstræk multipliceret med marginalomkostningssatsen, og resultatet kan være såvel positive som negativt, placeres som en fællesomkostning for alle produkter og alle salg.

Uhensigtsmæssigheden af gennemsnitsomkostningen ex post er, at den vanskeliggør relevant opdatering af forkalkulationen. Ved efterkalkulation har man brug for at kunne tage udgangspunkt i enkeltelementerne i produktets produktionsomkostninger. I eksemplet vil det sige mulighed for at efterkalkulere, hvorvidt opstillingsomkostninger på de to maskingrupper henholdsvis de direkte omkostninger pr. produkt pr. maskingruppe ligger nogenlunde på niveau med det forventede i henhold til forkalkulationen, og eventuelt opdatere disse, hvis det ikke er tilfældet, og det vurderes også at være tilfældet fremover.

Maskineksemplet er en illustration af det generelle problem, der følger af at anvende gennemsnit, hvor ressourcer med forskellig effektivitet og priser er involveret. Problematikken gør sig for eksempel også gældende, når virksomheden både selv fremstiller og indkøber den samme slags komponenter til brug i virksomhedens færdigprodukter, eller når virksomheden producerer på forskellige skift med forskellige timesatser og effektivitet. Informationer om faktisk effektivitet, omkostninger og leverandørpriser skal selvfølgelig bruges fremadrettet. Til det formål har man brug for at kunne opdatere forventninger pr. enkelt-element, så man så realistisk som muligt kan forkalkulere omkostninger ved den mest omkostningseffektive produktionsform og kalkulere ekstraomkostningerne ved den mindre omkostningseffektive produktionsform i forhold hertil. I eksemplerne vil det sige ekstraomkostninger ved brug af underleverandør henholdsvis flere skift. På den måde understøtter ex post registreringerne deres ex ante formål, idet de i så fald kan understøtte de

økonomiske ræsonnementer uden metodeafledte gennemsnitsberegninger.

3.1 Omkostningsvurdering af forskellen mellem teoretisk og praktisk kapacitet?

Med hensyn til kalkulation af aktivitetsomkostninger foretages i ABC en beregning af omkostninger pr. belastningsenhed. Fundamentalt for denne beregning er en fastlæggelse af den praktiske kapacitet. Denne fastlæggelse foretages pr. aktivitet, hvor det er muligt, og ellers på ressourceniveau. Aktivitetsomkostningerne fordeles/normeres i forhold til den praktiske kapacitet for at undgå tilfældige svingninger i belastningsraten som følge af tilfældige fluktuationer i for eksempel udgift, volumen, produktivitet og udbytte (Kaplan og Cooper, 1998, 280-4). Den praktiske kapacitet er selvfølgelig en delmængde af den teoretiske kapacitet. Forskellen forklares ved den del af kapaciteten, hvor der ikke udføres egentlige arbejdsopgaver; lad os her benævne disse "pseudoprocesser". For medarbejdere er der tale om tid anvendt på forhold, som ikke indgår i de direkte arbejdspræstationer, for eksempel sygefravær, pauser, diverse personlige gøremål og uformel kommunikation. For maskiner fremkommer forskellen som følge af for eksempel reparation, vedligeholdelse, nedbrud og opstart (Kaplan og Cooper, 1998, p. 127). Værd at bemærke er altså, at alle aktivitetsomkostninger fordeles i forhold til den praktiske kapacitet, dvs. aktivitetsomkostningspuljerne (ACP) divideret med praktisk kapacitet. ABC indeholder altså ikke nogen omkostningsmæssig værdisætning af forskellen mellem teoretisk og praktisk kapacitet.

ABC giver derfor mulighed for rapportering af omkostninger for den ubenyttede del af praktisk kapacitet, men altså ikke omkostningerne ved ikke at benytte den teoretiske kapacitet fuldt ud. Forholdet fremtræder naturligvis indirekte ved, at aktivitetsomkostningerne pr. driverenhed, driverraten – alt andet lige – er større, jo større forskel der er mellem teoretisk og praktisk kapacitet. Man kan derfor have den formodning, at organisationen i sine bestræbelser på fortsat forbedring har mindre fokus på, hvordan gabet mellem praktisk og teoretisk kapacitet kunne indsnævres, end man ellers ville kunne opnå. Man kan ligefrem formulere den antagelse, at organisationen først retter opmærksomheden herimod, når man ex post tilsyneladende overskrider den praktiske kapacitet. Vores hypotese er, at registreringer (ex post) af ressourceanvendelse på det, der her er kaldt pseudoprocesser og en omkostningsmæssig værdisætning heraf, ville øge fokus på potentialerne for forøgelse af den praktiske kapacitet inden for den givne teoretiske kapacitet. Vi er dog samtidig opmærksomme på, at validiteten af målingerne, for så vidt angår de personelle kapaciteter, er underkastet incitament betinget støj på grund af informationernes potentiale som kontrolinformation. Endeligt skal det påpeges, at det her fremførte ikke er et analytisk men et empirisk spørgsmål, som ikke er undersøgt i denne artikel.

4. ABC's strategiske inspirationsanalyser – ex post

Med hensyn til strategiske inspirationsanalyser undersøges i det følgende ABC's lønsomhedsopgørelser for deres potentiale i så henseende. Da disse analyser

bygger på ex post data, og ikke plandata, giver analyseresultaterne ikke direkte vejledning for fremtidig ageren, men skal netop forhåbentlig understøtte valget af en sådan. Med udtrykket "potentiale for inspirationsskabelse" henvises til analysernes evne til at identificere segmenter i form af produkter, kundegrupper, geografiske markeder etc., som udviser ekstraordinær høj henholdsvis lav lønsomhed i forhold til gennemsnittet. Dermed benyttes begrebet inspirationsanalyse her på samme måde som Kaplans (Kaplan i Robinson, 1990) begreb om "attention directing". Formålet med analyserne er at rette ledelsens opmærksomhed mod disse segmenter og igangsætte fokuserede overvejelser om, hvordan man kan øge indtjeningen fra begge typer. I tilgift skal analyserne gerne give anledning til identifikation af segmenter, hvor ændret ressourcedisponering og anvendelse giver en bundlinje-effekt. Det er derfor formodningen her, at det ikke er ligeegyldigt, hvordan hierarkierne i de pågældende lønsomhedsopgørelser konstrueres, og hvordan omkostningshenføringen til hierarkiniveauerne finder sted. Disse to forhold analyseres i den nævnte rækkefølge.

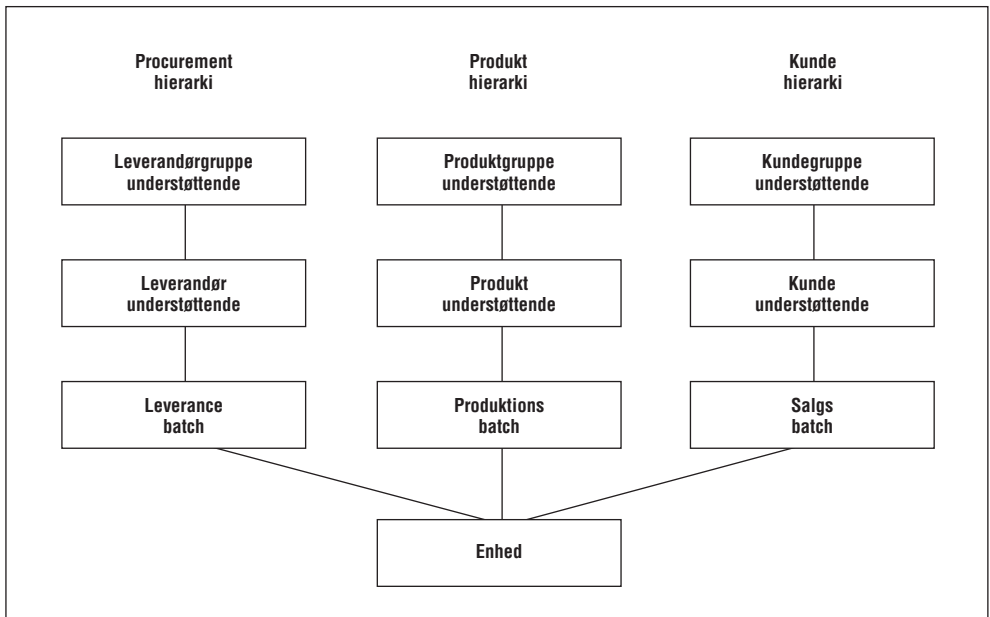
Indledningsvist er det dog værd at påpege, at hvis virksomheden råder over en fuldt udbygget Activity Based Budgeting (ABB) model, – med tilkoblet indtægtsmodul og "what-if" funktionalitet – har lønsomhedsopgørelser som strategisk inspirationsanalyse ingen interesse. I så fald benyttes alene simulering i form af "what if" analyser i denne model, eventuelt efter en opdatering baseret på resultaterne af de operationelle inspirationsanalyser. I det følgende går vi derfor ud fra, hvilket formentlig også er realistisk i de fleste praktiske tilfælde, at virksomheden ikke råder over en ABB model.

ABC's lønsomhedsopgørelser har alle en hierarkisk struktur. Den grundlæggende begrundelse herfor er, at man herved undgår en oplagt årsag til arbitrær fordeling af omkostninger. Ved anvendelse af hierarkier undgår man allokering af omkostninger, som logisk set er direkte i forhold til et givet hierarkisk niveau, bliver fordelt på et mere disaggregeret niveau, i forhold til hvilket omkostninger er indirekte og fælles.

Enhedsaktiviteter, der følger den enkelte produktenhed, er uproblematisk i relation til kundedimensionen, da kunder som minimum køber én enhed af produktet. Det samme gælder serieaktiviteter i de tilfælde, hvor kunden afgiver ordrer, der svarer til hele produktionsserier. Hvor seriestørrelsen i produktionen fastlægges uafhængigt af kundens køb, forudsætter en sporing af serieomkostningerne til kunden, at disse regnes ned pr. produktenhed. Denne fordeling er logisk set arbitrær. Hvad angår ordrelaterede aktiviteter og kundeunderstøttende aktiviteter, er de pr. definition knyttet til ordren respektive kunden, hvorfor de kan spores hertil. På et højere aggregeringsniveau kan kanalunderstøttende aktiviteter fradrages ved opgørelse af lønsomheden i kanalen.

Ovenstående er et eksempel på et generelt problem ved konstruktion af hierarkiske lønsomhedsanalyser, herunder også ABC's lønsomhedsopgørelser.

Figur 1: Tre ABC hierarkier – En illustration



Problemet er, at man logisk set kun kan være loyal overfor ét hierarki ad gangen. Til støtte for argumentationen herfor er figur 1 udarbejdet.

Figuren indeholder kun en boks for “enheder”, men man skal være opmærksom på, at denne “enhed” har forskelligt indhold afhængig af, hvilket hierarki der fokuseres på. I leverandørhierarkiet er det enheder af indkøbt materiale, i produkthierarkiet enheder af såvel egenproducerede komponenter som færdigvarer og i kundehierarkiet færdigvarer. Årsags-virknings-princippet tilsiger, at ethvert forsøg på at fordele omkostningerne fra et højere liggende hierarkiniveau til et lavere liggende er arbitrært. Det følger heraf, at vil man konstruere kundelønsomhedsanalyser fri for arbitrære fordelinger, kan alle omkostningerne i leverandør- og produkthierarkierne, dvs. batch-omkostninger og overliggende niveauer, alene indgå heri som fællesomkostninger for alle kundesalg. Tilsvarende gælder, at alle omkostninger over enhedsniveauerne i leverandør- og kundehierarkiet skal optræde som fællesomkostninger i en lønsomhedsanalyse af produkterne.

Ulempen ved en stringent fastholdelse af dette årsags-virkningsprincip er naturligvis, at for virksomheder med en dyb styklistestruktur med et indhold af mange fælles komponenter og en kompleks salgs- og distributionsstruktur (mange kunder, distributionskanaler og geografiske markeder) vil næsten ethvert produkt og enhver kunde, ordrestørrelse og distributionskanal se lønsom ud, når der er inkongruens i anskaffede, producerede og solgte mængder af komponenter og produkter.

Nu kan man naturligvis tillade sig at bryde med det stringente årsags-virkningsprincip, hvis det er formålstjenligt – in casu bidrager til “inspiration”. Det er da muligvis også begrundelse for, at Kaplan og Cooper (1998, p. 89 og p. 261) fordeler serieomkostninger i alle de præsenterede lønsomhedsopgørelser. Hos Israelsen og Reeve (1998) er det den eksplicite begrundelse. Der er dog ikke hermed ført bevis for, hvilket der næppe heller kan, at det i alle situationer er formålstjenligt at foretage fordeling af serieomkostninger fra modstående hierarkier til stykniveauet og herfra videre eller for den sags skyld at begrænse omkostningsfordelingen alene til serieomkostninger. Det må derfor generelt anbefales, at virksomhederne tilrettelægger deres lønsomhedsanalyser på en sådan måde, at man ikke er bundet til én bestemt fremgangsmåde. Herunder henregnes også, at det bør være muligt at lave analyserne inklusive henholdsvis eksklusive sekundære aktiviteter. For en nærmere omtale af de forskellige hierarkiske analyseformer kan henvises til Bukh og Israelsen (2004, kapitel 6).

ABC's lønsomhedsanalyser synes dog i Kaplans og Coopers (1998) udformning at have et uudnyttet potentiale i inspirationsanalytisk sammenhæng. I deres forbrugsmodel er hovedsynspunktet, at alle brugte omkostninger henføres til de omkostningsobjekter (produkter, kunder og services), som har trukket på de tilhørende aktiviteter, uafhængigt af de bagvedliggende ressourcers kvantekarakter og grad af reversibilitet (jf. f.eks. Israelsen & Rohde, 2008). Da behovet imidlertid kan rette sig mod såvel taktisk som strategisk inspiration, er det formålstjenligt at kunne tage højde herfor. Potentialet ligger derfor i at anvende Kaplans og Coopers (1998, p. 93-4) aktivitetsattributter i form af en kodning af aktivitetsomkostninger som værende faste eller variable, alternativt den mere avancerede i form af en 5-punkt-skala, som også omfatter grad af reversibilitet. I begge tilfælde skal idéerne dog overføres fra aktivitets- til ressourceniveau, hvilket også fremgår hos Kaplan og Cooper (1998, kapitel 6, note 7). I så fald kan lønsomhedsopgørelser fremstilles både med taktisk og strategisk sigte (se også Israelsen & Reeve, 1998). En yderligere nyttig kodning på ressourceniveau ville være en identifikation af ressourcernes kvantekarakter, f.eks. operationaliseret ved antallet af ressource-/kapacitetsenheder pr. kapacitet. Således skal der jo generelt større udsving i aktivitetsomfanget til, før der bliver behov for justering af antallet kapacitetsenheder i kapaciteter med få kapacitetsenheder end i kapaciteter med mange kapacitetsenheder. Dette har naturligvis indflydelse på eventuelle udgiftskonsekvenser ved aktivitetsændringer. Og det er jo blandt andet indkredsning af sådanne ressourcekonsekvenser, inspirationsanalyser skal bidrage til at identificere.

5. Konklusion og behovet for yderligere forskning

Artiklen har påvist det umulige, eller i det mindste det u hensigtsmæssige, i at opgøre forventet (ex ante) ubenyttet kapacitet på ABC's aktivitetsniveauer, når ressourcerne er fælles for flere aktiviteter. Løsningen er alene at bestemme uudnyttet kapacitet på ressourceniveau.

Artiklens analyse af ex post opgavernes behandling er delt i operationelle og strategiske inspirationsanalyser. Operationelle inspirationsanalyser skal bidrage til, at de historiske erfaringer benyttes til opdatering af ex ante kalkuler, når det drejer sig om produkt- og kundeserviceomkostninger. ABC's fremgangsmåde giver her problemer ved at regne på gennemsnit af ressourcer med forskellig effektivitet, ligesom den manglende omkostningssætning af forskellen mellem teoretisk og praktisk kapacitet kan risikere at begrænse den organisatoriske læring.

I de strategiske inspirationsanalyser, som er hierarkiske lønsomhedsanalyser af forskellige segmenter, herunder produkter, kunder og kombinationer heraf, påpeges, at man ved overholdelse af en logisk tvingende henføring af omkostninger til niveauerne alene kan være loyal over for ét hierarki ad gangen. Opgives den rent logiske henføring til fordel for en større grad af fordeling af omkostninger, synes der ikke at være noget endegyldigt argument for at begrænse fordelingen til at omfatte alene serieomkostninger, som er den nuværende norm for ABC hos Cooper og Kaplan.

Artiklen afsluttes med at påpege, at der på det strategiske og taktiske niveau ligger et potentiale i at kombinere de forskellige hierarkiske lønsomhedsopgørelser med aktivitets- og ressourceattributter således, at brugeren valgfrit kan medtage ressourcer med forskellig grad af variabilitet og reversibilitet i sine ex post analyser.

I artiklen – både del 1 og 2 – er der alene benyttet logiske og analyserende ræsonnementer. I den fremtidige forskning vil det være nyttigt også at inddrage adfærdsmæssige konsekvenser hos beslutningstageren. Her kunne det være interessant at studere beslutningsadfærden som funktion af om budgetinformationen (jf. del 1) præsenteres i et ABC layout, et driftsøkonomisk layout eller begge. Tilsvarende gælder for forskelle i de initierede søgeprocesser som forskellige segmenterede lønsomhedsanalyser kunne give anledning til, som funktion af i hvor høj grad man tillader allokering af omkostninger fra et hierarki til et andet. På begge områder vil såvel eksperimentelle som praksisstudier være nyttige.

Summary

In a previous article (Israelsen and Rohde, 2008), we analysed, under ex ante, the differences between ABC and managerial economics based on assumptions of idle as well as scarce capacity. We assumed that all resources had been specified for each activity. Here, this assumption is deviated from with the result that untapped capacity can no longer be calculated unambiguously at activity level. After that, the article goes on to discuss ex post where it is argued that ABC risks distorting the relevant updating of pre-calculations and impairing organisational learning. It is demonstrated that although ABC's hierarchical cost-benefit analyses do not adhere strictly to the principle of logical correctness, they still leave room for greater flexibility in the design of these analyses as an inspirational basis for managerial actions with a view to future improved profitability.

Noter

1. Undtagelsen optræder alene i det sjældne tilfælde, hvor bestemte materialer er unikke for et færdigprodukt, som samtidig er unikt for kunden - altså en ekstrem form for kundespecifik ordreproduktion. Situationen kan eventuelt optræde for stor-ordre-producerende virksomheders projektsalg og -produktion.

Litteratur

- Andersen, Michel & Carsten Rohde: (3. udgave). Virksomhedens økonomistyring. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2007.
- Bromwich, M. & C., Hong: Activity-Based costing systems and incremental costs. Management accounting research, pp. 39-60, 1999.
- Bukh, P.N. & P. Israelsen: Activity Based Costing – Dansk Økonomistyring under forvandling. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2004.
- Christensen, J. & J.S. Demski: The classical foundations of “modern” costing”. Management Accounting Research, Vol. 6, pp. 13-32, 1995.
- Cooper, R.: The Rise of Activity Based Costing - Part One: What is an Activity Based Cost System? Journal of Cost Management, Summer, pp. 45-54, 1988.
- Cooper, R.: Cost Classification in Unit-Based and Activity-Based Manufacturing Cost Systems. Journal of Cost Management, Fall, pp. 4-14, 1990.
- Cooper, R. & R.S. Kaplan: How Cost Accounting Distorts Product Costs. Management Accounting (USA), April, pp. 20-27, 1988.
- Cooper, R. & R.S. Kaplan (1991a): Profit Priorities from Activity-Based Costing”. Harvard Business Review, May-June, pp. 130-135, 1991.
- Cooper, R. & R.S. Kaplan (1991b): The Design of Cost Management Systems. Prentice-Hall International, Inc., 1991.
- Cooper, R. & R.S. Kaplan: Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage. Accounting Horizons, Sept-ember, pp. 1-13, 1992.
- Kaplan, R.S. & R. Cooper: Cost & Effect – Using Integrated Costs Systems to Drive Profitability and Performance. Boston: Harvard Business School Press, Mass.: Boston, 1998.
- Kaplan, R.S. & S.R. Anderson: Time-Driven Activity-Based Costing, Harvard Business Review, pp. 131-138, 2004.
- Kaplan, R.S. & S.R. Anderson: Time-Driven Activity-Based Costing; A simpler and more powerful path to higher profits. Boston: Harvard Business School Press, 2007.
- Fog, B. & A. Rasmussen: Driftsøkonomi 1, 3.ed. København: Nyt Nordisk Forlag, 1976.
- Israelsen, Poul: Activity-Based Costing versus Variability-Based Management Accountings. København: DJØF Publishing/Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 1993.
- Israelsen, P. & J.M. Reeve: Profit Reporting and Analysis in Complex Market and Manufacturing Environments. Journal of Cost Management, July/August, pp. 16-32, 1998.
- Israelsen, P. & C. Rohde: En analyse af Activity Based Costing og driftsøkonomi som ex ante og ex post information – del 1., Ledelse & Erhvervsøkonomi, nr. 4, 2008.
- Pedersen, H.W.: Omkostninger og Prispolitik, 2. ed.. København: Høst & Søn's Forlag, 1949.
- Robinson, M.A. (ed.): Contribution Margin Analysis: No Longer Relevant/Strategic Cost Management: The New Paradigm. Journal of Management Accounting Research, Fall, pp. 1-32, 1990.
- Rørsted, B.: Anatomies of marketing action within a structure of marketing activity. Århus: Universitetsforlaget i Århus, 1970.
- Rørsted, B: The liberation of management accounting”. IFV-papers, no. 2, Institut for virksomhedsledelse, Århus Universitet, 1992.
- Rørsted, B.: Det interne regnskabsvæsens driftsøkonomiske grundlag, Revision & Regnskab, nr. 8, 1995, pp. 27-34, 1995.